



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16561.720219/2016-89
ACÓRDÃO	9101-007.432 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	9 de setembro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	QUALICORP ADMINISTRADORA DE BENEFÍCIOS S/A FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2011

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICO-JURÍDICA. PRESSUPOSTO DE ADMISSIBILIDADE. Não se conhece do Recurso Especial quando não restar demonstrado dissídio jurisprudencial. Não há que se falar em divergência, quando a situação apreciada pelo acórdão recorrido não guarda similitude fática com a examinada pelo(s) paradigma(s).

MULTA QUALIFICADA. EXIGÊNCIA PRINCIPAL MANTIDA POR VOTO DE QUALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE DECLARAÇÃO DE PERDA DE OBJETO. Não é possível declarar a perda de objeto do recurso fazendário se a definitividade da exigência principal mantida por voto de qualidade somente se verificará quando negado conhecimento ao recurso especial por desistência do sujeito passivo antes da reunião em que pautado seu julgamento, mormente se a PGFN expressa seu interesse em ver a conduta do sujeito passivo avaliada para eventual caracterização de posterior reincidência. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisões em contextos fáticos distinto, concernentes a aquisição com interposição de *holding* sem qualquer substância e a operação societária para transferência de ágio no grupo econômico, e não de operação com interposição de *holding* que atua na contratação da dívida para aquisição do investimento com ágio.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2011

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

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas em relação à matéria “multas isoladas concomitantes”. Votaram pelas conclusões, quanto ao recurso da Fazenda Nacional, os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Semíramis de Oliveira Duro e Carlos Higino Ribeiro de Alencar. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional para restabelecer as exigências de “multas isoladas concomitantes”, vencidos os Conselheiros Jandir José Dalle Lucca (relator), Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Jeferson Teodorovicz que votaram por negar provimento. Designada para redigir o voto vencedor no mérito e nos fundamentos para conhecimento parcial do Recurso Especial da Fazenda Nacional a Conselheira Edeli Pereira Bessa. Declarou suspeição para participar do julgamento o Conselheiro Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, substituído pelo Conselheiro Jeferson Teodorovicz.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Carlos Higino Ribeiro de Alencar– Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Jandir José Dalle Lucca, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Semiramis de Oliveira Duro, Jeferson Teodorovicz (substituto convocado) e Carlos Higino Ribeiro de Alencar (Presidente).

RELATÓRIO

1.Trata-se de Recursos Especiais interpostos pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN (fls. 6792/6907) e pelo sujeito passivo (fls. 7971/8017) em face do Acórdão nº 1302-003.474 (fls. 6660/6729), via do qual se decidiu, por maioria de votos, conhecer integralmente do Recurso Voluntário interposto pela contribuinte; por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de decadência; por voto de qualidade, negar provimento ao Recurso Voluntário quanto à glosa da amortização do ágio na apuração do IRPJ/CSLL; por maioria, dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar a exigência de glosa de despesas com emissão de debêntures e a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ/CSLL e quanto à multa qualificada; e negar provimento quanto à incidência de juros sobre a multa. Por unanimidade de votos, dar provimento ao Recurso Voluntário dos responsáveis solidários José Seripieri Filho, Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto, Juan Carlos Feliz Estupinam e BRL Trust Serviços Fiduciários e Participações Ltda. e negar provimento ao recurso de ofício.

2.O litígio versa sobre lançamentos de IRPJ CSLL do ano-calendário de 2011, tendo o procedimento fiscal identificado uma estrutura complexa de reorganização societária realizada pelo BHCS Fundo de Investimento em Participações (FIP), pertencente ao Grupo Carlyle. A operação incluiu:

- Criação de empresas veículo (QC Holding I e QC Holding II) para aquisição da QualiPar;
- Aquisição alavancada (*Leveraged Buyout* - LBO), onde a própria empresa adquirida assumiu o ônus do financiamento da compra;
- Emissão de debêntures pela QCII para captação de recursos;
- Cisão e posterior incorporação de empresas para a transferência do ágio gerado.

3.A fiscalização interpretou essa estrutura como um planejamento tributário abusivo, cujo principal objetivo era reduzir a base tributável do IRPJ e CSLL por meio da amortização indevida do ágio, tendo autuado a QUALICORP ADMINISTRADORA DE BENEFÍCIOS S/A por entender que esta se beneficiou diretamente da amortização do ágio gerado a partir da estruturação societária adotada na aquisição da Seripar Participações (cuja denominação foi posteriormente alterada para QualiPar). A fiscalização concluiu que a estrutura foi criada artificialmente para permitir a dedução fiscal indevida, resultando na redução da base tributável do IRPJ e da CSLL.

4.Ademais, além da glosa das despesas de ágio, houve também a glosa das despesas de juros incorridas pela QCII em razão da captação de recursos por meio de debêntures, que foram consideradas não necessárias à atividade da empresa.

5.A DRJ houve por bem julgar procedente em parte as impugnações oportunamente apresentadas pela empresa contribuinte e pelos responsabilizados, no sentido de: I - REJEITAR todas as preliminares arguidas e INDEFERIR o pedido de produção posterior de provas e o pedido de encaminhamento de intimações e notificações a endereço diverso do domicílio fiscal do sujeito passivo; II - MANTER integralmente as exigências do IRPJ e da CSLL, acrescidas de multa de ofício qualificada e dos juros de mora; III - MANTER integralmente as exigências de Multa Isolada a título de IRPJ e CSLL; IV – CONSIDERAR devida a incidência dos juros de mora sobre as multas aplicadas, se não pagas no vencimento; V – AFASTAR a responsabilidade tributária imputada às sociedades Banco Santander do Brasil S/A e Santander Securities Services; e VI – MANTER a responsabilidade tributária a José Seripieri Filho, Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto, Juan Carlos Feliz Estupinam, bem como à sociedade BRL Trust Serviços Fiduciários e Participações Ltda.

6.Referida decisão motivou a interposição dos Recursos Voluntários da empresa contribuinte e de José Seripieri Filho, Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto, Juan Carlos Feliz Estupinam e BRL Trust Serviços Fiduciários e Participações Ltda, às fls. 5355/5525, 6341/6391, 6023/6166, 6169/6338, 5862/6020 e 5784/5859, respectivamente, além do recurso necessário em decorrência da exclusão da responsabilidade tributária de Banco Santander do Brasil S/A e Santander Securities Services.

7.O aresto recorrido se encontra assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

ÁGIO. REGISTRO. DECADÊNCIA A condição para a constituição do crédito tributário reside no fato gerador e não no registro do ágio. É a influência que esse registro exercerá no lucro real, por ocasião de sua amortização, que marca o termo inicial do prazo decadencial de cinco anos. Havendo intimação nesse prazo, contado da amortização, não há que se falar em decadência.

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. REORGANIZAÇÕES SOCIETÁRIAS. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA.

A regra da amortização do ágio, por se tratar de um benefício fiscal, deve ser interpretada de maneira restritiva. Não há espaço para alargamento das situações expressamente previstas em lei. A interpretação literal para a formação das normas contidas no artigo 7º, caput, e no artigo 8º, alínea “b”, da Lei nº 9.532/97, conduz ao entendimento de que o

ágio a ser amortizado é aquele surgido nos termos do que previu o artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77. Isto é, somente a empresa que "detenha participação societária adquirida" naqueles moldes poderá figurar como incorporadora ou incorporada no evento que resultará no encontro do seu patrimônio com o da empresa investida.

JUROS PAGOS NA EMISSÃO DE DEBÊNTURES. INDEDUTIBILIDADE

As despesas com juros pagos na emissão de debêntures emitidas para a captação dos recursos a serem aplicados em aquisições societárias, são dedutíveis da base de cálculo do imposto (art. 398, Dec. 9.580/2018 RIR/ 18).

ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA PROPORCIONAL.

Incabível a aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário.

Isso porque o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

MULTA QUALIFICADA. INEXISTÊNCIA DE SONEGAÇÃO OU FRAUDE PENALIS. INAPLICABILIDADE.

Em situações nas quais as partes deixam claras as formas jurídicas empregadas e inexistem condutas maculadas pelo falseamento ou manipulação de aspectos relevantes dos negócios jurídicos, é incabível a qualificação da multa aplicada, mesmo que o planejamento tributário seja inoponível ao Fisco, porque não se concretizam condutas como a sonegação ou a fraude penais.

JUROS SOBRE MULTA. POSSIBILIDADE.

De conformidade com a Súmula CARF nº 108, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM. ART. 124, I, CTN Somente se houver comprovado interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária haverá se falar em responsabilidade solidária.

8.Ambas as partes opuseram Embargos de Declaração, que foram rejeitados nos termos dos despachos de fls. 6761/6766 (PGFN) e 7952/7965 (Qualicorp).

9.Inconformada, a PGFN interpôs o Recurso Especial de fls. 6792/6907, em relação às matérias **(1) “multa isolada por falta de recolhimento de estimativas -concomitância”** (paradigmas 9101-002.434 e 9101-002.438); **(2) “multa de ofício qualificada”** (paradigmas 9101-002.802 e 1103-000.960) e **(3) “responsabilidade solidária – art. 124, I, do CTN”** (paradigmas 1402-003.751 e 1201-001.640), tendo o apelo sido admitido nos termos do despacho de fls. 6910/6925, como denotam os seguintes excertos:

1ª divergência: multa isolada – falta de recolhimento das estimativas

(...)

A divergência jurisprudencial se caracteriza quando, em situações idênticas ou análogas, e em face do mesmo arcabouço normativo, são adotadas soluções diversas. A divergência jurisprudencial não se estabelece apenas na interpretação da legislação em tese, nem tampouco em matéria de *prova*, e sim na interpretação das *normas*, em face de *contextos fáticos semelhantes*.

A similitude fática e jurídica entre os casos, assim como a divergência jurisprudencial entre eles, encontra-se suficientemente demonstrada pela recorrente, e de fato pode ser comprovada pelo simples confronto entre as ementas dos acórdãos paradigmas e do acórdão recorrido. A questão é de caráter eminentemente jurídico.

Em todos os casos (no recorrido e nos dois paradigmas) analisou-se a exigência fiscal de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, relativa a fatos geradores ocorridos *após o advento da Medida Provisória nº 351/2007*, convertida na Lei nº 11.488/2007, *em concomitância à exigência da multa de ofício proporcional* sobre o valor do tributo devido.

E, enquanto o acórdão recorrido afastou a exigência fiscal, os acórdãos paradigmáticos mantiveram a referida exigência.

Deve ter seguimento o recurso, portanto, com relação a esta matéria.

2ª divergência: multa qualificada

(...)

A similitude fática e jurídica entre os casos, assim como a divergência jurisprudencial entre eles, uma vez mais, encontra-se suficientemente demonstrada pela recorrente.

No caso do primeiro paradigma (acórdão nº **9101-002.802**), verifica-se que se trata de caso muito semelhante ao do acórdão recorrido, tal qual demonstrado pela recorrente.

Assim como nos presentes autos o voto vencedor do acórdão recorrido consignou que *“os recursos advi[eram] do exterior”* e que *“a utilização de empresas veículos (a QC I e a QC II) para internalizar aqueles recursos faz com que o ágio seja criado no âmbito patrimonial de quem não foi a real adquirente das participações societárias alienadas”*, no caso paradigmático o voto condutor consignou que *“a CCL PAR era uma empresa escritural criada no Brasil pela empresa estrangeira CCL INC, com a finalidade exclusiva de viabilizar que o ágio envolvido na operação de compra da PRODESMAQ S/A pudesse ser amortizado no Brasil”*.

Ademais, tanto no acórdão recorrido quanto no mencionado paradigma decidiu-se pela manutenção da glosa das despesas com amortização do ágio pelas mesmas razões, qual seja, a falta de confusão patrimonial entre a investida e a real adquirente da participação societária (*“não se observa a confusão patrimonial entre a real adquirente e o objeto da aquisição”*, conforme acórdão recorrido, e *“quem pagou não é a pessoa jurídica que está sendo incorporada”*, conforme o paradigma).

Contudo, apesar de semelhantes os casos, as conclusões são claramente divergentes no que diz respeito à multa qualificada.

O acórdão recorrido, conforme visto, reduziu a multa ao percentual de 75%, por entender que *“a aquisição de participação societária pela empresa veículo está maculada pelo vício da causa”*, mas que *“daí não decorre que houve falsidade material na sua execução [nem tampouco] conduta concretizada após a ocorrência do fato gerador (sonegação ou segunda parte da fraude) ou conduta concretizada no iter formativo do fato gerador (primeira parte da fraude)”*.

O acórdão paradigmático, por sua vez, afirmou que a mera *“interposição de empresa veículo na compra da PRODESMAQ S/A”* (a CCL PAR, naquele caso) era motivo suficiente para concluir pela manutenção da multa qualificada, consoante o seguinte excerto daquele voto, também transcrito pela recorrente:

“(…) entendo que a qualificação da multa de ofício é devida (…)

(…) a aquisição da PRODESMAQ S/A pela CCL INC (negócio real) foi dissimulada pela interposição de uma empresa meramente escritural, como se fosse a verdadeira compradora (negócio fictício), a qual somente serviu para viabilizar o mecanismo de transferência do ágio para a PRODESMAQ S/A, (…)

A artificialidade desse mecanismo é evidência suficiente, no meu entender, de uma simulação (...) pois qual a razão de ser de uma empresa como a CCL PAR, sem qualquer atividade econômica, sem qualquer custo, sem qualquer dispêndio, a não ser carrear um ágio para ser deduzido no Brasil?

Em face ao exposto, entendo que a decisão recorrida deve ser reformada para que seja **restabelecida a qualificação da multa de ofício (...)** (destaques acrescidos)

Demonstrada a divergência, portanto, com relação ao primeiro paradigma.

No caso do segundo paradigma (acórdão nº **1103-000.960**), verifica-se que também se trata de caso semelhante ao do acórdão recorrido, tal qual demonstrado pela recorrente.

Este segundo paradigma apenas não trata de caso em que os recursos para a aquisição tenham provindo do exterior, mas esta particularidade não afeta a demonstração da divergência, porque a similitude entre os casos, naquilo que é relevante ao ponto, restou suficientemente demonstrada.

Isto porque, à semelhança do caso dos autos, naquele caso também houve uma sucessão de atos empresariais que envolveram a participação de uma “*empresa veículo*” (“*Esmeralda*”, naquele caso) para a “*transferência*” do ágio que, de fato, havia sido pago por outrem (naquele caso, o Bradesco) pela aquisição da “*American Express do Brasil Tempo Ltda*”. A operação de incorporação se deu, naquele caso, entre a investida (com denominação alterada para “*Tempo Serviços Ltda*”) e a empresa veículo (“*Esmeralda*”), ou seja, à semelhança do caso dos autos, não envolveu a empresa que havia de fato pago pela aquisição.

E o acórdão paradigmático, à semelhança do entendimento manifestado pelo primeiro paradigma, também entendeu tratar-se de simulação, por ausência de “*fim econômico ou empresarial próprio diverso da economia tributária*” na utilização da empresa veículo, consoante o seguinte excerto daquele voto, também transcrito pela recorrente, *verbis*:

“A Esmeralda serviu tão-somente de “canal de passagem de ágio” na sucessão de eventos societários ocorridos, como bem dito pela autoridade fiscal, tratando-se de clássico caso de empresa veículo.

(...)

Assim, **deve ser restabelecida a imposição da multa qualificada em razão da simulação suficientemente caracterizada com a utilização de empresa veículo.**” (destaques acrescidos)

Demonstrada a divergência, portanto, também com relação ao segundo paradigma.

3ª divergência: responsabilidade solidária

(...)

A similitude fática e jurídica entre os casos, assim como a divergência jurisprudencial entre eles, uma vez mais, encontra-se suficientemente demonstrada pela recorrente.

De fato, em todos os casos se analisa a imputação de responsabilidade solidária a pessoas físicas e jurídicas que participaram de atos societários (aprovaram, anuíram, ou a eles não se opuseram) e os quais, ao fim e ao cabo, culminaram na redução indevida do lucro oferecido à tributação.

No caso do primeiro paradigma (acórdão nº **1402-003.751**), inclusive, igualmente tratava-se de caso em que se discutia, como matéria principal, a glosa da amortização de ágio (também mantida, aliás, à semelhança do caso dos autos, em face da utilização de “*empresa veículo*” para a “*transferência*” do ágio e da consequente inexistência da “*confusão patrimonial*” exigida entre a real investidora e a investida — tendo a multa qualificada, por outro lado, de forma oposta ao acórdão recorrido, mas à semelhança dos

paradigmas de divergência desta matéria ao norte analisados, sido mantida em face da caracterização das operações como *simulação*).

Fatos bastante similares, portanto, aos dos autos.

Contudo, apesar de semelhantes os casos, as conclusões são claramente divergentes no que diz respeito à responsabilização solidária nos termos do art. 124, inciso I, do CTN.

O acórdão recorrido, conforme visto, afastou a responsabilidade das pessoas físicas e jurídicas arroladas pelo fisco porque *“não houve, por parte de nenhum deles, interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal”*, nada obstante o relatório da própria decisão recorrida, entre as fls. 6685-6688, exponha sinteticamente as razões do fisco para as suas inclusões no polo passivo, qual seja, a participação de cada um deles nas mencionadas operações societárias que culminaram com a amortização do ágio.

