



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720196/2015-75
ACÓRDÃO	9101-007.287 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	4 de fevereiro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL

COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUICAO

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2010

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. PLANO DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR INTERPOSTO PARA PAGAMENTO DE VERBAS SALARIAIS A EXECUTIVOS. FALTA DE RETENÇÃO DE IMPOSTO DE VENDA. IMPUTAÇÃO PAUTADA EM FRAUDE. VALIDADE.

Caracteriza fraude a conduta de falsear a verdade mediante a constituição de plano de previdência diferenciado para favorecer com verbas salariais apenas os executivos da empresa, subtraindo tais valores da incidência das contribuições previdenciárias e postergando a incidência do imposto de renda para o momento do resgate, ocasião na qual, inclusive, a alíquota aplicável pode ser inferior à tabela progressiva, para além de a informação à Receita Federal de tais rendimentos deixar de ser apresentada em DIRF. Confirmada a hipótese prevista no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, cabe a duplicação do percentual da multa prevista no art. 44, inciso I da Lei nº 9.430, de 1996, ao qual se reporta o art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007. Contudo, considerando as alterações promovidas pela Lei nº 14.689, de 2023, a penalidade deve ser restabelecida no percentual de 100%.

IRRF. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. MULTA E JUROS ISOLADOS EXIGIDOS DA FONTE PAGADORA. CABIMENTO.

Após o encerramento do período de apuração do Imposto de Renda, a responsabilidade pelo pagamento do tributo passa a ser do beneficiário dos rendimentos, sendo cabível a aplicação da multa e juros isolados previstos no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, e no art. 61, §3º da Lei nº 9.430, de 1996, em desfavor da fonte pagadora que deixou de proceder à retenção, independentemente de os rendimentos terem sido submetidos à tributação no ajuste.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) quanto ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, por maioria de votos, dele conhecer parcialmente somente em relação à matéria “multa qualificada”, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram pelo conhecimento integral do recurso; e (ii) relativamente ao recurso do Contribuinte, por maioria de votos, dele conhecer integralmente, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior que votaram pelo conhecimento parcial, apenas em relação à matéria “inexistência de previsão legal para a exigência de juros isolados”. No mérito, acordam em: (i) quanto ao recurso da Fazenda Nacional, por voto de qualidade, dar-lhe provimento parcial para restabelecimento da multa ao percentual de 100%, vencidos os Conselheiros Jandir José Dalle Lucca (relator), Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior que votaram por negar provimento. Os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior acompanharam o voto do relator por suas conclusões; e (ii) relativamente ao recurso do Contribuinte, por unanimidade de votos, negar-lhe provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto as Conselheiras Edeli Pereira Bessa e Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic.

Assinado Digitalmente

Jandir Jose Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – 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, Heldo dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

1.Trata-se de Recursos Especiais interpostos pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN (fls. 4994/5016) e pelo sujeito passivo (fls. 7170/7210) em face do Acórdão nº 1302-004.335 (fls. 4950/4976), integrado pelo Acórdão de Embargos nº 1302-005.879 (fls. 7131/7134), via do qual se decidiu, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e de decadência suscitadas, e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para afastar a multa qualificada, e, ainda, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário do coobrigado Eneas Cesar Pestana Neto para afastar a sua responsabilidade solidária e em negar provimento ao Recurso de Ofício, relativo à responsabilidade dos demais coobrigados excluída pela DRJ.

2.O litígio versa sobre lançamentos de multa isolada e juros devidos pela falta de retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF incidente sobre rendimentos do trabalho assalariado pagos no decorrer do ano de 2010, isso porque, segundo a fiscalização, *“as contribuições realizadas pela CBD, em favor do plano de previdência Itaú, não tinham o intuito de garantir uma previdência complementar aos empregados e diretores, mas sim pagar-lhes remuneração por serviços prestados”* e que *“essas contribuições não foram feitas para garantir a previdência destes funcionários nem tampouco correspondem ao pagamento de participação nos resultados nos termos da Lei 10.101; trata-se, na verdade, de pagamento de bônus, vinculado à avaliação de desempenho de seus administradores”*. Foram ainda responsabilizados solidariamente, com fundamento nos artigos 124, I e 135, III do CTN, os diretores em exercício no período, a saber:

NOME	CPF
CLÁUDIO EUGÊNIO STILLER GALEAZZI	381.876.128-00
ENÉAS CÉSAR PESTANA NETO	023.327.978-40
JOSÉ ROBERTO COIMBRA TAMBASCO	966.121.508-15
HUGO ANTÔNIO JORDÃO BETHLEM	012.204.568-88
ANTONIO RAMATIS FERNANDES RODRIGUES	050.781.388-03
CLÁUDIA ELISA DE PINHO SOARES	005.639.287-78
CAIO RACY MATTAR	034.118.768-24
SYLVIA DE SOUZA LEÃO WANDERLEY	731.199.977-49
MARCELO LOPES	074.788.578-84
PAULO GUALTIERI	020.230.868-50
DANIELA SABBAG	262.945.628-56
JOSÉ ANTÔNIO DE ALMEIDA FILIPPO	750.801.417-00

3.A DRJ houve por bem julgar procedente em parte a impugnação, no sentido de: (i) por unanimidade, manter o crédito tributário exigido; (ii) por maioria, manter a qualificação da multa; (iii) por maioria, manter a responsabilidade solidária do sujeito passivo ENÉAS CÉSAR

PESTANA NETO, (iv) por unanimidade, excluir a responsabilidade das demais pessoas físicas envolvidas, decisão que motivou a interposição dos Recursos Voluntários de fls. 3776/3858 e 4618/4669, pelo sujeito passivo e pelo responsável solidário ENÉAS CESAR PESTANA NETO, respectivamente, além do recurso necessário em decorrência da exclusão da responsabilidade tributária.

4.O aresto recorrido se encontra assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010 NULIDADE.

PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. ILEGALIDADE.

Inexiste ilegalidade do feito fiscal, não caracterizando nulidade por preterição do direito de defesa, se a infração foi claramente descrita, os fatos alegados foram documentalmente comprovados e a fundamentação legal expressamente declarada.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2010

PLR. BÔNUS DE DESEMPENHO. TRIBUTAÇÃO.

A Lei nº 10.101/00 é clara ao determinar que haja retenção na fonte sobre os aportes a título de participação nos lucros e resultados (PLR). Portanto, diferentemente do que acontece para a contribuição previdenciária, para fins do imposto de renda, não importa a natureza dos aportes (se bônus de desempenho ou participação nos lucros). Ambos são tributáveis. São inócuas, por isso, todas as razões recursais que tentam definir a sua natureza como a de participação nos lucros.

REMUNERAÇÃO DE ADMINISTRADORES. INTERPOSIÇÃO DE PLANO DE PREVIDÊNCIA. OPONIBILIDADE AO FISCO.

É inoponível ao Fisco a interposição de plano de previdência na remuneração dos administradores com a finalidade de deslocar a tributação da renda para o momento do seu resgate pelos beneficiários.

No caso presente, parte substantiva da remuneração de administradores (seja a título de bônus, seja como participação nos resultados) foi destinada para plano de previdência.

MULTA E JUROS ISOLADOS. OBRIGAÇÃO DA FONTE PAGADORA.

Após o encerramento do período de apuração, a responsabilidade pelo pagamento do imposto de renda passa a ser do beneficiário dos rendimentos. É cabível, no entanto, a aplicação, à fonte pagadora, da multa e juros isolados pela falta de retenção ou de recolhimento ainda que os rendimentos tenham sido submetidos à tributação no ajuste.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO POR VÍCIO DE CAUSA. INAPLICABILIDADE.

Quando a simulação só se caracteriza pelo vício da causa, situações em que se verificam os planejamentos tributários inoponíveis ao Fisco, inexistem condutas maculadas pela mentira ou falseamento de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes deixam às claras as formas jurídicas empregadas. A causa real dissimulada (economizar tributo), que prepondera sobre a causa negocial simulada, não deixa de ser lícita.

No presente caso, ainda que a interposição do plano de previdência tenha possibilitado o diferimento da tributação, o negócio jurídico subjacente (a criação de um fundo para a aposentadoria) estaria maculado meramente pelo vício da causa. Não decorre daí 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).