O acórdão paradigmático, por sua vez, afirmou que *“todos os atos de reorganização societária (especialmente pertinentes quanto à glosa da amortização do ágio) foram deliberados e aprovados em Assembleia Geral Extraordinária e, ao que consta, nenhum dos recorrentes discordou das propostas apresentadas à votação, donde se deduz que todos anuíram aos atos praticados”*, consoante excerto já ao norte transcrito, e, forte neste entendimento, *negou provimento aos recursos voluntários dos responsáveis solidários*, que, naquele caso, eram todas pessoas físicas, conforme se verifica pela leitura do inteiro teor da decisão paradigmática.

Trata-se, portanto, de entendimento manifestamente divergente daquele esposado pelo acórdão recorrido, para quem o fato de, por exemplo, *“integr[ar] o Comitê Gestor do Fundo de onde emanavam as decisões sobre a operação societária abordada no presente Auto de Infração”* (fls. 6688, *in fine*), não se afigurou motivo suficiente para a manutenção da responsabilidade solidária daquelas pessoas.

Demonstrada a divergência, portanto, com relação ao primeiro paradigma.

No caso do segundo paradigma (acórdão nº **1201-001.640**), nada obstante não se trate propriamente de amortização de ágio, mas sim de apuração incorreta de ganho de capital na alienação de investimento, fato é que também se trata de uma operação complexa que envolveu diversas etapas e eventos societários, inclusive utilização de “empresa-veículo”, consoante se pode verificar, por exemplo, no seguinte excerto daquele acórdão, em parte que descreve as alegações do próprio recurso voluntário lá apresentado, *verbis*:

“Afirma que o objeto do litígio está relacionado à constituição, pela Recorrente, do Bertin Fundo de Investimento em Participações (BERTIN FIP) em uma das etapas da complexa Associação entre os Grupos JBS e BERTIN (partes não relacionadas e independentes), sendo que a Fiscalização entendeu que o BERTIN FIP seria uma “**empresa-veículo**”, constituída com “**propósito meramente tributário**”, visando diferimento, com base no art. 2º da Lei nº 11.312, de 2006, da tributação do suposto ganho de capital, o que foi endossado pela DRJ/SPO.

A autuação fiscal, no caso paradigmático, foi mantida, assim como a multa qualificada.

E, no que diz respeito à imputação de responsabilidade solidária, que é o que especificamente interessa ao caso, o acórdão paradigmático, de acordo com os excertos transcritos pela recorrente no recurso, alguns dos quais aqui reproduzidos, manifestou o entendimento de que *“cabe a responsabilidade solidária nos termos do art. 124, I do CTN aos sócios administradores, tomadores das decisões que conduziram à autuação fiscal”* (no caso das pessoas físicas), assim como também, no caso da pessoa jurídica, *“cabe manter a responsabilidade solidária da controladora Heber Participações, nos termos do art. 124, I do CTN”* porque *“se a Heber Participações detinha 99,99%, obviamente, todas decisões eram suas”*.

Tais entendimentos, conforme visto, se afiguram manifestamente divergentes daquele manifestado no acórdão recorrido. O acórdão recorrido, conforme visto, entende que a participação (aprovação, anuência, ou não oposição) nos atos e operações societárias que culminaram na indevida redução do lucro tributável não é suficiente para a manutenção da responsabilidade solidária.

Demonstrada a divergência, portanto, também com relação ao segundo paradigma.

10.A seu turno, o sujeito passivo interpôs o Recurso Especial de fls. 7971/8017 em relação às seguintes matérias:

- 1) Aplicação Imediata ou Retroativa do Art. 19-E da Lei nº 10.522/2002;
- 2) Impossibilidade de Inovação pelo Acórdão Recorrido;
- 3) Não Apreciação de Argumentos Relevantes ao Deslinde do Caso;
- 4) Impossibilidade de se Aplicar a Teoria do Propósito Negocial;
- 5) Existência de Propósito Negocial em Decorrencia de Motivação Econômica das Operações (Especialmente a Aquisição Alavancada);
- 6) Motivação Fiscal Como Propósito Negocial - Argumento Oponível ao Fisco;
- 7) Ausência de Previsão Legal Acerca da Necessidade de Confusão Patrimonial entre "Real Adquirente" e "Real Investida";
- 8) Existência da Confusão Patrimonial - Figura do Real Adquirente no Contexto da Aquisição Alavancada;
- 9) Validade das Supostas "Empresas Veículo"; e
- 10) Inexistência de Previsão Legal para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com a Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização.

11.De acordo com o despacho de fls. 8677/8697, o recurso foi parcialmente admitido apenas em relação às matérias ***“7) Ausência de Previsão Legal Acerca da Necessidade de Confusão Patrimonial entre ‘Real Adquirente’ e ‘Real Investida’”*** (paradigma 9101-003.609); ***“9) Validade das Supostas ‘Empresas Veículo’”*** (paradigmas 1301-001.505 e 1301-003.936); e ***“10) Inexistência de Previsão Legal para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com a Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização”*** (paradigmas 9101-002-310 e 1103-00.630), decisão mantida pelo despacho de fls. 8777/8797, que rejeitou o agravo aviado pela interessada.

12.A empresa contribuinte e os responsáveis solidários Banco Santander Brasil S/A e Santander Securities Services Brasil Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários; José Seripieri Filho; Fernando Cezar Dantas Porfirio Borges; Juan Carlos Felix Estupinan e Fernando de Oliveira Pinto apresentaram contrarrazões às fls. 7138/7184, 7419/7453 (7457/7491), 7495/7529,

7719/7770, 7786/7834 e 7850/7900, respectivamente, defendendo o não conhecimento e o desprovimento do Recurso Especial fazendário.

13.A seu turno, a PGFN ofereceu contrarrazões às fls. 8822/8860, combatendo o conhecimento e o mérito do Recurso Especial do sujeito passivo.

14.Posteriormente, por petição deduzida às fls. 8903/8909, o sujeito passivo manifestou a desistência de seu Recurso Especial, *“de modo a (i) tornar definitiva a decisão favorável à Fazenda Nacional por voto de qualidade em relação ao ágio (Acórdão nº 1302-003.474); e, conseqüentemente, (ii) aproveitar-se dos benefícios instituídos pela Lei nº 14.689/2023 e regulamentados pela IN RFB nº 2.205/2025, notadamente a exclusão da multa de ofício, o cancelamento das representações fiscais para fins penais e a dispensa de apresentação de garantia para discussão judicial do débito remanescente; e (iii) o reconhecimento da perda do objeto do Recurso Especial da PGFN especificamente quanto à qualificação da multa de ofício”*.

15.É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator

CONHECIMENTO

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

16.O Recurso Especial do sujeito passivo é tempestivo, conforme já atestado pelo despacho de admissibilidade, tendo sido admitido em relação às seguintes matérias:

7) Ausência de Previsão Legal Acerca da Necessidade de Confusão Patrimonial entre “Real Adquirente” e “Real Investida”, em face do paradigma 9101-003.609;

9) Validade das Supostas “Empresas Veículo”, em face dos paradigmas 1301-001.505 e 1301-003.936; e

10) Inexistência de Previsão Legal para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com a Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização, em face dos paradigmas 9101-002-310 e 1103-00.630.

17.Em suma, a PGFN contrapõe-se argumentando que o recurso especial do contribuinte não merece ser conhecido devido à falta de demonstração da divergência jurisprudencial, à ausência de similitude fática entre os casos comparados e à falta de interesse de agir do recorrente, *“uma vez que a decisão recorrida está amparada em diversos fundamentos, sendo cada um deles, suficiente por si só, para manter o resultado do julgamento”*.

18.Entretanto, o contribuinte deduziu a petição de fls. 8903/8909, em que, pretendendo beneficiar-se do cancelamento da multa de ofício nos termos da Lei nº 14.689, de 2023, “*vem manifestar sua desistência do Recurso Especial interposto*”.

19.Desse modo, ante a expressa desistência manifestada pela interessada, não conheço do Recurso.

RECURSO ESPECIAL DA PGFN

20.O Recurso Especial manejado pela Fazenda Nacional é tempestivo, na forma certificada pelo despacho de admissibilidade, e foi admitido em relação às seguintes matérias:

- 1) Multa isolada por falta de recolhimento de estimativas -concomitância**, em face dos paradigmas 9101-002.434 e 9101-002.438;
- 2) Multa de ofício qualificada**, em face dos paradigmas 9101-002.802 e 1103-000.960; e
- 3) Responsabilidade solidária – art. 124, I, do CTN**, em face dos paradigmas 1402-003.751 e 1201-001.640.

21.A empresa recorrida combate o conhecimento recursal, em síntese, pelos seguintes argumentos:

➤ **Multa Isolada:**

- A matéria já é objeto da Súmula CARF nº 105. O artigo 67, § 30, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF) impede o recurso especial em decisões que adotem o entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF.

➤ **Multa Qualificada:**

- O acórdão recorrido afastou a qualificação da multa por entender que não houve comprovação de **falseamento ou manipulação de aspectos relevantes dos negócios jurídicos**, que justificasse a qualificação da multa sob as figuras da sonegação ou da fraude. Assim, a pretensão de reforma da decisão pela PGFN implicaria a rediscussão de fatos, o que não é possível em sede de recurso especial.
- A Fazenda Nacional busca requalificar a conduta da empresa em sede de recurso especial, o que é vedado pelo artigo 146 do Código Tributário Nacional (CTN).
- A análise da possibilidade de enquadramento da conduta na figura de conluio não foi objeto do acórdão recorrido, nem de embargos de declaração ou do recurso especial da PGFN, não havendo, portanto, divergência jurisprudencial a ser demonstrada.

- O acórdão paradigma nº 1103-000.960 não apresenta similitude fática com o acórdão recorrido. O paradigma trata de simulação e ágio interno, o que não se verifica *in casu*. A defesa detalha as diferenças entre os casos, ressaltando que no caso paradigma houve a utilização de empresa veículo para criar artificialmente as condições para aproveitamento da amortização do ágio, configurando simulação para fins de economia tributária, o que não ocorreu no caso da Qualicorp.

22. De sua parte, os responsáveis solidários contrapõem-se ao conhecimento do apelo pelas razões a seguir resumidas:

➤ **Inexistência de Divergência na Interpretação do Artigo 124 do CTN:**

- Argumenta-se que não há divergência na interpretação do artigo 124, I do CTN, mas sim uma discordância quanto à interpretação dos fatos. A Fazenda Nacional, ao adotar o entendimento da DRJ (Delegacia da Receita Federal de Julgamento) quanto à aplicação teórica do artigo, revela a inexistência de divergência jurídica.

➤ **Ausência de Similitude Fática entre o Acórdão Recorrido e os Paradigmas:**

- Os acórdãos paradigmas (nº 1402-003.751 e 1201-001.640) tratam de contextos fáticos distintos, onde a comprovação do interesse comum foi demonstrada, diferentemente do caso em questão. A falta de similitude fática impede o cotejo para verificar a divergência de interpretação da legislação tributária.

➤ **Impossibilidade de Rediscussão de Matéria Fática e Probatória:**

- A Fazenda Nacional busca, através do Recurso Especial, a reanálise de matéria fática e probatória, o que não é admissível nessa via recursal. A decisão da Turma Julgadora *a quo* pautou-se na falta de demonstração pela Autoridade Fiscal do preenchimento dos requisitos legais do artigo 124, inciso I do CTN.

➤ **Não Demonstração Analítica da Divergência:**

- A Fazenda Nacional não demonstrou "analiticamente" a divergência entre a situação dos Recorridos e das outras pessoas arroladas como responsáveis, especialmente na parte do recurso relativa ao seu cabimento.

➤ **Reforma do Acórdão Paradigma nº 1201-001.640:**

- A contrarrazões de José Seripieri Filho alegam que o acórdão paradigma nº 1201-001.640 foi reformado por esta E. CSRF, o que o tornaria imprestável para fins de demonstração de divergência.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS -CONCOMITÂNCIA

23.A dissidência interpretativa entre o Acórdão recorrido e os paradigmas 9101-002.434 e 9101-002.438 salta à evidência a partir do enunciado das respectivas ementas, a saber:

Acórdão nº 1302-003.474 (recorrido):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA-IRPJ

Ano-calendário: 2011

(...)

ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA PROPORCIONAL.

Incabível a aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário.

Isso porque o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

(...)

Acórdão nº 9101-002.434 (1º paradigma):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

(...)

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO.

FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007.

Acórdão nº 9101-002.438 (2º paradigma):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009

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

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

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

24. Para melhor compreensão sobre o dissenso pretoriano, consultem-se os seguintes excertos do voto vencedor do Acórdão recorrido:

Destarte, há concomitância se multas isolada e proporcional forem aplicadas como consequência da não antecipação de parcela do tributo devido que também não foi paga no ajuste. Isso ocorre, por exemplo, quando se verifica uma omissão de receita. A receita excluída no cálculo da estimativa é uma etapa preparatória do não pagamento do tributo devido no balanço final do mesmo ano-calendário.

O mesmo fenômeno ocorre quando se efetua uma glosa de despesa que havia sido incluída no cálculo da estimativa apurada em balanço de suspensão ou redução. O impacto que a não antecipação causa na apuração do tributo devido é devidamente penalizado pela multa proporcional.

Observe-se que esse entendimento foi confirmado pela 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.

Mesmo que se defenda que esta súmula não se aplica aos fatos geradores posteriores à edição da Medida Provisória nº 351/07, a qual foi convertida na Lei nº 11.488/07, como já ressaltado, o entendimento aqui firmado permanece inabalado com as alterações promovidas pelos referidos estatutos legais.

No caso em apreço, a fiscalização lançou as multas isoladas pelo não pagamento das estimativas recalculadas como decorrência das infrações autuadas. Essas mesmas infrações impactaram a apuração feita pela fiscalização dos tributos devidos no final do ano-calendário.

Trata-se, portanto, de concomitância.

Por isso, deve-se afastar também a aplicação das multas isoladas sobre estimativas.

25. No mais, relembre-se que o debate provocado pelo apelo fazendário é baseado na alegação de *distinguishing* quanto à incidência da Súmula CARF nº 105 no caso dos autos.

26. Tendo isso em vista e por concordar com o juízo prévio de admissibilidade, reconheço a divergência jurisprudencial em relação à matéria **(1) “multa isolada por falta de recolhimento de estimativas -concomitância”**, nos moldes do despacho de fls. 6910/6925, para o fim de conhecer do apelo neste tema.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

27. Como bem exposto pelo sujeito passivo na sua petição de fls. 8903/8909, “em razão da desistência do Recurso Especial da Requerente e, conseqüentemente, do cancelamento da multa de ofício nos termos da Lei nº 14.689/2023, O Recurso Especial da PGFN deverá perder seu objeto no que se refere ao afastamento da qualificação da referida multa de ofício”.

28. Com efeito, considerando a manifestação de desistência do Recurso Especial apresentada pela contribuinte, importa reconhecer a perda superveniente de objeto do Recurso

Especial interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional no tocante à matéria relativa à qualificação da multa de ofício.

29.A desistência do recurso da contribuinte, fundamentada nos benefícios estabelecidos pela Lei nº 14.689, de 2023, torna definitiva a decisão proferida através do Acórdão nº 1302-003.474, que manteve o lançamento tributário por voto de qualidade quanto à matéria da amortização do ágio.

30.O referido diploma legal introduziu regime especial para decisões administrativas mantidas por voto de qualidade favorável à Fazenda Pública, estabelecendo a exclusão automática das multas de ofício e o cancelamento das representações fiscais para fins penais. Esta sistemática encontra-se regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 2.205, de 2024, que dispõe sobre os procedimentos e efeitos aplicáveis a tais situações.

31.No caso em análise, verifica-se que o Acórdão nº 1302-003.474 foi proferido em 15.04.2019, negando provimento ao Recurso Voluntário da contribuinte quanto à glosa da amortização do ágio por voto de qualidade. Embora anterior à vigência da Lei nº 14.689, de 2023, a definitividade desta decisão ocorre apenas com a presente desistência do Recurso Especial, momento em que incidem os benefícios legais mencionados.

32.A Instrução Normativa RFB nº 2.205, de 2024, em seu artigo 2º, inciso I, estabelece que será excluída a totalidade da multa pelo lançamento de ofício quando o crédito tributário principal for mantido pelo voto de qualidade. Consequentemente, não subsiste objeto para a discussão recursal da PGFN relativamente à qualificação da multa de ofício, uma vez que esta será integralmente excluída por força de lei.

33.A perda de objeto constitui fenômeno processual que decorre da superveniência de fato ou norma que torna prejudicada a análise da matéria recursal. No presente caso, a aplicação da Lei nº 14.689, de 2023, elimina a própria existência da multa de ofício objeto da irresignação da Fazenda Nacional, tornando despicienda qualquer discussão sobre sua qualificação. Anote-se que aspectos extraprocessuais não têm o condão de configurar interesse recursal, na sua concepção técnica, consistente na legitimidade da parte para recorrer de uma decisão judicial ou administrativa em que se caracterize necessidade jurídica concreta da sua revisão. Trata-se de interesse jurídico qualificado, que vai além do mero interesse acadêmico ou especulativo na reforma da decisão.

34.Ressalte-se que a perda de objeto se limita exclusivamente à matéria da qualificação da multa de ofício, permanecendo íntegros os demais tópicos do Recurso Especial da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, notadamente as questões relativas à multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL e à responsabilidade solidária fundamentada no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional.

35.Diante do exposto, não conheço do Recurso Especial da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional quanto à matéria da qualificação da multa de ofício, em razão da perda superveniente de seu objeto.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA – ART. 124, I, DO CTN

36.O Colegiado *a quo*, por unanimidade de votos, proveu o Recurso Voluntário dos responsáveis solidários José Seripieri Filho, Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto, Juan Carlos Feliz Estupinam e BRL Trust Serviços Fiduciários e Participações Ltda. e negou provimento ao recurso de ofício em razão da DRJ ter afastado a responsabilidade tributária imputada às sociedades Banco Santander do Brasil S.A. e Santander Securities Services.

37.O voto do Conselheiro Rogério Aparecido Gil, condutor nesta matéria, assim enfrentou a questão:

Da Responsabilidade Tributária

(...)

À vista dos fatos e fundamentos arguidos pelos responsáveis solidários e das razões de decidir da DRJ, considerando, principalmente, a alegação dos recorrentes que a DRJ teria inovado, verificamos os pontos específicos consignados no TVF e nos autos de infração e observamos que, de fato, a fiscalização centrou-se em fatos que, em seu entendimento, caracterizariam fraude (art. 72, Lei nº 4.502/64) e concluiu (art. 73, Lei nº 4.502/64), por parte dos investidores e alienantes.

Observa-se que, a fiscalização partiu do pressuposto de que a estruturação de uma operação societária, independentemente de haver efetivo fluxo financeiro e respectiva tributação, além do atendimento de outros requisitos dispostos nos arts. 385 e 386 do Dec. nº 3.000/1999, vigente à época, já seria uma fraude, só pelo fato de resultar em dedutibilidade de amortizações de ágio. Sabemos, de qualquer forma, que esse entendimento não encontra embasamento legal.

Assim, à vista dos exatos fundamentos da fiscalização, analisamos a arguição de inovação apresentada pelos recorrentes, responsáveis solidários, e concluímos que a DRJ realmente inovou, ao fundamentar sua conclusão de que a responsabilidade solidária, disposta no art. 124, inc. I, CTN, estaria caracterizada no fato de que os agentes teriam participado da **fase de execução** da operação e que, mesmo não tendo colhido frutos da **fase de consumação**, teriam agido com interesse comum com a situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal. Também apresentou extensa digressão sobre fatos históricos e movimentos societários que envolveram as empresas e os responsáveis solidários, sem contudo, aproximar do ponto em questão, isto é, se estaria por eles caracterizada a situação prevista no art. 124, inc. I, CTN.

Entendo, portanto, que se trata de um entendimento totalmente distante dos fundamentos da fiscalização. Não vejo, nos autos a demonstração e enquadramento dos fatos nas disposições do art. 124, inc. I, CTN. Sendo assim, a conclusão é a de que **assiste razão aos devedores solidários**, tendo em vista a evidenciação de que não houve, por parte de nenhum deles, interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal.

Pelo exposto, voto por dar provimento aos recursos voluntários dos recorrentes, José Seripieri Filho, Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto, Juan Carlos Felix Estupinam e BRL Trust Serviços Fiduciários e Participações Ltda.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, voto por dar provimento aos recursos voluntários da contribuinte e dos responsáveis solidários, José Seripieri Filho, Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto, Juan Carlos Feliz Estupinam e BRL Trust Serviços Fiduciários e Participações Ltda.

Recurso de Ofício

O acórdão recorrido afastou a responsabilidade solidária das empresas SANTANDER SECURITIES SERVICES BRASIL DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS e BANCO

SANTANDER (BRASIL) S.A., julgando-se procedentes suas impugnações. Veja-se o respectivo trecho:

Submeta-se à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (tão-somente quanto à exclusão da responsabilidade imputada às sociedades Banco Santander do Brasil S.A. e Santander Securities Services procedida neste acórdão), de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017 (exonerações acima de R\$2.500.000,00), por força de recurso necessário.

Verifico que a exoneração é superior ao limite de R\$2.500.000,00, e que houve afastamento de responsabilidades, conforme prevê a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017. Dessa forma, conheço do recurso de ofício.

A DRJ examinou os documentos e informações apresentados pelas referidas empresas e concluiu que:

No que se refere ao Banco Santander do Brasil S.A. e Santander Securities Services Brasil, alegam que não têm interesse jurídico e tampouco econômico na constituição do fato gerador da obrigação tributária.

É certo que os administradores devem zelar para que o fundo cumpra com suas obrigações e ter diligência na contratação de terceiros.

No entanto, não se identificou, de fato, nenhum dispositivo no regulamento do fundo e tampouco na Instrução CVM nº 391/03, que atribuísse a competência ao administrador do fundo no sentido de avaliar e questionar os investimentos definidos pelo Comitê e de Investimento, ou seja, de vetar que investimento pretendido fosse realizado por meio de empresa veículo.

(...)

Conforme se verifica, somente a partir de julho de 2011 a administração e gestão do fundo passou a ser conduzida pela CRV Distribuidora de Títulos e Valores Imobiliários que, posteriormente, teve sua denominação alterada para Santander Securities.

Na referida data, o investimento, nos moldes realizados, já havia sido efetivado, de modo que não se pode identificar qualquer ação coordenada do Santander Securities Services Brasil Distribuidora relacionado com o ilícito. É dizer, a fase executória do ilícito já havia se encerrado e a fase consumativa estava sendo operacionalizada pela fiscalizada.

(...)

Dessa forma, por não ter identificado poder de influência ou de veto na avaliação de investimentos propostos pelo Comitê Gestor e de Investimento, não se pode concluir que houve ação coordenada do Banco Santander do Brasil S.A. e Santander Securities Services Brasil para realização do ilícito, o que ainda é mais evidente neste último, já que assumiu a administração e gestão do fundo somente a partir de julho de 2011.

Destarte, afastar-se a responsabilidade imputada ao Banco Santander do Brasil S.A. e Santander Securities Services Brasil, com fundamento no art. 124, I, do CTN, por inexistência de prova quanto ao interesse comum de que trata o referido artigo.

Conclusão

Afastamento da responsabilidade tributária imputada às sociedades Banco Santander do Brasil S.A. e Santander Securities Services, já que não identificado interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária (art. 124, I, do CTN) e tampouco pelo fato de tais sociedades não serem administradores de bens da autuada (art. 134, III, do CTN). São administradores

de bens dos investidores estrangeiros. Ademais, tal dispositivo não decorre da prática de ato ilícito.

Com base em tais fatos e fundamentos, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

38.O primeiro paradigma (1402-003.751), de acordo com o voto condutor do Conselheiro Paulo Mateus Ciccone, avaliou a responsabilização dos coobrigados da seguinte forma:

DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

. Walter Alberto Mitt Schause	CPF nº 610.417.859-68	(fls. 3586/3587)
. Samuel Dzintar Schause	CPF nº 085.236.229-34	(fls. 3589/3590)
. Eduardo Augusto Purin Schause	CPF nº 026.394.829-39	(fls. 3592/3593)
. Donald Elmar Schause	CPF nº 033.216.909-00	(fls. 3595/3596)
. Walter Arvido Schause	CPF nº 002.937.509-63	(fls. 3598/3599)

Os responsáveis solidários Walter Arvido Schause, Donald Elmar Schause, Samuel Dzintar Schause, Eduardo Augusto Purin Schause e Walter Alberto Mitt Schause apresentaram recurso voluntário em petição conjunta argumentando que o Auto de Infração teria deixado de demonstrar quais atos concretos teriam sido dolosamente praticados por cada uma das pessoas físicas autuadas como responsáveis solidários.

Consoante defendem, o Termo de Verificação Fiscal não minudenciaria os atos que cada pessoa física autuada teria praticado, onde residiria o dolo de cada uma delas e de que maneira a obrigação tributária teria resultado desses atos, o que tornaria improcedente a atribuição de responsabilidade solidária levada a efeito pelo fisco.

Como ficará demonstrado no presente tópico, contudo, não assiste razão aos recorrentes no seu pleito de exclusão do pólo passivo das exações.

Ao se realizar uma leitura da íntegra do Termo de Verificação Fiscal, é possível retirar com muita facilidade os elementos que levaram a fiscalização a atribuir responsabilidade solidária a vários membros da família Schause pelo crédito tributário lançado, senão vejamos.

Na ação fiscal efetuada, constatou-se que a Perkons S/A é uma empresa com constituição e gestão familiar, sendo os irmãos Walter Arvido Schause, Donald Elmar Schause, Samuel Dzintar Schause detentores, direta ou indiretamente, do controle das ações da companhia. Quanto ao ponto, a fiscalização demonstrou que tais pessoas físicas, conquanto possuam participações residuais nas empresas controladoras da Perkons, são detentoras de “ações especiais classe B, especialmente reservadas para os detentores do poder de mando e gestão na controlada (Perkons)”.

Além disso, os irmãos Walter Arvido Schause, Donald Elmar Schause e Samuel Dzintar Schause seriam ainda os beneficiários da maior parte dos dividendos distribuídos pelas sociedades controladoras, empresas não operacionais que têm como única atividade participar como sócias da Perkons.

Para a fiscalização, portanto, os irmãos Walter Arvido, Donald e Samuel seriam os verdadeiros “donos” da Perkons.

Especificamente quanto a Samuel Schause e Donald Schause, o TVF demonstra claramente que tais pessoas, independentemente das alterações sociais promovidas ao longo da existência da Perkons, sempre permaneceram como seus diretores, com todos e iguais poderes do sócio-gerente para representar e administrar isoladamente a sociedade.

Quanto aos responsáveis Walter Alberto Mitt Schause e Eduardo Augusto Purin Schause, a fiscalização traz várias evidências de que se cuida de pessoas que sempre participaram ativamente da administração da Perkons.

No que concerne à fraudulenta criação do ágio fictício, Walter Alberto e Eduardo Augusto têm uma participação ativa e determinante desde as primeiras ações tomadas

para dar vida aos rearranjos societários que culminaram no aproveitamento do ágio pela Perkons. Nesse sentido, não se perca de vista que os dois eram os únicos sócios da Perkons na época em que foram forjados os contratos de mútuo avançados com a Perkons e sucessivamente cedidos nas operações societárias realizadas com vistas à amortização do ágio.

A par dessa descrição e a respeito do papel de cada responsável solidário na condução dos negócios da Perkons S/A, como já visto, encontra-se assentado ao longo de todo o trabalho de fiscalização que a criação da pessoa jurídica Helix Brasil S/A, bem como o contrato de *Joint Venture* celebrado com a recorrente, seriam típicos negócios jurídicos simulados, realizados com o intuito de fraudar a tributação por meio da criação de despesas fictícias na contabilidade da Perkons S/A.

Relativamente à amortização indevida do ágio criado por ocasião da aquisição de ações da Perkons pela Interlaiks, está demonstrado, além de qualquer dúvida, que os rearranjos societários que redundaram na incorporação da Interlaiks pela Perkons também foram todos realizados de maneira fraudulenta e artificial, com vistas exclusivamente a gerar uma indevida economia de tributos na Perkons.

Sobre a imputação com base no artigo 135, III, do CTN, o sócio-gerente é responsável, não por ser sócio, mas por haver exercido a gerência, resultando a sua solidariedade pelos débitos tributários da pessoa jurídica da prática de ato ilícito.

Diga-se, não basta o fato de a pessoa jurídica ser devedora de tributo, sendo necessário que a dívida não tenha sido paga em razão de ato ilícito, praticado pelo dirigente da pessoa jurídica.

Por outro lado, é a ilicitude que permite sua responsabilização, ilicitude esta que deve ter sido praticada durante o exercício da gerência.

No caso dos presentes autos as ilicitudes cometidas pelos recorrentes na administração da Perkons S/A foram demonstradas à saciedade pela fiscalização.

Nesse toada, não se pode perder de vista que as pessoas jurídicas, conquanto possuam personalidade distinta dos seus sócios, **não agem nem praticam atos jurídicos por si sós, mas por meio de seus administradores e sócios.**

Sendo a vontade da pessoa jurídica, em verdade, a expressão da vontade majoritária de seus sócios e dirigentes, por óbvio que todas as simulações, fraudes e infrações imputadas pela fiscalização foram concretizadas por seus sócios e administradores, sobre quem deve recair a responsabilidade solidária pelos débitos tributário da pessoa jurídica.

Em relação à tipificação com fundamento no artigo 124, I, do Códex, no que interessa ao presente processo, tem-se que a **responsabilidade tributária solidária** exsurge quando o responsável é chamado para adimplir o crédito tributário concomitantemente com o contribuinte, arcando, independentemente deste, com o pagamento integral do crédito tributário.

Segundo a previsão do **inciso I** do mencionado dispositivo, ocorre a solidariedade quando os sujeitos estão na mesma relação obrigacional. Neste caso, há um interesse comum das pessoas que participam da situação que origina o fato gerador para, conseqüentemente, passarem à condição de devedores solidários. **Não é necessária a previsão em lei, pois o CTN explicitou uma situação geral.**

O conceito de “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal” não é revelado somente pelo interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas pelo **interesse jurídico**, que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador.

O **interesse jurídico** revela-se através de uma atitude voltada ao atendimento de uma necessidade, seja ela, econômica, moral ou social.

Enfim, **no interesse comum as pessoas interessadas são ligadas por circunstâncias fáticas externas formadoras de solidariedade, ou seja, há entre elas uma consciência de grupo, ainda que tácita.**

No caso dos autos, os membros da Família Schause arrolados como sujeitos passivos solidários, alegam no recurso voluntário, em síntese, que não haveria nenhuma pertinência na aplicação do art. 124, I, do CTN ao caso dos autos.

Com a devida vênia, discordo deste entendimento.

Realmente, os membros da Família Schause eram e são os únicos proprietários da autuada, de modo que não há como admitir que os interesses da pessoa jurídica Perkons fossem divergentes e opostos aos dos sócios.

Em outra linha, é certo que as pessoas jurídicas possuem personalidade distinta dos seus sócios, contudo, também é certo que **estas pessoas jurídicas não agem e praticam atos jurídicos por si sós, mas os realizam por meio de seus administradores e sócios. A vontade da pessoa jurídica é, em verdade, a expressão da vontade majoritária de seus sócios e dirigentes.**

Concretamente, consta do TVF que todos os atos de reorganização societária (especialmente pertinentes quanto à glosa da amortização do ágio) foram deliberados e aprovados em Assembleia Geral Extraordinária e, ao que consta, nenhum dos recorrentes discordou das propostas apresentadas à votação, donde se deduz que todos anuíram aos atos praticados.

Da mesma feita, no que concerne ao simulado contrato de Joint Venture firmado com a empresa de fachada Helix Brasil S/A, também não existe registro de nenhum tipo de oposição quanto à sua celebração.

Assim, a lucratividade obtida diretamente pelos irmãos Samuel, Donald e Walter Schause – destinatários finais de praticamente todos os dividendos distribuídos pela Perkons, é justamente o elo de comunhão legal que lastreia a imputação da responsabilidade solidária.

O interesse comum entre a Perkons e os membros da Família Schause no fato gerador dos tributos lançados é revelado pela economia que obtiveram por meio das simulações apontadas pela fiscalização.

A “economia” fiscal obtida com os atos simulados beneficiou diretamente os irmãos Donald, Samuel e Walter Schause, que receberam dividendos em valores muitíssimo maiores do que fariam jus, caso não tivessem se utilizado de mecanismo engenhoso para fugir à incidência tributária.

Portanto, a atribuição da responsabilidade solidária com base no art. 124, I, do CTN se aplica devidamente ao caso dos verdadeiros controladores da autuada, os irmãos Donald, Samuel e Walter Schause.

(...)

39. Resta claro que o Acórdão recorrido, ao fim e ao cabo, proveu o Recurso Voluntário dos coobrigados José Seripieri Filho, Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto, Juan Carlos Feliz Estupinam e BRL Trust Serviços Fiduciários e Participações Ltda por ter identificado que a DRJ inovou ao fundamentar que a responsabilidade solidária prevista no art. 124, I do CTN se caracterizaria no fato *“de que os agentes teriam participado da fase de execução da operação e que, mesmo não tendo colhido frutos da fase de consumação, teriam agido com interesse comum com a situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal”*. E prossegue o relator, afirmando que *“Não vejo, nos autos a demonstração e enquadramento dos fatos nas disposições do art. 124, inc. I, CTN”*.

40.Quanto aos coobrigados Banco Santander do Brasil S.A. e Santander Securities Services Brasil, cuja responsabilidade foi afastada pela DRJ, a decisão recorrida também negou provimento à remessa necessária e chancelou o entendimento de 1ª instância no sentido que *“por não ter identificado poder de influência ou de veto na avaliação de investimentos propostos pelo Comitê Gestor e de Investimento, não se pode concluir que houve ação coordenada do Banco Santander do Brasil S.A. e Santander Securities Services Brasil para realização do ilícito, o que ainda é mais evidente neste último, já que assumiu a administração e gestão do fundo somente a partir de julho de 2011”*. E concluiu: *“Destarte, afastar se a responsabilidade imputada ao Banco Santander do Brasil S.A. e Santander Securities Services Brasil, com fundamento no art. 124, I, do CTN, por inexistência de prova quanto ao interesse comum de que trata o referido artigo”*.