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. SIMULAÇÃO. DECADÊNCIA.

Ocorrendo qualquer modalidade de simulação, o prazo decadencial para o lançamento de ofício é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

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. DIRIGENTES.

Incabível a responsabilização de dirigentes quando não se apresentam provas concretas capazes de justificar as condutas dolosas (ou meramente culposas) características dos atos com excesso de poderes ou infração de lei previstos no artigo 135, III, do CTN.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. CONFUSÃO PATRIMONIAL.

Incabível a responsabilização solidária por interesse comum previsto no artigo 124, I, do CTN, quando não se verifica a confusão patrimonial de esferas pessoais típica desse conceito.

5. Ambas as partes opuseram Embargos de Declaração, sendo rejeitados os da PGFN (fls. 4978/4980), nos termos do despacho de fls. 4984/4991, que não vislumbrou a omissão alegada, e parcialmente admitidos os do sujeito passivo (fls. 5086/5099), conforme despacho de fls. 7117/7129, que igualmente não reconheceu a existência de omissões, mas entendeu presente contradição entre a afirmação do voto condutor e o teor da ementa quanto à fundamentação para o afastamento da decadência parcial do crédito tributário.

6. Os aclaratórios foram acolhidos, por unanimidade, sem efeitos infringentes, nos termos do Acórdão nº 1302-005.879, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

EMBARGOS. CONTRADIÇÃO. CABIMENTO.

São cabíveis embargos para reparar contradição do acórdão embargado.

No caso, a decisão embargada foi contraditória ao divulgar ementa com conteúdo diverso das razões de decidir da maioria da turma. Assim, deve-se retificar aquela parte da ementa para fazer constar o correto conteúdo decisório.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

LANÇAMENTO DE MULTA DE OFÍCIO. DECADÊNCIA.

A decadência do crédito tributário referente à multa de ofício, por se tratar de modalidade de lançamento de ofício, deve seguir a regra geral do art. 173, I, do CTN.

7. Inconformada com o primitivo Acórdão nº 1302-004.335, a PGFN interpôs o Recurso Especial de fls. 4994/5016, em relação às matérias **(1) Multa qualificada** (paradigma 2402-006.577) e **(2) Responsabilidade solidária** (paradigmas 1302-001.657 e 2401-005.669), tendo o apelo sido admitido parcialmente pelo despacho de fls. 5020/5025 nos seguintes termos:

(...)

Pois bem, pelo cotejo entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas nos 1302-001.657 e 2401-005.669 é possível verificar que a divergência entre eles não advém de distintas interpretações da legislação que trata da responsabilidade tributária, mas sim da apreciação que cada Colegiado fez acerca das provas presentes em cada um dos autos.

Assim sendo, em princípio, essa parte do recurso especial não deveria ser admitida, uma vez que a pretensão da recorrente é o simples reexame dos elementos de prova contidos nos autos, e não a solução de divergência na interpretação da legislação tributária.

Entendo, todavia, que especificamente em relação à **responsabilidade atribuída ao Sr. Eneas Cesar Pestana Neto com base no art. 135, III, do CTN**, a matéria deve ter seguimento.

Isso porque, admitida a rediscussão da matéria atinente à multa qualificada (item 1 deste despacho), que tem como fundamento justamente a prática de conduta dolosa, então, **por decorrência lógica** há que se admitir, também, a rediscussão da responsabilidade tributária atribuída ao Sr. Eneas Cesar Pestana Neto com base no art. 135, III, do CTN, cujo fundamento igualmente reside na prática de conduta dolosa.

Já a questão da responsabilidade atribuída aos coobrigados com base no art. 124, I, CTN, por ter fundamento diverso, qual seja, o "interesse comum", não deve ser rediscutida pois, como dito antes, a pretensão da recorrente é o mero reexame da prova.

3) CONCLUSÃO

Tendo em vista todo o exposto, e com base no que dispõem os arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, **OPINO** no sentido de que o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional **seja parcialmente admitido**.

(...)