41.Já a decisão paradigmática, com base em uma série de elementos fáticos, concluiu que o interesse comum entre a Perkons e os membros da família Schause se revelou pela economia fiscal obtida por meio das simulações identificadas, que beneficiou diretamente os irmãos Donald, Samuel e Walter Schause, permitindo que recebessem dividendos em valores significativamente superiores aos que teriam direito caso não tivessem se utilizado de mecanismos para evadir a incidência tributária.

42.Vê-se, pois, que os acórdãos recorridos e paradigmas sopesaram situações com diversas particularidades factuais que os tornam incomparáveis. Confira-se:

➤ **Recorrido:**

- **Quanto aos Responsáveis Solidários (José Seripieri Filho, Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto, Juan Carlos Felix Estupinam e BRL Trust)**
 - A fiscalização centrou-se em fatos que, segundo seu entendimento, caracterizariam fraude (art. 72, Lei nº 4.502/64) e conluio (art. 73, Lei nº 4.502/64) por parte dos investidores e alienantes.
 - A fiscalização partiu do pressuposto equivocado de que a estruturação de uma operação societária, independentemente de haver efetivo fluxo financeiro e respectiva tributação, já constituiria fraude pelo simples fato de resultar em dedutibilidade de amortizações de ágio.
 - A DRJ (Delegacia da Receita Federal de Julgamento) inovou ao fundamentar sua conclusão sobre a responsabilidade solidária, não se baseando nos mesmos argumentos da fiscalização.
 - Não houve demonstração e enquadramento dos fatos nas disposições do art. 124, inc. I, do CTN, que trata do "interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal".
 - A decisão concluiu que não houve, por parte de nenhum dos devedores solidários, interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal.

- **Quanto ao Banco Santander do Brasil S.A. e Santander Securities Services Brasil (Recurso de Ofício)**

- As empresas alegaram que não tinham interesse jurídico ou econômico na constituição do fato gerador da obrigação tributária.
- Não foi identificado qualquer dispositivo no regulamento do fundo ou na Instrução CVM nº 391/03 que atribuísse competência ao administrador do fundo para avaliar, questionar ou vetar os investimentos definidos pelo Comitê de Investimento.
- O Santander Securities Services Brasil somente assumiu a administração e gestão do fundo a partir de julho de 2011, quando o investimento questionado já havia sido efetivado.
- Na data em que o Santander Securities assumiu a administração, a fase executória do suposto ilícito já havia se encerrado, e a fase consumativa estava sendo operacionalizada pela fiscalizada.
- Não foi identificado poder de influência ou de veto na avaliação de investimentos propostos pelo Comitê Gestor e de Investimento por parte das instituições.
- Não se pôde concluir que houve ação coordenada das instituições para realização do suposto ilícito.
- Foi constatado que as sociedades não eram administradoras de bens da autuada (conforme art. 134, III, do CTN), mas sim administradoras de bens dos investidores estrangeiros.

➤ **Paradigma (1402-003.751):**

- **Estrutura Societária e Controle Familiar**

- A Perkons S/A possui constituição e gestão familiar, sendo controlada pelos irmãos Walter Arvido Schause, Donald Elmar Schause e Samuel Dzintar Schause.
- Apesar de possuírem participações residuais nas empresas controladoras, os três irmãos são detentores de "ações especiais classe B", reservadas especificamente para os detentores do poder de mando e gestão na Perkons.
- Os irmãos Walter Arvido, Donald e Samuel foram identificados como beneficiários da maior parte dos dividendos distribuídos pelas sociedades controladoras da Perkons, sendo considerados pela fiscalização como os verdadeiros "donos" da empresa.

- **Posições de Administração e Poderes de Gestão**

- Samuel Schause e Donald Schause sempre permaneceram como diretores da Perkons, independentemente das alterações sociais promovidas ao longo da existência da empresa, mantendo todos e iguais poderes do sócio-gerente para representar e administrar isoladamente a sociedade.

- Walter Alberto Mitt Schause e Eduardo Augusto Purin Schause participaram ativamente da administração da Perkons, sendo os únicos sócios da empresa na época em que foram forjados os contratos de mútuo posteriormente cedidos nas operações societárias.
- **Operações Societárias Fraudulentas**
 - A criação da pessoa jurídica Helix Brasil S/A e o contrato de Joint Venture celebrado com a recorrente foram considerados negócios jurídicos simulados, realizados com o intuito de fraudar a tributação por meio da criação de despesas fictícias na contabilidade da Perkons S/A.
 - A amortização do ágio criado na aquisição de ações da Perkons pela Interlaiks envolveu rearranjos societários fraudulentos que culminaram na incorporação da Interlaiks pela Perkons, com vistas exclusivamente a gerar economia tributária indevida.
 - Walter Alberto e Eduardo Augusto tiveram participação ativa e determinante desde as primeiras ações tomadas para dar vida aos rearranjos societários, sendo responsáveis pelos contratos de mútuo avençados com a Perkons e sucessivamente cedidos nas operações.
- **Aprovação Unânime e Interesse Comum**
 - Todos os atos de reorganização societária foram deliberados e aprovados em Assembleia Geral Extraordinária, sem que nenhum dos recorrentes tenha discordado das propostas, deduzindo-se que todos anuíram aos atos praticados.
 - Não existe registro de oposição quanto à celebração do contrato de Joint Venture com a Helix Brasil S/A.
 - A "economia fiscal" obtida com os atos simulados beneficiou diretamente os irmãos Donald, Samuel e Walter Schause, que receberam dividendos em valores muito maiores do que fariam jus na ausência das operações questionadas.
 - Foi identificada a existência de interesse comum entre os recorrentes no fato gerador dos tributos lançados, materializado pela economia tributária obtida através das simulações apontadas pela fiscalização.

43.Dessarte, tendo em vista a dessemelhança fático-jurídica entre os acórdãos, não há como se admitir o paradigma 1402-003.751 como representativo de dissidência interpretativa.

44.No que concerne ao segundo paradigma (1201-001.640), verifica-se que a publicação do Acórdão nº 9101-004.382, que o reformou, se deu em 04.11.2019, ou seja, posteriormente à interposição do Recurso Especial fazendário, em 07.10.2019. Portanto, não se constata o óbice previsto no § 15 do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, vigente à época, segundo o qual *“Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha*

sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente”, já que se considera como data de reforma do paradigma a data de publicação do acórdão reformador, independentemente da data do respectivo julgamento.

45. Conforme o voto condutor da Conselheira Eva Maria Los, o Acórdão paradigma assim se pronunciou:

2.8 RESPONSABILIZAÇÃO SOLIDÁRIA.

2.8.1 Administradora do FIP. Citibank DTVM.

142. A Instrução CVM nº 391, de 2003, estabelece como instância máxima de decisão no FIP a assembléia geral dos cotistas; o Administrador representa o FIP perante a CVM; tem a obrigação de cumprir as deliberações da assembléia geral; o regulamento do FIP aprovado por assembléia geral deverá dispor sobre a qualificação e remuneração do Administrador; a assembléia nomeará e destituirá o Administrador; este também tem direito de renunciar; em síntese, o Administrador equivale um executivo que deve zelar pelo patrimônio dos cotistas e administrá-lo dentro das regras definidas pela CVM, de forma a proporcionar o melhor retorno aos cotistas.

143. O Regulamento do BERTIN FIP, págs. 1.302/1.316, estabeleceu como remuneração Taxa de Administração e Taxa de Custódia paga ao Administrador (art. 14), na forma de percentagem anual sobre o valor do patrimônio líquido; lista as responsabilidades da Administradora tais como constam da Instrução CVM; o Regulamento segue os moldes da Instrução CVM: administrar o FIP e gerir sua carteira, prestar serviços de custódia de valores mobiliários e tesouraria; manter registros e livros fiscais, prestar contas, elaborar os demonstrativos definidos pela legislação, manter os cotistas informados, cumprir as informações devidas à CVM.

144. Cite-se ainda: Fonte:
http://www.investidor.gov.br/menu/Menu_Investidor/fundos_investimentos/assembleia_geral.html

O administrador e o gestor; os sócios, diretores e funcionários do administrador ou gestor; empresas ligadas ao administrador ou ao gestor, seus sócios, diretores e funcionários; e os prestadores de serviços do fundo, seus sócios, diretores e funcionários não podem votar na assembleia geral, a menos que haja anuência expressa da maioria dos demais cotistas, manifestada na própria assembleia, ou em instrumento de procuração que se refira especificamente à assembleia em que se dará a permissão do voto.(Grifou-se.)

145. Observa-se que o Regulamento está perfeitamente em conformidade com a Instrução CVM, mas os fatos reais não guardaram conformidade com o Regulamento; a carteira do FIP se resumiu numa única empresa a Bertin S/A; os cotistas se resumiam à Tinto Holding (DIPJ 2010/2009, pág. 1.598) - **que atividade de gestão da carteira foi desempenhada pela Administradora Citibank DTVM, é de se perguntar; aparentemente, resumiu-se no cumprimento das formalidades inerentes a um FIP.**

146. Conclui-se que a Administradora Citibank DTVM, formalmente não detinha poderes para tomar decisões estratégicas relativas ao FIP, no entanto, foi a responsável pela formalização do FIP e cumprimento de procedimentos necessários à sua existência e reconhecimento pela CVM foi uma interface entre o grupo Bertin e a CVM.

147. Se formalmente não detinha poderes de tomar as decisões que conduziram à autuação fiscal, por outro lado, não há informações concretas nos autos sobre se ofereceu consultoria à autuada e se a orientou a adotar a simulação identificada.

148. Concretamente, o que se tem é que a Citibank DTVM serviu aos fins da autuada, realizando procedimentos que tornaram o BERTIN FIP conforme com as diretivas da CVM e conferindo-lhe regularidade.

149. Conclui-se que não há elementos para responsabilização tributária solidária com base no art. 135, III, e tampouco no 124, I do CTN.

2.8.2 Pessoa Jurídica controladora e sócios/diretores.

150. Advogam a reforma do Acórdão porque a imputação de responsabilidade solidária a terceiros foi genérica e o trabalho fiscal está comprometido, por ofensa ao art. 142 do CTN, que exige a precisa identificação do sujeito passivo; e porque manteve a responsabilização solidária dos Recorrentes, com base nos arts. 124, I e 135, I e III do CTN, sem descrever e muito menos comprovar qualquer conduta dolosa, e ao arrepio da Súmula 430 do STJ, pois a responsabilização foi devido a simples (e teórico) inadimplemento do tributo e por ser a Recorrente sócia da empresa autuada.

STJ: SÚMULA N. 430 O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

151. A pessoa jurídica controladora (99,99%) foi responsabilizada solidariamente com base nos art. 124, I do CTN.

152. Mas, houve a comprovação da simulação e conduta dolosa, que levou à sonegação de IRPJ e CSLL devidos; não se trata de simples inadimplemento de obrigação tributária.

153. Quanto ao art. 124, I do CTN, que exige a comprovação de "interesse jurídico comum", ou seja a realização conjunta do fato gerador, analisa-se nos itens do voto, a seguir.

2.8.2.1 Princípio da individualização da pena.

154. Art. 5º, XLVI da CF de 1988, trata do princípio da individualização da pena, que garante que, independentemente da prática da mesma conduta, cada indivíduo possui um histórico pessoal, devendo cada qual receber apenas a punição que lhe é devida; os litigantes reclamam que a multa de 150% aplicada e em relação à qual também foram solidariamente responsabilizados, deve se limitar a 75%, porque a qualificada fere o citado princípio.

155. Cabe esclarecer que as multas de ofício são definidas por lei, cabendo à autoridade administrativa aplicar a penalidade dentro dos limites da lei; não há possibilidade de discricionariedade na graduação do percentual da multa, por parte da autoridade administrativa.

2.8.2.2 PJ Controladora. Heber Participações S/A,

156. Consta da Declaração de Informações EconômicoFiscais da Pessoa Jurídica DIPJ 2010/2009, Ficha 60 Identificação de sócios ou Titular: 99,99% Heber Participações S/A; 0,01% Silmar Roberto Bertin; confirmado pela 55ª alteração e consolidação do contrato social, de 31/08/2009, págs. 53/63; neste instrumento consta:

Cláusula 6ª será necessária a aprovação dos sócios, representando 75% (setenta e cinco) por cento, do capital, o que será feito pela aposição das assinaturas dos sócios, para a validade dos atos adiante enumerados:

- a) venda, alienação ou oneração de bens imóveis da sociedade;*
- b) transformação, cisão, incorporação ou fusão da sociedade em outras;*
- c) participação da sociedade em outras sociedades;*
- d) aprovação das contas e balanços da sociedade;*
- e) desenvolvimento de atividades substancialmente diversas daquelas contidas expressamente ou implicitamente, nos objetivos sociais;*
- f) destinação dos lucros da sociedade, na hipótese de ser suspensa a distribuição em determinado exercício social;*
- g) aumento do capital social.*

157. E se a Heber Participações detinha 99,99%, obviamente, todas decisões eram suas.

158. Cite-se Maria Rita Ferragut no V Seminário do Conselho de Contribuintes do Estado de MG: Responsabilidade Tributária: A natureza jurídica do “interesse comum”, sua abrangência e a responsabilidade dos sócios e administradores. :

Interesse jurídico quando as pessoas realizam conjuntamente o fato gerador
 PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS PERTENCENTES AO MESMO CONGLOMERADO FINANCEIRO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 124, I, DO CTN. NÃO OCORRÊNCIA. DESPROVIMENTO.

(....)

2. Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico.

3. Recurso especial desprovido. (REsp 834.044/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, 11/11/2008, DJe 15/12/2008)

159. À vista do exposto, fica claro que cabe manter a responsabilidade solidária da controladora Heber Participações, nos termos do art. 124, I do CTN.

2.8.2.3 Sócios pessoas físicas. Natalino Bertin, Fernando Antonio Bertin, Silmar Roberto Bertin, Reinaldo Bertin, João Bertin Filho.

160. Silmar Roberto Bertin, sócio 0,01% da controladora Heber Participações; interveniente-anuente do Acordo de Associação (págs. 211/216); Natalino Bertin e Fernando Antonio Bertin, também intervenientes-anuentes do Acordo de Associação.

161. Todos os identificados no subtítulo supra constam da cláusula 5ª da alteração contratual e consolidação de 31/08/2009 como sócios da Heber Participações e diretores-administradores da autuada, ficando investidos, "em conjunto de dois, independentemente da ordem, de todos os poderes necessários à realização dos objetivos sociais".

162. À vista disso, cabe manter a responsabilidade solidária nos termos do art. 124, I do CTN e, haja vista a identificação de simulação, portanto, dolo e sonegação, também aplicável a responsabilização pelo art. 135, III do CTN.

46. Em resumo, a decisão paradigmática adotou os seguintes fundamentos relacionados à responsabilização tributária:

- **Responsabilização da Administradora do FIP (Citibank DTVM)**
 - Concluiu que não há elementos para responsabilização tributária solidária da Citibank DTVM com base nos artigos 135, III, e 124, I do CTN, pelos seguintes motivos:
 - A Administradora formalmente não detinha poderes para tomar decisões estratégicas relativas ao FIP.
 - Embora tenha sido responsável pela formalização e cumprimento dos procedimentos necessários à existência e reconhecimento do FIP pela CVM, atuando como interface entre o grupo Bertin e a CVM, não há informações concretas nos autos de que tenha oferecido consultoria ou orientado a adoção da simulação identificada.

- A Administradora serviu aos fins da autuada, realizando procedimentos que conferiram regularidade ao BERTIN FIP conforme as diretivas da CVM.
- **Responsabilização da Pessoa Jurídica Controladora e Sócios/Diretores**
 - **Desacolhimento das alegações dos Recorrentes**
 - Foi comprovada a simulação e conduta dolosa que levou à sonegação de IRPJ e CSLL, não se tratando de simples inadimplemento tributário.
 - Quanto ao princípio da individualização da pena (art. 5º, XLVI da CF/88), esclareceu-se que as multas de ofício são definidas por lei, cabendo à autoridade administrativa aplicar a penalidade dentro dos limites legais, sem possibilidade de discricionariedade na graduação do percentual.
 - **Manutenção da Responsabilidade da PJ Controladora (Heber Participações S/A)**
 - A Heber Participações S/A detinha 99,99% do capital social da autuada, conforme DIPJ 2010/2009 e 55ª alteração do contrato social.
 - Conforme o contrato social, era necessária aprovação de sócios representando 75% do capital para validade de atos como participação em outras sociedades, aprovação de contas e balanços, destinação dos lucros, entre outros.
 - Com 99,99% de participação, todas as decisões eram efetivamente tomadas pela Heber Participações.
 - Aplicou-se o entendimento de Maria Rita Ferragut sobre interesse jurídico comum, que ocorre "quando as pessoas realizam conjuntamente o fato gerador".
 - Citou-se jurisprudência (REsp 834.044/RS) que estabelece que, para caracterizar responsabilidade solidária entre empresas do mesmo conglomerado, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador.
 - Manteve-se a responsabilidade solidária da controladora nos termos do art. 124, I do CTN.
 - **Manutenção da Responsabilidade dos Sócios Pessoas Físicas**
 - Silmar Roberto Bertin (sócio com 0,01% da controladora), Natalino Bertin e Fernando Antonio Bertin foram identificados como intervenientes-anuentes do Acordo de Associação.
 - Todos os sócios mencionados (incluindo também Reinaldo Bertin e João Bertin Filho) constavam da cláusula 5ª da

alteração contratual como sócios da Heber Participações e diretores-administradores da autuada.

- Os sócios estavam investidos, "em conjunto de dois, independentemente da ordem, de todos os poderes necessários à realização dos objetivos sociais".
- Manteve-se a responsabilidade solidária nos termos do art. 124, I do CTN.
- Devido à identificação de simulação, dolo e sonegação, aplicou-se também a responsabilização pelo art. 135, III do CTN.

47. Importante ressaltar que a decisão então recorrida indica que os principais fatos que foram considerados como suficientes para a comprovação de que a interposição do BERTIN FIP foi uma manobra sem propósito negocial legítimo, realizada com o objetivo específico de evitar a tributação do ganho de capital, caracterizando simulação dolosa e resultando em sonegação fiscal, o que justificou a manutenção da responsabilidade tributária e da multa qualificada, foram os seguintes:

- **Constituição do FIP com finalidade divergente da prevista na regulamentação:**
 - O BERTIN FIP não cumpriu a finalidade prevista na Instrução CVM nº 391, de 2003, sendo constituído para promover alienação (e não aquisição) de participações societárias
 - O FIP foi formado por uma única investidora (Tinto Holding), sem a comunhão de recursos de diferentes investidores que caracteriza esse tipo de fundo
- **Timing e sequência das operações:**
 - O FIP foi criado pouco tempo antes da incorporação das ações (constituído em 26.11.2009, com integralização em 11.12.2009)
 - Apenas 3 dias após a transferência das ações da Bertin S/A para o BERTIN FIP, foi divulgada a incorporação destas pela JBS (em 14.12.2009)
 - A estrutura societária criada foi rapidamente desfeita (em 31.12.2009, a Bertin S/A foi incorporada pela JBS)
- **Ausência de propósito negocial do FIP:**
 - O FIP nunca exerceu influência efetiva na gestão da empresa investida (Bertin S/A)
 - Não houve aporte de capital adicional, gestão ativa ou qualquer ação visando o crescimento/desenvolvimento da empresa investida
 - O FIP não participou do processo decisório da companhia, como seria esperado conforme a regulamentação
- **Transferência de cotas do FIP por valores irrisórios:**

- Cessão de 66% das cotas do BERTIN FIP para a Blessed Holdings LLC (domiciliada em Delaware, paraíso fiscal) por apenas US\$10.000 em 24.12.2009, quando o valor seria aproximadamente R\$3 bilhões
- Nova cessão de 21% das cotas para a mesma empresa por valor também insignificante (R\$17.000) em 11/2010
- A fiscalização apontou que a Blessed LLC era possivelmente ligada ao grupo JBS, configurando uma manobra para evasão fiscal
- **Cláusula de impedimento no boletim de subscrição:**
 - Existência de cláusula determinando que "o BERTIN FIP não conste como acionista direto da JBS em nenhum momento, para nenhum fim e em nenhum registro porventura aplicável"
 - As ações da JBS foram diretamente registradas no capital da FB Participações, sem transitar pelo FIP
- **Não contabilização adequada do ganho de capital:**
 - O ganho de capital de R\$3,1 bilhões (diferença entre o valor contábil das ações da Bertin S/A de R\$1,775 bilhões e o valor das ações da FB Participações de R\$4,9 bilhões) não foi devidamente tributado
 - A estruturação via FIP visou o diferimento (e potencialmente a evasão) da tributação desse ganho
- **Resultado final das operações:**
 - A estrutura societária criada resultou que a Bertin S/A foi transferida para o grupo JBS e o grupo Bertin passou a ser acionista da FB Participações (holding controladora)
 - O objetivo poderia ter sido alcançado diretamente pela Tinto Holding, sem a necessidade da interposição do FIP

48. Consequentemente, é inevitável concluir que, também em relação ao paradigma 1201-001.640, as razões de decidir foram erigidas a partir de situações fáticas e jurídicas absolutamente dessemelhantes das consideradas pelo Acórdão recorrido.

49. Dessarte, tendo em vista a dessemelhança fático-jurídica entre os acórdãos, não há como se admitir o paradigma em questão como representativo de dissidência interpretativa.

50. Desta maneira, não se viabiliza o conhecimento do Recurso Especial quanto à matéria ***“RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA – ART. 124, I, DO CTN”***.

CONCLUSÃO

51. Ante o exposto, não conheço do Recurso Especial do sujeito passivo e conheço parcialmente do Recurso Especial fazendário em relação à matéria ***“multa isolada por falta de recolhimento de estimativas -concomitância”***.

MÉRITO

RECURSO ESPECIAL DA PGFN**MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS -CONCOMITÂNCIA**

52.Em relação ao tema em esboço, merece ser prestigiada a decisão *a quo*, nos exatos termos dos fundamentos constantes do voto que proferi no Acórdão 9101-007.069, que adoto como razões de decidir, a saber:

(...)

39.O Recurso fazendário versa sobre a possibilidade de concomitância da multa isolada com a multa de ofício.

40.Nessa perspectiva, a súplica deduzida pela Recorrente esbarra no comando da Súmula CARF nº 105, assim enunciada:

Súmula CARF nº 105

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

41.Ainda que os eventos objeto da acusação infracional tenham ocorrido no ano-calendário de 2011, não é despidendo ressaltar que a alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.488, de 2007, não teve o condão de modificar as premissas ensejadoras da referida súmula. Sobre tal aspecto, alinho-me aos fundamentos do Acórdão nº 9101-005.080, assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007

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

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

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

O instituto da *consunção* (ou da *absorção*) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

42.Do voto vencedor, também redigito pelo Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella extraem-se os seguintes fundamentos:

(...)

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

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

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

(...)

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

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

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra¹.

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

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

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

(...)

43. Deveras, o princípio da consunção, também chamado de princípio da absorção, muito embora também tenha por pressuposto a existência de várias condutas, caberá onde estas sejam interligadas e mantenham relação de continência lógica, onde determinada infração (fim) somente pode ser cometida mediante a prática de outra infração instrumental (meio). Ou seja, diante de um ou mais ilícitos penais denominados consuntos, que funcionam apenas como fase de preparação ou de execução de outro,

chamado consuntivo, sendo todos intimamente dependentes, interligados ou inerentes, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito principal.

53. Esse é exatamente o caso dos autos, onde a infração relativa à falta de recolhimento das estimativas foi absorvida pelas infrações que culminaram nos lançamentos de IRRJ e CSLL, na sua apuração definitiva. Consequentemente, merece ser expurgada do lançamento a duplicidade sancionatória.

CONCLUSÃO

54. Ante o exposto, nego provimento ao Recurso Especial da PGFN.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca

VOTO VENCEDOR

Conselheira Edeli Pereira Bessa, redatora designada

O I. Relator restou vencido em seus fundamentos para conhecimento parcial do recurso especial da Fazenda Nacional. A maioria do Colegiado discordou da negativa de conhecimento acerca da qualificação da penalidade em razão da *superveniente perda de seu objeto*.

Em circunstâncias semelhantes, nas quais a exigência principal foi mantida por voto de qualidade e o sujeito passivo, depois de questionar esta decisão em recurso especial, dele desistiu às vésperas de sua apreciação por este Colegiado, esta Conselheira declarou voto no Acórdão nº 9101-006.826 contra a declaração de perda de objeto do recurso especial da Fazenda Nacional interposto contra o afastamento da qualificação da penalidade:

Anote-se que o acórdão recorrido manteve as glosas de amortização do ágio por voto de qualidade e, embora a Contribuinte tenha manifestado desistência de seu recurso especial no qual questionava tal decisão e, em consequência, a multa de ofício de 75% cuja qualificação a PGFN pretende restabelecer, não há porque se cogitar de perda de objeto do recurso fazendário em face do novo cenário assim trazido pela Lei nº 14.689/2023:

Art. 1º Os resultados dos julgamentos no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), na hipótese de empate na votação, serão proclamados na forma do disposto no § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, nos termos desta Lei.

Art. 2º O Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 14-B. (VETADO)”

“Art. 25.

§ 9º-A. Ficam excluídas as multas e cancelada a representação fiscal para os fins penais de que trata o art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º deste artigo.

Art. 15. O disposto no § 9º-A do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, aplica-se inclusive aos casos já julgados pelo Carf e ainda pendentes de apreciação do mérito pelo Tribunal Regional Federal competente na data da publicação desta Lei.

No caso, o *processo administrativo fiscal* não foi *resolvido favoravelmente à Fazenda Pública* porque a Contribuinte interpôs recurso especial contra esta decisão e a desistência ora manifestada resulta, somente agora, no não conhecimento do recurso especial da Contribuinte. Assim, a definitividade da decisão por voto de qualidade que, em sede de recurso voluntário, manteve as glosas de amortização de ágio e a correspondente multa de 75%, somente se verificará a partir do não conhecimento do recurso especial expresso neste acórdão, e isto se não houver oposição de embargos de declaração, mormente se pretendendo efeitos infringentes.

A confirmar a necessidade de definitividade, no âmbito administrativo, da solução favorável à Fazenda Pública, vale observar o procedimento detalhado no art. 25-A, incluído no Decreto nº 70.235/72 por aquele diploma legal, e que situa a exclusão da penalidade no momento da inscrição do débito em Dívida Ativa da União:

Art. 25-A. Na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido definitivamente a favor da Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º do art. 25 deste Decreto, e desde que haja a efetiva manifestação do contribuinte para pagamento no prazo de 90 (noventa) dias, serão excluídos, até a data do acordo para pagamento, os juros de mora de que trata o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º O pagamento referido no caput deste artigo poderá ser realizado em até 12 (doze) parcelas, mensais e sucessivas, corrigidas nos termos do art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e abrangerá o montante principal do crédito tributário. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 2º No caso de não pagamento nos termos do caput ou de inadimplemento de qualquer das parcelas previstas no § 1º deste artigo, serão retomados os juros de mora de que trata o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 3º Para efeito do disposto no § 1º deste artigo, admite-se a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) de titularidade do sujeito passivo, de pessoa jurídica controladora ou controlada, de forma direta ou indireta, ou de sociedades que sejam controladas direta ou indiretamente por uma mesma pessoa jurídica, apurados e declarados à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, independentemente do ramo de atividade. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 4º O valor dos créditos a que se refere o § 3º deste artigo será determinado, na forma da regulamentação: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – por meio da aplicação das alíquotas do imposto de renda previstas no art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre o montante do prejuízo fiscal; e

II – por meio da aplicação das alíquotas da CSLL previstas no art. 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, sobre o montante da base de cálculo negativa da contribuição.

§ 5º A utilização dos créditos a que se refere o § 3º deste artigo extingue os débitos sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 6º A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para a análise dos créditos utilizados na forma do § 3º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 7º O disposto no caput deste artigo aplica-se exclusivamente à parcela controvertida, resolvida pelo voto de qualidade previsto no § 9º do art. 25 deste Decreto, no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 8º Se não houver opção pelo pagamento na forma deste artigo, os créditos definitivamente constituídos serão encaminhados para inscrição em dívida ativa da União em até 90 (noventa) dias e: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – não incidirá o encargo de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969; e

II – será aplicado o disposto no § 9º-A do art. 25 deste Decreto.

§ 9º No curso do prazo previsto no caput deste artigo, os créditos tributários objeto de negociação não serão óbice à emissão de certidão de regularidade fiscal, nos termos do art. 206 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 10. O pagamento referido no § 1º deste artigo compreende o uso de precatórios para amortização ou liquidação do remanescente, na forma do § 11 do art. 100 da Constituição Federal. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023) (negrejou-se)

Assim, demonstrado o dissídio jurisprudencial, nada há, neste momento, que suprima o direito de a PGFN ver solucionada a divergência jurisprudencial acerca da qualificação da penalidade, ainda que, ao final, a autoridade administrativa competente venha a excluir a multa proporcional de 75% sobre os créditos tributários mantidos por voto de qualidade e, em consequência, torne inócua a definição acerca do cabimento, ou não, da qualificação da penalidade.

Adicione-se, por fim, o interesse recursal da PGFN em reformar a interpretação da legislação tributária expressa no acórdão recorrido acerca do cabimento da qualificação da penalidade em face da conduta praticada pelo sujeito passivo. No voto declarado no Acórdão nº 9101-006.786, mesmo em face de exigência já decidida definitivamente, no âmbito administrativo, em favor da Fazenda Nacional por voto de qualidade, esta Conselheira entendeu pelo conhecimento do recurso especial da PGFN acerca de penalidades que poderiam ser interpretadas como já excluídas por aplicação das novas disposições legais em referência, consignando que:

A dúvida que exsurge, daí, é se o interesse recursal da PGFN se limita, nestes casos, à exigência material do crédito tributário correlato, ou se, nesta instância especial, também deve ser reconhecido seu direito de ver afirmada interpretação da legislação tributária distinta da que prevaleceu no acórdão recorrido. Em outras palavras: se subsiste o interesse recursal da PGFN para reforma do acórdão que poderá, minimamente, se prestar como paradigma de outras divergências jurisprudenciais.

Interessante traçar um paralelo com casos de desistência de discussão, por sujeito passivo, de créditos tributários exonerados em sede de recurso voluntário e objeto de recurso especial pela PGFN. A prática deste Colegiado tem sido, em tais circunstâncias, conhecer do recurso especial fazendário sem confirmar a existência de divergência jurisprudencial e dar-lhe provimento para restaurar a exigência do crédito tributário acerca do qual o sujeito passivo desistiu de litigar. Consequência desta providência é a reforma do acórdão recorrido e a sua imprestabilidade para caracterização de futuros dissídios jurisprudenciais, na forma do art. 67, §15 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, incluído pela Portaria MF nº 39/2016 no texto aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, especialmente porque, como expresso no art. 78, §3º do mesmo Anexo II do Regimento, tal desistência importa em *renúncia ao direito sobre o qual se funda o recurso interposto pelo sujeito passivo, inclusive na hipótese de já ter ocorrido decisão favorável ao recorrente*.

No caso presente ter-se-ia, ao reverso, “desistência do sujeito ativo” acerca da penalidade aplicada em lançamento mantido por voto de qualidade, dada a cogitada vedação legal de inscrição em Dívida Ativa da União da penalidade associada. Contudo, distintamente da afirmada *renúncia ao direito sobre o qual se funda o recurso interposto pelo sujeito passivo*, neste reverso não há como afirmar que o “sujeito ativo” deixou de ter interesse na fixação da interpretação da legislação tributária de regência do tema, inclusive porque o acórdão recorrido poderá ser invocado em outros dissídios nos quais não exista possibilidade de exclusão da penalidade, porque não aplicado o voto de qualidade.

Assim, ainda que, se restabelecidas as multas isoladas, prevaleça a interpretação de que elas não podem ser cobradas, vislumbra-se a subsistência de interesse recursal da PGFN nesta instância especial, razão pela qual, afastados os demais óbices ao conhecimento, como bem exposto pelo I. Relator, esta Conselheira mantém seu entendimento favorável ao CONHECIMENTO do recurso especial da PGFN.

Por todo o exposto, esta Conselheira acompanha a I. Relatora em sua conclusão de CONHECER do recurso especial da PGFN nas duas matérias, sendo que em

relação à segunda também com base no paradigma nº 101-96.724. *(destaques do original)*

No presente caso, vale registrar que a Procuradoria da Fazenda Nacional também indicou seu interesse em ver apreciado o cabimento da qualificação da penalidade com vistas a constituir premissa para eventual futura aplicação da multa de ofício no percentual de 150%, que passou a estar previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, no inciso VII incluído em seu §1º pela Lei nº 14.689/2023, para os *casos em que verifica a reincidência do sujeito passivo*.

Aqui, porém, afastada a perda de objeto, constata-se que o recurso especial da Fazenda Nacional não pode ser conhecido no âmbito da qualificação da penalidade. O voto condutor do acórdão recorrido assim se manifestou acerca do gravame:

No que concerne às multas qualificadas, há que se recordar que a hipótese de qualificação da multa aplicada está contida no artigo 44, I, e seu § 1º, da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

(...)

Por sua vez, os referidos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 são os que abaixo se reproduz:

(...)

Portanto, a qualificação (duplicação) da multa não decorre de nova infração. Ela surge quando a falta de pagamento ou recolhimento, a falta de declaração ou a declaração inexata estiver associada a uma das condutas típicas definidas como sonegação, fraude ou conluio. Tais condutas supõem a inequívoca constatação de dolo, elemento essencial do tipo, no seu mais puro sentido penal. Nas palavras de Marco Aurélio Greco:

Se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável, *não se trata de caso regulado pelo § 1º do artigo 44, mas de divergência na qualificação jurídica dos fatos*; hipótese completamente distinta da fraude e da sonegação a que se referem os dispositivos para os quais o § 1º remete.

A fraude penal não se confunde com a fraude à lei (ou fraude civil) acima invocada. Nesta última, o contribuinte enquadra sua conduta numa norma, mas vem o Fisco e o faz em outra. É um problema de qualificação jurídica. Por sua vez, a fraude penal, assim como a sonegação, são condutas típicas do direito penal também caracterizadas como crimes contra a ordem tributária (artigos 1º e 2º, I, da Lei nº 8.137/90). Tanto é que o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 ressalva a aplicação de outras penalidades criminais.

Quanto à sonegação, não há dúvidas. Só se concretiza depois de ocorrido o fato gerador da obrigação tributária. Isso porque sua hipótese prevê uma conduta voltada para impedir ou retardar o “conhecimento”, pelo Fisco, “da ocorrência do fato gerador” ou “das condições pessoais de contribuinte”.