Com base nas razões expostas, **ADMITO PARCIALMENTE** o recurso especial da Fazenda Nacional, para:

a) dar-lhe seguimento relativamente às seguintes matérias:

- Multa qualificada; e
- Responsabilidade solidária - art. 135, III, do CTN.

b) negar-lhe seguimento, por falta de demonstração da divergência interpretativa, relativamente à seguinte matéria:

- Responsabilidade solidária - art. 124, I, do CTN.

(...)

8. Apreciando o Agravo oportunamente manejado pela Fazenda Pública, foi proferido o despacho de fls. 5041/5049, acolhendo-o parcialmente, para o seguinte efeito:

ACOLHO PARCIALMENTE o agravo reformando parcialmente o posicionamento da Presidente da 3ª. Câmara da 1ª. Seção deste CARF (de e-fls. 5.020 a 5.025), no sentido de DAR SEGUIMENTO PARCIAL ao pleito fazendário EM MAIOR EXTENSÃO quanto ao tema “Responsabilidade solidária - art. 135, III, do CTN”, agora para todos os responsáveis solidários elencados nos autos de infração de e-fls. 1.607 a 1.650, e não somente para o Sr. Enéas César Pestana Neto.

9. A seu turno, o sujeito passivo interpôs o Recurso Especial de fls. 7170/7210 em relação às matérias: **1 - Nulidade do Auto de Infração por Erro na Eleição do Fato Gerador e da Base de Cálculo** (paradigmas 2402-004.338 e 9101-002.713), **2 - Motivação Insuficiente para a Cobrança do Crédito Tributário Objeto do Presente Processo – Inexistência de Fundamentação para a Cobrança dos Juros Isolados** (paradigmas 9303-003.811 e 9202-002.604), **3) Nulidade do Acórdão Recorrido Devido à Ausência de Apreciação de Todos os Argumentos de Defesa** (paradigmas CSRF/03-03.267 e 2402-004.273), **4) Inexistência de Previsão Legal para Exigência de Multa Isolada no Presente Caso** (paradigmas 9202-02.288 e 2201-001.486) e **5) Da Inexistência de Previsão Legal para a Exigência de Juros Isolados** (paradigma 2202-002.214), tendo o remédio

extremo sido parcialmente admitido apenas em relação às duas últimas, *ex vi* do despacho de fls. 7500/7519, decisão mantida pelo despacho de fls. 7581/7593, que rejeitou o agravo aviado pela interessada.

10.A empresa contribuinte e os responsáveis solidários ANTONIO RAMATIS FERNANDES RODRIGUES, HUGO ANTÔNIO JORDÃO BETHLEM, CLÁUDIO EUGÊNIO STILLER GALEAZZI, PAULO GUALTIERI, CLÁUDIA ELISA DE PINHO SOARES, JOSÉ ANTÔNIO DE ALMEIDA FILIPPO, SYLVIA DE SOUZA LEÃO WANDERLEY, MARCELO LOPES, DANIELA SABBAG PAPA, CAIO RACY MATTAR, ENÉAS CESAR PESTANA NETO e JOSÉ ROBERTO COIMBRA TAMBASCO apresentaram contrarrazões às fls. 5135/5151, 5229/5269, 5350/5390, 5468/5508 (repetidas às fls. 6774/6814), 5587/5627 (repetidas às fls. 6995/7035), 5706/5746, 5825/5867 (repetidas às fls. 6660/6702), 5946/5986, 6065/6105, 6184/6224, 6303/6343, 6422/6462 e 6541/6581 (repetidas às fls. 6883/6923), respectivamente, combatendo o conhecimento e o mérito do Recurso Especial fazendário.

11.A PGFN, por sua vez, ofereceu contrarrazões às fls. 7641/7649, combatendo exclusivamente o mérito do Recurso Especial do sujeito passivo.

12.É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator

CONHECIMENTO

RECURSO ESPECIAL DA PGFN

13.O Recurso Especial fazendário é tempestivo, conforme já atestado pelo despacho de admissibilidade, tendo sido admitido em relação às seguintes matérias:

(1) Multa qualificada, em face do paradigma 2402-006.577; e

(2) Responsabilidade solidária - art. 135, III, do CTN, abrangendo todos os responsáveis solidários elencados nos autos de infração, em face dos paradigmas 1302-001.657 e 2401-005.669.

(1) Multa qualificada

14.