A fraude, por outro lado, suscita mais dúvidas. A redação do artigo 72 da Lei nº 4.502/64 pode ser dividida em duas partes.

Na primeira parte, tem-se as condutas de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. “Impedir ou retardar” é diferente de “não realizar”. Nos casos de planejamentos tributários, o contribuinte julga que sua conduta é alcançada por outro enquadramento legal e não pela hipótese do fato gerador. Como ensina Marco Aurélio Greco, essa parte do dispositivo legal tem sua aplicação restrita às situações em que “tiverem sido realizados atos que, substancialmente, representem o núcleo da definição do fato gerador, de modo que a sua ‘ocorrência’ seja mera etapa subsequente, e quase que inexorável, a introdução pelo contribuinte (ou outrem) de atos ou omissões que não permitam o aperfeiçoamento daquele fato gerador que iria ocorrer”. Afinal, só se impede ou se retarda algo que está em curso.

Na segunda parte, quando há alusão a excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, novamente, tem-se condutas que só se concretizam depois que este tenha ocorrido. É que só se pode excluir ou modificar algo que já exista.

O conceito de simulação, por sua vez, pode ser orientado pelo vício de vontade ou pelo vício de causa. São duas situações claramente distintas.

Na simulação por vício de vontade, há o requisito do falseamento ou manipulação de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes declaram algum aspecto que seja falso, portanto, uma vontade aparente ou simulada (simulação absoluta), ou algum aspecto que tem por objeto encobrir outro de natureza diversa, portanto, uma vontade aparente ou simulada que encobre uma vontade real ou dissimulada (simulação relativa ou dissimulação). Trata-se, com efeito, das hipóteses em que se concretizam condutas como a sonegação ou a fraude penais. Estamos fora do campo dos planejamentos tributários propriamente ditos.

Por outro lado, na simulação por vício de causa, situações em que se verificam os planejamentos tributários inoponíveis ao Fisco, inexistem condutas maculadas pelo falseamento ou manipulação de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes deixam às claras as formas jurídicas empregadas.

No presente caso, não se aponta qualquer falseamento ou manipulação de aspectos relevantes nessa situação. Por isso, não posso concordar com a qualificação da conduta nas figuras da sonegação ou da fraude penais. A aquisição de participação societária pela empresa veículo está maculada pelo vício da causa. Mas daí não decorre que houve falsidade material na sua execução. Muito menos que houve conduta concretizada após a ocorrência do fato gerador (sonegação ou segunda parte da fraude) ou conduta concretizada no iter formativo do fato gerador (primeira parte da fraude).

Por tais razões, deve-se afastar a qualificação das multas aplicadas. (*destaques do original*)

Relevante ter em conta, porém, que a dita *aquisição de participação societária pela empresa veículo* foi considerada viciada em razão da existência de outra *holding* na estrutura societária e não por circunstâncias específicas internas à *holding* que promoveu a aquisição. Veja-se:

Contra esse entendimento, não importa que a operação tenha sido efetuada entre partes independentes. A previsão legal só permite que o ágio seja aproveitado pela real adquirente. Não é possível transferir para uma empresa veículo a formalidade da aquisição com o propósito preponderante de se obter a economia tributária. O negócio jurídico formalizado nessas condições não é oponível ao Fisco.

A alegação de que a QC II possuía um propósito negocial (o de emitir as debêntures que possibilitaram a alavancagem financeira da operação) não se sustenta. Por mais que se alegue que o BHCS FIP não poderia contrair o empréstimo, essa vedação não existia para a QC I. Ela estava numa relação mais direta com os investidores e, depois das operações de incorporação de ações, passou a atuar como uma verdadeira holding (chegaram a alterar a sua denominação para Qualicorp S/A) ao ter seu capital aberto na oferta pública realizada em 2011.

De qualquer maneira, mesmo que não houvesse essa outra empresa (a QC I) intermediando o investimento do Grupo Carlyle, é certo que a ordem de grandeza da alavancagem em relação ao total do investimento (de, aproximadamente, R\$ 300 milhões / R\$ 1.400 milhões) gera dúvidas acerca da existência da "relevância" desse propósito no contexto de toda a operação. Afinal, qual o montante relativo do empréstimo que seria suficiente para caracterizar essa "relevância". A se admitir qualquer quantia como "relevante", poder-se-á estar criando uma jurisprudência perigosa, onde qualquer grau de alavancagem seria suficiente para caracterizar o propósito negocial. A meu ver, para contornar esse problema, seria até possível permitir a dedução do ágio na medida da relação do empréstimo sobre o total do investimento (no caso 300/1400). Ou seja, o propósito da empresa veículo seria atestado na medida da necessidade do empréstimo. No caso presente, entretanto, entendo que a possibilidade de este ter sido contraído pela QC I (empresa que passou a atuar como uma holding, portanto, mais próxima dos investidores) macula essa possibilidade.

Daí porque, inclusive, a autoridade julgadora de 1ª instância entendeu presente abuso de direito e, por esta razão, afirmou cabível a qualificação da penalidade.

Sob esta ótica, de plano deve ser afastado o paradigma nº 1103-000.960, que analisou operações societárias que se prestaram a transferir ágio dentro do grupo econômico que adquiriu a participação societária, o que afastou a caracterização do ágio como interno, mas evidenciou que a *holding* interposta se prestou, apenas, a transportar o ágio para sua amortização em posição de mais interesse para o grupo econômico:

Entretanto, não se encontra presente no caso ora examinado a figura do ágio interno, em que pese a sua identificação no TVF sob o enfoque da autoridade fiscal.

O ágio na aquisição da American Express do Brasil Tempo Ltda pelo Bradesco surgiu da livre negociação entre partes independentes não relacionadas, tratando-se de matéria incontroversa nestes autos.

Na segunda operação de alteração de controle societário, o Bradesco adquiriu as 999 cotas do capital social da Esmeralda pertencentes à União Participações (controlada pelo Bradesco) pelo valor de R\$ 791,49 e, no mesmo instrumento de alteração do contrato social (fls. 629), promoveu aumento de capital na Esmeralda, integralizado com as cotas do capital social da Tempo Serviços de sua propriedade, avaliadas por R\$ 889.333.243,00 pelo critério do valor contábil.

Nessa última operação, indicada pela fiscalização como formadora de ágio interno, percebe-se que não houve geração do tal valor.

Identifica-se, na verdade, aquisição de controle societário pelo valor escritural, seguido, então, de aumento de capital, o que não se enquadra no conceito de ágio adotado neste voto, acima detalhado. O ágio contabilizado na Esmeralda, na segunda operação referida, já fora formado e contabilizado na primeira operação, na aquisição da Tempo (do Grupo Amex) pelo Bradesco, sendo vertido para o patrimônio da Esmeralda na integralização do aumento de capital mediante a transferência das cotas da Tempo pertencentes ao Bradesco acompanhadas do ágio já contabilizado.

Afasta-se, portanto, a figura do ágio interno indicado pela fiscalização.

[...]

No caso concreto, a fiscalização indicou a Esmeralda Holdings Ltda como empresa-veículo, constituída em 18/03/2005 com capital de R\$ 1.000,00 e objeto social "administração, locação, compra e venda de bens próprios e participação em outras sociedades como cotista ou acionista", permanecendo inativa até o evento de incorporação, sem registro de receita bruta e despesas administrativas na DIPJ e de empregados e ativo imobilizado, afirmações da autoridade fiscal não contestadas pela contribuinte.

As únicas operações realizadas durante a existência da Esmeralda foram a sua aquisição pelo Bradesco, o aumento de capital e a incorporação pela Tempo (autuada), todas, pode-se afirmar, a um só momento e voltadas para criar as condições para transferência e dedução do ágio da base de cálculo tributável.

Examinando-se o contexto de fato, bem se vê que nada mudou na distribuição de atividades do Grupo Bradesco antes e depois da incorporação da Esmeralda pela contribuinte autuada.

A Esmeralda serviu tão-somente de "canal de passagem de ágio" na sucessão de eventos societários ocorridos, como bem dito pela autoridade fiscal, tratando-se de clássico caso de empresa veículo.

Constata-se, portanto, que o alegado "planejamento estratégico" foi montado visando apenas à economia tributária.

Aqui, a *holding* QCII promoveu a contratação da dívida, em debêntures, e efetivou a aquisição do investimento, restando o vício na operação situado na existência de outra *holding* em ponto anterior da estrutura societária do grupo econômico, contexto fático dessemelhante da interposição de uma *holding* que se presta a deslocar, dentro do grupo econômico, o investimento adquirido com ágio.

Já o paradigma nº 9101-002.802 é recorrentemente admitido em divergências jurisprudenciais acerca do cabimento da multa qualificada na hipótese de amortização fiscal de

ágio com interposição de empresa-veículo com artificialidade. Embora o voto condutor do paradigma refira, de fato, circunstâncias acerca da fundamentação do ágio pago para reforçar o intuito doloso do sujeito passivo, este diferencial nunca foi invocado nesta instância especial para desmerecer este paradigma em dissídios jurisprudenciais semelhantes ao aqui apontado. Isto possivelmente porque se trata de decisão em instância especial, destinada a solucionar dissídio jurisprudencial admitido nos seguintes termos:

Ou seja, para o colegiado do acórdão recorrido, se o ágio é efetivamente pago e transação ocorre entre partes independentes, descabe a qualificação da multa. É necessário saber, então, se o colegiado do acórdão paradigma se debruçou sobre situação semelhante e adotou entendimento diverso.

[...]

É de se observar, portanto, que o colegiado do acórdão paradigma se debruçou sobre uma acusação fiscal de falta de propósito negocial e de utilização de empresa veículo que, a despeito da convicção de que o ágio fora pago e de que a transação fora realizada entre partes independentes, a multa qualificada foi mantida. Assim, a divergência é flagrante.

Interessante notar que o paradigma assim admitido era o Acórdão nº 1103-000.960, aqui rejeitado por tratar de operação de transferência de ágio. Tal circunstância, porém, só reforça a abstração de outros aspectos para se entender caracterizada a divergência jurisprudencial no âmbito, apenas, da possibilidade de qualificação da penalidade diante da falta de propósito negocial na utilização de empresa-veículo, ainda que as amortizações de ágio se refiram a valor pago entre partes independentes.

Esta Conselheira, inclusive, figurou como relatora do acórdão reformado pelo paradigma nº 9101-002.802, e firmou como premissa suficiente para desqualificação da penalidade *a existência de ágio pago em efetiva operação de aquisição entre partes independentes*, que assim bastaria para situar a conduta em *interpretação equivocada dos dispositivos legais* que autorizam a amortização fiscal do ágio.

Note-se, também, que a forma como é circunstanciado o mérito da divergência jurisprudencial admitida, confrontando acusação fiscal, decisão recorrida e recurso especial, deixa patente que as referências à duvidosa fundamentação do ágio exclusivamente em rentabilidade futura são, apenas, *obiter dictum*:

A fiscalização entendeu que o contribuinte **agiu com dolo ao amortizar ágio de terceiros, transferido por meio da interposição de empresa veículo na compra da PRODEMAQ S/A**, o que deu ensejo à qualificação da multa de ofício imposta sobre o valor dos tributos que deixou de ser recolhido.

A decisão recorrida afastou o dolo por entender que, se o ágio foi pago e a transação ocorreu entre partes independentes, a interpretação equivocada da lei não é suficiente para manutenção da qualificadora.

A Fazenda Nacional recorreu contra essa decisão, por entender que a desnecessária interposição de uma empresa veículo na compra da PRODESMAQ S/A, chegando-se ao mesmo resultado de uma compra direta, diferenciando-se apenas pela transferência do ágio, demonstra um artificialismo que caracteriza o dolo do contribuinte.

O contribuinte, em contrarrazões, afirma que o recurso da Fazenda Nacional não deve ser provido em razão de a fiscalização não ter demonstrado a ocorrência de simulação, fraude ou conluio, conforme exigido pela legislação. Ademais, a jurisprudência do CARF é majoritária no sentido de não ser aplicável a qualificação da multa de ofício quando da dedução da amortização de ágio em casos semelhante ao presente.

E, no que diz respeito à acusação fiscal de empresa veículo, quando fala do propósito negocial, aduz o contribuinte que a CCL PAR era necessária para a centralização das atividades do Brasil.

Pois bem, entendo que a qualificação da multa de ofício é devida no presente processo pois, em que pesem todos os fatos terem sido registrados e contabilizados, sob o aspecto tributário, não se tem dúvida de que todo o planejamento visou alterar as características do fato gerador da obrigação tributária, de modo a reduzir o montante do imposto devido, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964. Para tanto, conforme demonstrado nos autos, a aquisição da PRODESMAQ S/A pela CCL INC (negócio real) foi dissimulada pela interposição de uma empresa meramente escritural, como se fosse a verdadeira compradora (negócio fictício), a qual somente serviu para viabilizar o mecanismo de transferência do ágio para a PRODESMAQ S/A, tanto que desapareceu em poucos dias.

A artificialidade desse mecanismo é evidência suficiente, no meu entender, **de uma simulação, conforme apontado pela fiscalização**, pois qual a razão de ser de uma empresa como a CCL PAR, **sem qualquer atividade econômica, sem qualquer custo, sem qualquer dispêndio**, a não ser carrear um ágio para ser deduzido no Brasil?

[...] *(destacou-se)*

Este Colegiado, à unanimidade¹, admitiu recentemente este paradigma no precedente nº 9101-007.200. Disse o relator, Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, que:

Os acórdãos nº 9101-002.802 e nº 1101-000.899 são utilizados, de forma recorrente, como paradigmas de divergência com relação à aplicação da multa qualificada quando se trata de amortização de ágio mediante o uso de “empresa-veículo”, sendo em alguns casos aceitos, em outros não, a depender exatamente

¹ Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

da configuração (ou não) da similitude fática entre os casos lá analisados e o de cada caso concreto².

Pois bem. Vejamos inicialmente o caso dos presentes autos.

Em apertada síntese, e conforme já referido no relatório ao norte, em um curto espaço de tempo³, houve a aquisição, pelas Holdings Holandesa e Americana do Grupo Harman, de uma sociedade denominada Messina Participações Ltda, com endereço em um escritório de advocacia na cidade do Rio de Janeiro, e sem atividade operacional declarada, por R\$ 500,00, a qual teve a sua razão social alterada para Harman do Brasil Indústria Eletrônica e Participações Ltda, e que vem a ser a empresa veículo “Harman Intermediária”, que recebeu, na sequência, recursos oriundos do exterior, das Holdings Holandesa e Americana, no montante de R\$ 116.056.940,00, com os quais foi feita a aquisição da Eletrônica Selenium, com ágio.

Passo seguinte, houve a incorporação reversa, da controladora “Harman Intermediária” pela controlada Eletrônica Selenium, dando-se início à amortização do ágio.

Passemos, então, aos paradigmas apresentados.

Analisando o inteiro teor do acórdão paradigma nº 9101-002.802, verifica-se que este manteve a qualificação da multa fundado na artificialidade da chamada “empresa veículo” em contexto em que esta foi acusada de ter sido interposta para “carrear um ágio para ser deduzido no Brasil”, isto é, ali a acusação foi de que o ágio teria sido “suportado pela empresa estrangeira”, eis que esta transferiu os recursos para que a “veículo” brasileira adquirisse o investimento de terceiros e gerasse o ágio no Brasil. Na acusação fiscal de caracterização de negócio fictício, a dita “empresa veículo”, meramente escritural, figurava como se fosse a verdadeira compradora.

Neste sentido, os seguintes excertos do voto condutor daquele acórdão:

[...]

No Acórdão nº 9101-006.364, houve grande controvérsia na CSRF quanto à aceitação (ou não) do acórdão nº 9101-002.802 como paradigma. Contudo, a leitura do inteiro teor daquela decisão evidencia que a controvérsia se estabeleceu precisamente em razão das características do acórdão lá recorrido, *mas não acerca do paradigma em si*. Neste sentido, o voto vencido acolhia o acórdão nº 9101-002.802 como paradigma válido, mas o voto vencedor o rejeitou.

² Neste sentido, a admissibilidade do Acórdão nº 9101-002.802 como paradigma foi analisada pela CSRF nos acórdãos nº 9101-006.251, 9101-006.364, e 9101-006.677, e a admissibilidade do Acórdão nº 1101-000.899 como paradigma foi analisada pela CSRF nos acórdãos nº 9101-004.559, 9101-004.591, 9101-005.791, 9101-005.872, 9101-005.987, 9101-006.163, 9101-006.165, 9101-006.251, 9101-006.284, 9101-006.365, 9101-006.453, e 9101-006.677.

³ Cerca de 20 dias. A aquisição de Messina Participações Ltda por R\$ 500,00, e alteração de sua razão social, foi no dia 11/05/2010, o aporte de capital de R\$ 116 milhões foi no dia 27/05/2010, e a compra da Eletrônica Selenium foi formalizada no dia 01/06/2010.

Entendo relevante apenas destacar o quanto contido nos votos vencido e vencedor do referido Acórdão nº 9101-006.364 acerca do acórdão paradigma nº 9101-002.802, para demonstrar que os fatos em debate no paradigma são precisamente aqueles que busquei sintetizar poucas linhas acima:

Voto vencido (conselheira Edeli Pereira Bessa):

De outro lado, o paradigma nº 9101-002.802 tratou, apenas, de operação com a interposição de empresa veículo cujo capital é aumentado para aquisição e posterior extinção por incorporação pela adquirida. Esclareça-se que a operação lá descrita contempla, ainda, alterações específicas na estrutura de capital da adquirida, mas destinadas ao pagamento feito aos antigos sócios pela aquisição, e estas circunstâncias – embora também presentes no presente caso - não são referidas no voto condutor do paradigma – nem do recorrido - quanto à determinação da penalidade aplicável, expresso nos seguintes termos: [...]

Voto vencedor (conselheira Livia De Carli Germano):

Analisando o inteiro teor do acórdão 9101-002.802, verifica-se que este manteve a qualificação da multa fundado na artificialidade da chamada “empresa veículo” em contexto em que esta foi acusada de ter sido interposta para “carrear um ágio para ser deduzido no Brasil”, isto é, ali a acusação foi de que o ágio teria sido “suportado pela empresa estrangeira”, eis que esta transferiu os recursos para que a “veículo” brasileira adquirisse o investimento de terceiros e gerasse o ágio no Brasil.

O caso dos autos, por outro lado, não trata de acusação de ágio originalmente gerado no exterior que vem a ser trazido para Brasil por meio de “empresa veículo”. [...]

Entendo haver suficiente similitude entre as operações ocorridas em cada caso, não se justificando o óbice oposto pelo contribuinte em contrarrazões.

Destaque-se que na transcrição do voto condutor do paradigma nº 9101-002.802, acima suprimida, o relator Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto fez constar a menção acerca do reforço ao intuito doloso em face da fundamentação do ágio, apenas, em rentabilidade futura, a confirmar a compreensão de que este aspecto não foi tomado como elemento distintivo para admissão do paradigma.

Na mesma composição, no precedente nº 9101-007.063, este Colegiado também havia reafirmado a admissão deste paradigma para caracterização de dissídio jurisprudencial acerca do cabimento de multa qualificada na hipótese de interposição de empresa-veículo constituída apenas para aproveitamento do ágio e redução de tributos incidentes sobre o lucro. A relatora Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, depois de reproduzir na íntegra o voto condutor do paradigma nº 9101-002.802, ponderou que:

Vê-se, portanto, que no Acórdão paradigma nº 9101-002.802 a qualificação da multa teve por base, dentre outros, o fato de haver a interposição de uma empresa sem “atividade econômica, sem qualquer custo, sem qualquer dispêndio”, que é artificial e evidencia a existência de simulação e, portanto, caracteriza a fraude— entendimento esse compartilhado, por unanimidade, por esta 1ª Turma da CSRF⁴, no Acórdão nº 9101-006.990, julgado em 04.06.2024.

Portanto, igualmente, o Acórdão paradigma nº 9101-002.802 se presta a caracterizar a divergência interpretativa apta a permitir a admissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional

Ainda, recentemente, nos Acórdão nº 9101-007.334 a 9101-007.336, esta Conselheira redigiu o voto vencedor⁵ para conhecer de recurso especial fazendário com base no paradigma nº 9101-002.802, frente a operação societária também de compra alavancada, com interposição de duas *holdings*, mas naquele caso com a peculiaridade de a contratação da dívida ter se dado pela *holding* de primeiro nível, restando sem substância a *holding* de segundo nível, como sintetizado por esta Conselheira em voto declarado no mesmo acórdão:

A acusação Fiscal é de que a empresa Bain Brazil serviu apenas para consolidar os recursos oriundos do exterior (Fundos de Private Equity) e os obtidos por meio de lançamentos de debêntures pela subsidiária (BCBF Participações) e efetuar o pagamento aos alienantes das participações, tendo sido introduzida no negócio apenas quando este estava totalmente definido entre os interessados para figurar no contrato de compra e venda como adquirente das participações.

Aponta a fiscalização a inexistência de qualquer outro propósito negocial na interposição da empresa Bain Brazil que não o de obter vantagem tributária com a posterior incorporação das empresas adquiridas e o aproveitamento do ágio suportado na aquisição, o que foi feito tão logo foram concluídas as etapas de autorização da ANS e CAD e a conclusão dos ajustes previstos e efetuados no preço do contrato.

Foi esta *inexistência de qualquer outro propósito negocial na interposição da empresa Bain Brazil* que assemelhou aquele caso ao tratado no paradigma nº 9101-002.802. Aqui, porém, o questionamento fiscal subsistente diz respeito à necessidade da figuração de QCII para contratação da dívida e aquisição do investimento com ágio, na hipótese em que havia uma outra *holding* no grupo econômico para realização desta operação (QCI), e que, distintamente de *BCBF Participações* no precedente analisado no Acórdão nº 9101-007.334, não se prestou, sequer, a

⁴ Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício)

⁵ Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício), vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Luiz Tadeu Matosinho Machado, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Jandir José Dalle Lucca que votaram pelo não conhecimento

contratar a dívida para aquisição do investimento. Tais peculiaridades são determinantes para se falar em simulação no precedente nº 9101-007.334 e de abuso de direito no recorrido.

Em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Estas as razões, portanto, para NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional com respeito à qualificação da penalidade.

Ainda, o I. Relator restou vencido na negativa de provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional. A maioria do Colegiado compreendeu que deveria ser dado provimento ao recurso para restabelecer as exigências de “*multas isoladas concomitantes*”.

Isto porque a partir de 2007 não há impedimento à aplicação das multas isoladas simultaneamente com a multa de ofício proporcional, como claramente exposto no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.962, de lavra da ex-Conselheira Adriana Gomes Rêgo, cujas razões também se prestam a afastar a pretensão de aplicação do princípio da consunção:

Dito isso, tem-se que a lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real, apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou, o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais, a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução. Observe-se:

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; II dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração; III do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real; IV do imposto de renda pago na forma deste artigo. [...]

Há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base impositiva ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido invocam a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351, de 2007, limitou-se a esclarecer que a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora. E, ainda que se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, para essas pessoas subsistiria o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que importaria o afastamento da penalidade menos gravosa.

Ora, a vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resulta falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é

devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, esta penalidade foi prevista nos mesmos termos daquela aplicável ao tributo não recolhido no ajuste anual, ou seja, *calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*, inclusive no mesmo percentual de 75%, e passível de agravamento ou qualificação se presentes as circunstâncias indicadas naquele dispositivo legal. Veja-se:

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

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

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

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

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos; [...]

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998)

[...]

A redação original do dispositivo legal resultou, assim, em punições equivalentes para a falta de recolhimento de estimativas e do ajuste anual. E, decidindo sobre este conflito, a jurisprudência administrativa posicionou-se majoritariamente contra a subsistência da multa isolada, porque calculada a partir da mesma base de cálculo punida com a multa proporcional, e ainda no mesmo percentual desta.

Frente a tais circunstâncias, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória nº 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada

sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição. Observe-se:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; II de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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

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

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

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

As conseqüências desta alteração foram apropriadamente expostas pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.251:

Logo, tendo sido alterada a base de cálculo eleita pelo legislador para a multa isolada de totalidade ou diferença de tributo ou contribuição para valor do pagamento mensal, não há mais qualquer vínculo, ou dependência, da multa isolada com a apuração de tributo devido.

Perfilhando o entendimento de que não se confunde a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição com o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, é vasta a jurisprudência desta CSRF, valendo mencionar dos últimos cinco anos, entre outros, os acórdãos nºs 9101-00577, de 18 de maio de 2010, 9101-00.685, de 31 de agosto de 2010, 9101-00.879, de 23 de fevereiro de 2011, nº 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, nº 9101-001.336, de 26 de abril de 2012, nº 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, nº 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e nº 9101-002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição,

materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano.

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

Portanto, cabe excluir a exigência da multa de ofício isolada concomitante à multa proporcional.

Em despacho de admissibilidade de embargos de declaração por omissão, interpostos pela Fazenda Nacional contra aquela decisão, e rejeitados, foi dito o seguinte (e-fls. 247):

Por fim, reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas. Isso porque é sabido que um dos fatores que levou à mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que à época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos novamente a redação de parte [das] disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

[...].

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto à impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual.

Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir, no parágrafo § 1º, excetuou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência.

Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto:

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

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário.

A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário.

A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente⁶.

Diferentes, portanto, são os bens jurídicos tutelados, e limitar a penalidade àquela aplicada em razão da falta de recolhimento do ajuste anual é um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação ao qual o sujeito passivo voluntariamente se vinculou, ao optar pelas vantagens decorrentes da apuração do lucro tributável apenas ao final do ano-calendário.

E foi, justamente, a alteração legislativa acima que motivou a edição da referida Súmula CARF nº 105.

Explico.

⁶ Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.

O enunciado de súmula em referência foi aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 08 de dezembro de 2014. Antes, enunciado semelhante foi, por sucessivas vezes, rejeitado pelo Pleno da CSRF, e mesmo pela 1ª Turma da CSRF. Veja-se, abaixo, os verbetes submetidos a votação de 2009 a 2014:

PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 2009⁷

[...]

ANEXO I

I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:

[...]

12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº :

Até a vigência da Medida Provisória nº 351/2007, a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência de antecipações não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado no ajuste anual.

[...]

PORTARIA Nº 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012⁸

[...]

ANEXO ÚNICO

[...]

II - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 1ª TURMA DA CSRF:

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401-00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 920-201.833, de 25/10/2011.

[...]

III - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 2ª TURMA DA CSRF:

[...]

22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401-00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/10/2011.

⁷ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 112, em 27 de novembro de 2009.

⁸ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 19, em 27 de novembro de 2012.

[...]

PORTARIA Nº18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2013⁹

[...]

ANEXO I

I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:

[...]

9ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA Até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Acórdãos Precedentes: 9101-001261, de 22/11/11; 9101-001203, de 22/11/11; 9101-001238, de 21/11/11; 9101-001307, de 24/04/12; 1402-001.217, de 04/10/12; 1102-00748, de 09/05/12; 1803-001263, de 10/04/12.

[...]

PORTARIA Nº 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2014¹⁰

[...]

ANEXO I

[...]

II - Enunciados a serem submetidos à 1ª Turma da CSRF:

[...]

13ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.

[...]

É de se destacar que os enunciados assim propostos de 2009 a 2013 exsurgem da jurisprudência firme, contrária à aplicação concomitante das penalidades **antes** da alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007. **Jurisprudência esta, aliás, que motivou a alteração legislativa.**

De outro lado, a discussão acerca dos lançamentos formalizados em razão de infrações cometidas a partir do novo contexto legislativo ainda não apresentava densidade suficiente para indicar qual entendimento deveria ser sumulado.

⁹ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 71, de 27 de novembro de 2013.

¹⁰ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 12, de 25 de novembro de 2014.

Considerando tais circunstâncias, o Pleno da CSRF, e também a 1ª Turma da CSRF, rejeitou, por três vezes, nos anos de 2009, 2012 e 2013, o enunciado contrário à concomitância das penalidades até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007. As discussões nestas votações motivaram alterações posteriores com o objetivo de alcançar redação que fosse acolhida pela maioria qualificada, na forma regimental.

Com a rejeição do enunciado de 2009, a primeira alteração consistiu na supressão da vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, substituindo-a, como marco temporal, pela referência à data de sua publicação. Também foram separadas as hipóteses pertinentes ao IRPJ/CSLL e ao IRPF, submetendo-se à 1ª Turma e à 2ª Turma da CSRF os enunciados correspondentes. Seguindo-se nova rejeição em 2012, o enunciado de 2009 foi reiterado em 2013 e, mais uma vez, rejeitado.

Este cenário deixou patente a imprestabilidade de enunciado distinguindo as ocorrências alcançadas a partir da expressão "até a vigência da Medida Provisória nº 351", de 2007, ou até a data de sua publicação. E isto porque a partir da redação proposta havia o risco de a súmula ser invocada para declarar o cabimento da exigência concomitante das penalidades a partir das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, apesar de a jurisprudência ainda não estar consolidada neste sentido.

Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória nº 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em razão da qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", e não mais no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares¹¹ à parcela do litígio já pacificada.

¹¹ Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e alterado pela Portaria MF nº 586, de 2010:

[...]

Anexo II

[...]

Art. 18. Aos presidentes de Câmara incumbe, ainda:

[...]

XXI - negar, de ofício ou por proposta do relator, seguimento ao recurso que contrarie enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, em vigor, quando não houver outra matéria objeto do recurso;

[...]

Art. 53. A sessão de julgamento será pública, salvo decisão justificada da turma para exame de matéria sigilosa, facultada a presença das partes ou de seus procuradores.

[...]

§ 4º Serão julgados em sessões não presenciais os recursos em processos de valor inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) ou, independentemente do valor, forem objeto de súmula ou resolução do CARF ou de decisões do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça na sistemática dos artigos 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil.

[...]

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

Assim, a Súmula CARF nº 105 tem aplicação, apenas, em face de multas lançadas com fundamento na redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, tendo por referência **infrações cometidas antes da alteração** promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, publicada em 22 de janeiro de 2007, e ainda que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%, dado que tal providência não decorre de nova fundamentação do lançamento, mas sim da retroatividade benigna prevista pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

Neste sentido, vale observar que os precedentes indicados para aprovação da súmula reportam-se, todos, a **infrações cometidas antes de 2007**:

Acórdão nº 9101-001.261:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001

Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão nº 9101-001.203:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001

Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA.

CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.

Acórdão nº 9101-001.238:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2001

[...]

§ 2º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.

[...]

MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.

Acórdão nº 9101-001.307:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

[...]

MULTA ISOLADA APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão nº 1402-001.217:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

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

INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base).

[...]

Acórdão nº 1102-000.748:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa:

[...]

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

Devem ser exoneradas as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, uma vez que, cumulativamente foram exigidos os tributos com multa de ofício, e a base de cálculo das multas isoladas está inserida na base de cálculo das multas de ofício, sendo descabido, nesse caso, o lançamento concomitante de ambas.

[...]

Acórdão nº 1803-001.263:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2002

[...]

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano.

Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Frente a tais circunstâncias, ainda que precedentes da súmula veiculem fundamentos autorizadores do cancelamento de exigências formalizadas a partir da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, não são eles, propriamente, que vinculam o julgador administrativo, mas sim o enunciado da súmula, no qual está sintetizada a questão pacificada.

Digo isso porque esses precedentes têm sido utilizados para se tentar aplicar outra tese no sentido de afastar a multa, qual seja a do princípio da consunção. Ora se o princípio da consunção fosse fundamento suficiente para inexigibilidade concomitante das multas em debate, o enunciado seria genérico, sem qualquer referência ao fundamento legal dos lançamentos alcançados. A citação expressa do texto legal presta-se a firmar esta circunstância como razão de decidir relevante extraída dos paradigmas, cuja presença é essencial para aplicação das conseqüências do entendimento sumulado.

Há quem argumente que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Sustentam os adeptos dessa tese que o não recolhimento da estimativa mensal seria etapa preparatória da infração cometida no ajuste anual e, em tais circunstâncias o princípio da consunção autorizaria a subsistência, apenas, da penalidade aplicada sobre o tributo devido ao final do ano-calendário, prestigiando o bem jurídico mais relevante, no caso, a arrecadação tributária, em confronto com a antecipação de fluxo de caixa assegurada pelas estimativas. Ademais, como a base fática para imposição das penalidades seria a mesma, a exigência concomitante das multas representaria *bis in idem*, até porque, embora a lei tenha previsto ambas penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN.

Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do acórdão nº 9101-001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

[...]

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa.

Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em obrigação principal. Vale destacar que, mesmo ocorrendo tal conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.

Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo.

Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:

“As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da

constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo-constitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”.

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção”. (in “O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário”, ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSLL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO.

ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. “É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96” (AgRg no REsp 694278RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido.”

(Recurso Especial 529570 / SC Relator Ministro João Otávio de Noronha Segunda Turma Data do Julgamento 19/09/2006 DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 Relator Ministro Humberto Martins Segunda Turma DJ 17.08.2006 p. 341)

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSSL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo.

Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de “pagamento de tributo”, dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de

obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos¹² e exigidas de forma isolada.

Sob esta ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, §2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos.

Veja-se, aliás, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acima citadas expressamente reconhecem este ônus como decorrente de uma opção, e distinguem a antecipação do pagamento do pagamento em si, isto para negar a aplicação de juros a partir de seu recolhimento no confronto com o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário.

É certo que a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já consolidou seu entendimento contrariamente à aplicação concomitante das penalidades em razão do princípio da consunção, conforme evidencia a ementa de julgado recente proferido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS:

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES.

1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015).

2. Agravo Regimental não provido.

Todavia, referidos julgados não são de observância obrigatória na forma do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

¹² Lei nº 10.426, de 2002: Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

III - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo; e (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

Além disso, a interpretação de que a falta de recolhimento da antecipação mensal é infração abrangida pela falta de recolhimento do ajuste anual, sob o pressuposto da existência de dependência entre elas, sendo a primeira infração preparatória da segunda, desconsidera o prejuízo experimentado pela União com a mora subsistente em razão de o tributo devido no ajuste anual sofrer encargos somente a partir do encerramento do ano-calendário.

Favorece, assim, o sujeito passivo que se obrigou às antecipações para apurar o lucro tributável apenas ao final do ano-calendário, conferindo-lhe significativa vantagem econômica em relação a outro sujeito passivo que, cometendo a mesma infração, mas optando pela regra geral de apuração trimestral dos lucros, suportaria, além do ônus da escrituração trimestral dos resultados, os encargos pela falta de recolhimento do tributo calculados desde o encerramento do período trimestral.

Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do acórdão nº 1302-001.823:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta¹³:

O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato, não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por base do processo analógico. [15 Carlos Maximiliano, Hermenêutica e

¹³ http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2644

aplicação do direito, p.212] *Na hipótese de concurso de crimes, o legislador escolheu critérios específicos, próprios desse ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas.*

A 'forma de sancionar' é instituída pelo legislador, segundo critérios de conveniência/oportunidade, isto é, discricionariedade. Compete-lhe elaborar, ou não, regras a respeito da concorrência de infrações administrativas. No silêncio, ocorre cúmulo material.

Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o cúmulo material de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei nº 9.503, de 23.12.1997 (Código de Trânsito Brasileiro), segundo o qual "quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades". Igualmente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: "Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI –Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas". E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei nº 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: "As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo".[16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.]

No Direito Penal são exemplos de aplicação do princípio da consunção a absorção da tentativa pela consumação, da lesão corporal pelo homicídio e da violação de domicílio pelo furto em residência. Característica destas ocorrências é a sua previsão em normas diferentes, ou seja, a punição concebida de forma autônoma, dada a possibilidade fática de o agente ter a intenção, apenas, de cometer o crime que figura como delito-meio ou delito-fim.

Já no caso em debate, a norma tributária prevê expressamente a aplicação das duas penalidades em face da conduta de sujeito passivo que motive lançamento de ofício, como bem observado pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no já citado voto condutor do acórdão nº 9101-002.251:

[...]

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse "mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996".

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

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

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação alterada não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. Ademais, quando o legislador estipula na alínea “b” do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ***ainda que*** tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade ***mesmo se*** apurado lucro tributável e, por consequência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de *bis in idem* sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos

optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário.

A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de *bis in idem*.

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

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação.

Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei nº 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

[...]

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos de que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da

arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ-estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá, caso não demande a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por lançamento de ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor¹⁴. Se o recolhimento não for promovido depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

Imprópria, portanto, a ampliação do conteúdo expresso no enunciado da súmula **a partir do que consignado no voto condutor de alguns dos paradigmas.**

É importante repisar, assim, que as decisões acerca das infrações cometidas depois das **alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não devem observância à Súmula CARF nº 105** e os Conselheiros têm plena liberdade de convicção.

Somente a essência extraída dos paradigmas, integrada ao enunciado no caso, mediante expressa referência ao fundamento legal aplicável antes da edição da Medida Provisória nº 351, de 2007 (art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996), representa o entendimento acolhido pela 1ª Turma da CSRF a ser observado, obrigatoriamente, pelos integrantes da 1ª Seção de Julgamento. Nada além disso.

De outro lado, releva ainda destacar que a aprovação de um enunciado não impõe ao julgador a sua aplicação cega. As circunstâncias do caso concreto devem ser analisadas e,

¹⁴ Lei nº 9.430, de 1996, art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

caso identificado algum aspecto antes desconsiderado, é possível afastar a aplicação da súmula.

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CARF nº 105 é omissivo acerca de outro ponto que permite interpretação favorável à manutenção parcial de exigências formalizadas ainda que com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996.

Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 1302-001.753:

A multa isolada teve em conta falta de recolhimento de estimativa de CSLL no valor de R\$ 94.130,67, ao passo que a multa de ofício foi aplicada sobre a CSLL apurada no ajuste anual no valor de R\$ 31.595,78. Discute-se, no caso, a aplicação da Súmula CARF nº 105 de seguinte teor: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Os períodos de apuração atuados estariam alcançados pelo dispositivo legal apontado na Súmula CARF nº 105. Todavia, como evidenciam as bases de cálculo das penalidades, a concomitância se verificou apenas sobre parte da multa isolada exigida por falta de recolhimento da estimativa de CSLL devida em dezembro/2002. Importa, assim, avaliar se o entendimento sumulado determinaria a exoneração de toda a multa isolada aqui aplicada.

A referência à exigência ao mesmo tempo das duas penalidades não possui uma única interpretação. É possível concluir, a partir do disposto, que não subsiste a multa isolada aplicada no mesmo lançamento em que formalizada a exigência do ajuste anual com acréscimo da multa de ofício proporcional, ou então que a multa isolada deve ser exonerada quando exigida em face de antecipação contida no ajuste anual que ensejou a exigência do principal e correspondente multa de ofício. Além disso, pode-se interpretar que deve subsistir apenas uma penalidade quando a causa de sua aplicação é a mesma.

Os precedentes que orientaram a edição da Súmula CARF nº 105 auxiliam nesta interpretação. São eles:

[...]

Observa-se nas ementas dos Acórdãos nº 9101-001.261, 9101-001.307 e 1803-001.263 a abordagem genérica da infração de falta de recolhimento de estimativas como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, e que por esta razão é absorvida pela segunda infração, devendo subsistir apenas a punição aplicada sobre esta. Sob esta vertente interpretativa, qualquer multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativas sucumbiria frente à exigência do ajuste anual com acréscimo de multa de ofício.

Porém, os Acórdãos nº 9101-001.203 e 9101-001.238, reportam-se à identidade entre a infração que, constatada pela Fiscalização, enseja a apuração da falta de recolhimento de estimativas e da falta de recolhimento do ajuste anual, assim como os Acórdãos nº 1402-001.217 e 1102-000.748 fazem referência a aplicação de penalidades sobre a mesma base, ou ao fato de a base de cálculo das multas

isoladas estar contida na base de cálculo da multa de ofício. Tais referências permitem concluir que, para identificação da concomitância, deve ser avaliada a causa da aplicação da penalidade ou, ao menos, o seu reflexo na apuração do ajuste anual e nas bases estimativas.

A adoção de tais referenciais para edição da Súmula CARF nº 105 evidencia que não se pretendeu atribuir um conteúdo único à concomitância, permitindo-se a livre interpretação acerca de seu alcance.

Considerando que, no presente caso, as infrações foram apuradas de forma independente estimativa não recolhida em razão de seu parcelamento parcial e ajuste anual não recolhido em razão da compensação de bases negativas acima do limite legal e assim resultaram em distintas bases para aplicação das penalidades, é válido concluir que não há concomitância em relação à multa isolada aplicada sobre a parcela de R\$ 62.534,89 (= R\$ 94.130,67 R\$ 31.595,78), correspondente à estimativa de CSLL em dezembro/2002 que excede a falta de recolhimento apurada no ajuste anual.

Divergência neste sentido, aliás, já estava consubstanciada antes da aprovação da súmula, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 120100.235, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

[...]

O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso.

Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.

Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 – R\$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.

Abaixo, segue a discriminação dos valores:

Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79

Estimativa remanescente (R\$ 3.826.453,79 x 25%): R\$ 956.613,45

Multa isolada mantida (R\$ 956.613,45 x 50%): R\$ 478.306,72

Multa isolada excluída (R\$ 1.109.844,27 – R\$ 478.306,72): R\$ 631.537,55

[...]

A observância do entendimento sumulado, portanto, pressupõe a identificação dos requisitos expressos no enunciado e a análise das circunstâncias do caso concreto, a fim de conferir eficácia à súmula, mas não aplica-la a casos distintos. Assim, a referência expressa ao fundamento legal das exigências às quais se aplica o entendimento sumulado limita a sua abrangência, mas a adoção de expressões cujo significado não pode ser

identificado a partir dos paradigmas da súmula confere liberdade interpretativa ao julgador.

Como antes referido, no presente processo a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais foi exigida para fatos ocorridos após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Sendo assim e diante do todo o exposto, não só não há falar na aplicação ao caso da Súmula CARF nº 105, como não se pode cogitar da impossibilidade de lançamento da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas após o encerramento do ano-calendário.

Como se viu, a multa de 50% prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 e calculada sobre o pagamento mensal de antecipação de IRPJ e CSLL que deixe de ser efetuado penaliza o descumprimento do dever de antecipar o recolhimento de tais tributos e independe do resultado apurado ao final do ano-calendário e da eventual aplicação de multa de ofício.

Nessa condição, a multa isolada é devida ainda que se apure prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, conforme estabelece a alínea "b" do referido inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo que não haveria sentido em comando nesse sentido caso não se pudesse aplicar a multa após o encerramento do ano-calendário, eis que antes de encerrado o ano sequer pode se determinar se houve ou não prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

No mesmo sentido do entendimento aqui manifestado citam-se os seguintes acórdãos desta 1ª Turma da CSRF: 9101-002.414 (de 17/08/2016), 9101-002.438 (de 20/09/2016) e 9101-002.510 (de 12/12/2016).

É de se negar, portanto, provimento ao recurso da Contribuinte, mantendo-se o lançamento de multa isolada por falta de recolhimento das estimativas. *(destaques do original)*

Especificamente acerca do princípio da consunção, vale o acréscimo das razões de decidir adotadas pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto e expostas, dentre outros, no voto condutor do Acórdão nº 9101-006.056¹⁵:

A alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 buscou adequar o dispositivo face à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do entendimento do então Conselheiro e Presidente de Câmara José Clóvis Alves, o qual atacava a redação do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/96 ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição...*"), e divisava *bis in idem*, entendendo que a "mesma" multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520).

Na nova redação do citado artigo, o *caput* não mais faz referência à diferença de tributo ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas...*"), sendo tal expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a

¹⁵ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

diferença de tributo lançado de ofício. A multa isolada ora é tratada em dispositivo específico (inciso II), que estabelece percentual distinto do da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

[...]

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 torna 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.”

Desse modo, após o advento da MP nº 351/2007, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratarem de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

Em complemento, e em especial em relação à suposta aplicação do princípio da consunção, transcrevo o entendimento firmado pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto em seus votos sobre o tema em debate:

“Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o *sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave*.¹⁶.

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe *crime progressivo* quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*.¹⁷ (destaques acrescidos).

¹⁶ RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>>. Acesso em: 6 dez. 2010.

¹⁷ Idem, Idem

Estariamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.” *(destaques do original)*

Nestes termos, ainda que as infrações cometidas repercutam na apuração da estimativa mensal e do ajuste anual, diferentes são as condutas punidas: o dever de antecipar e o dever de recolher o tributo devido ao final do ano-calendário. As alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, por sua vez, não excetuaram a aplicação simultânea das penalidades, justamente porque diferentes são as condutas reprimidas, o mesmo se verificando na Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997, replicado atualmente na Instrução Normativa RFB nº 1700, de 2017, que em seu art. 52 prevê a imposição, apenas, da multa isolada durante o ano-calendário, enquanto não ocorrido o fato gerador que somente se completará ao seu final, restando a possibilidade de aplicação concomitante com a multa de ofício, depois do encerramento do ano-calendário, reconhecida expressamente em seu art. 53. Veja-se:

Art. 52. Verificada, durante o ano-calendário em curso, a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, o lançamento de ofício restringir-se-á à multa isolada sobre os valores não recolhidos.

§ 1º A multa de que trata o caput será de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado.

§ 2º As infrações relativas às regras de determinação do lucro real ou do resultado ajustado, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do IRPJ ou da CSLL a pagar em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de ofício sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.

§ 3º Na falta de atendimento à intimação de que trata o § 1º do art. 51, no prazo nela consignado, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil procederá à aplicação da multa

de que trata o caput sobre o valor apurado com base nas regras previstas nos arts. 32 a 41, ressalvado o disposto no § 2º do art. 51.

§ 4º A não escrituração do livro Diário ou do Lalur de que trata o caput do art. 310 até a data fixada para pagamento do IRPJ e da CSLL do respectivo mês, implicará desconsideração do balanço ou balancete para efeito da suspensão ou redução de que trata o art. 47 e a aplicação do disposto no § 2º deste artigo.

§ 5º Na verificação relativa ao ano-calendário em curso o livro Diário e o Lalur a que se refere o § 4º serão exigidos mediante intimação específica, emitida pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Art. 53. Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente; e

II - o IRPJ ou a CSLL devido com base no lucro real ou no resultado ajustado apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do tributo.

Observe-se, também, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema foram editadas, apenas, no âmbito da 2ª Turma, e o posicionamento desta, inclusive, está renovado em acórdão mais recente, mas sem acréscimos nas razões de decidir, exarado nos autos do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.603.525/RJ, proferido em 23/11/2020¹⁸ e assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

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

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

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

IV - Agravo interno improvido.

¹⁸ Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator Francisco Falcão.

Recentemente, porém, noticiou-se que as duas turmas do Superior Tribunal de Justiça teriam se alinhado sob este entendimento, nos termos dos julgados proferidos à unanimidade no REsp nº 2.104.963/RJ¹⁹, de 05/12/2023, e no REsp nº 1.708.819/RS²⁰, de 07/11/2023.

Primeiramente cabe observar que o REsp nº 2.104.963/RJ não teve em conta exigência cumulada de multa proporcional com multa de ofício isolada por falta de recolhimento de estimativas. A cumulação da multa proporcional, no caso, se deu com multa de ofício aplicada por inobservância do dever de manter arquivos magnéticos, como registrado no voto condutor do acórdão de 05/12/2023:

Em suma, ao se examinar a pretensão fazendária posta neste apelo especial, verificar-se-á que a discussão nestes autos em epígrafe, defende a exigência concomitante e cumulada das multas tributárias impostas à contribuinte, seja em face da exigibilidade da infração fiscal imposta de ofício, pelo descumprimento de obrigação tributária acessória, seja pela multa fiscal impingida em razão da inobservância da obrigação tributária concernente ao dever da contribuinte de entregar corretamente a autoridade fiscal, os arquivos digitais com registros contábeis, nos termos do artigo 12, inciso III, da Lei 8.212/1991.

De toda a sorte, como antes registrado, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já vinha se manifestando contrariamente à cumulação da multa de ofício proporcional com a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas. Apenas que tal julgado, de 2020, contou com a participação de Ministros que não mais integram a Segunda Turma.

Com respeito ao julgado proferido no REsp nº 1.708.819/RS, releva notar que a unanimidade foi extraída sem a participação do Ministro Benedito Gonçalves, ausente justificadamente. Ainda, embora os fundamentos da decisão em questão tratem dos dispositivos legais que autorizam a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas concomitantemente com a multa proporcional, nas duas passagens do voto que referem o caso em discussão, vê-se que o questionamento era dirigido a penalidades no âmbito aduaneiro:

O magistrado a quo denegou a ordem, decidum este mantido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por fundamentos que podem ser resumidos nos seguintes termos: (I) constituem multas isoladas aquelas aplicadas pela Administração Aduaneira em decorrência de infração administrativa ao controle das importações; (II) a multa isolada pela incorreta classificação da mercadoria importada tem natureza diversa da multa de ofício. Esta última objetiva penalizar o contribuinte que deixa de recolher os tributos de forma voluntária e sua aplicação não implica ilegalidade, podendo, inclusive, incidir de forma cumulativa; e (III) a concessão de parcelamento é atividade discricionária da administração tributária, devendo o optante submeter-se às suas regras especiais e condições bem como aos seus requisitos.

[...]

¹⁹ A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Afrânio Vilela, Francisco Falcão e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator Mauro Campbell Marques.

²⁰ Os Srs. Ministros Regina Helena Costa, Gurgel de Faria e Paulo Sérgio Domingues (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator Sérgio Kukina. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Benedito Gonçalves.

Na espécie, entendeu o acórdão recorrido pela possibilidade de cumulação das multas, nos seguintes termos (fls. 620/621):

Como se vê, pretende a impetrante o reconhecimento de que as multas administrativas aplicadas constituem multa de ofício, para fins de gozo dos benefícios previstos na Lei 11.941 de 2009, que estabelece regime de parcelamento de débitos tributários. Com efeito, cabe observar que a multa de ofício objetiva penalizar o contribuinte que deixa de recolher os tributos de forma voluntária e, com isso, obriga o Fisco, mediante complexo procedimento de fiscalização, a verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido. Todavia, a multa aqui analisada decorre da infração administrativa ao controle das importações, sendo irrelevante que tenha havido ou não o pagamento dos tributos incidentes na importação. É certo, pois, que se trata de multa isolada, e não de multa de ofício. No que se refere à alegação de impossibilidade de cumulação da multa isolada e de ofício, melhor sorte não assiste à impetrante. Conforme esclareceu o juiz da causa, 'a multa isolada pela incorreta classificação da mercadoria importada - caso dos autos - tem expressa permissão para ser aplicada cumulativamente com outras penalidades administrativas, conforme disposto no § 2º do art. 84 da Medida Provisória 2.158-35/2001.

[...]

Estes descompassos impedem qualquer cogitação de mudança do entendimento até então afirmado por esta Conselheira.

Cabe esclarecer, por fim, que a Súmula CARF nº 82 confirma a presente exigência. Isto porque o entendimento consolidado de que *após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas* decorre, justamente, da previsão legal de aplicação da multa de ofício isolada quando constatada tal infração. Ou seja, encerrado o ano-calendário, descabe exigir as estimativas não recolhidas, vez que já evidenciada a apuração final do tributo passível de lançamento se não recolhido e/ou declarado. Contudo, a lei não deixa impune o descumprimento da obrigação de antecipar os recolhimentos decorrentes da opção pela apuração do lucro real, estipulando desde a redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa por falta de recolhimento das estimativas, assim formalizada sem o acompanhamento do principal das estimativas não recolhidas que passarão, antes, pelo filtro da apuração ao final do ano-calendário.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional, para restabelecer as exigências de “multas isoladas concomitantes”.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa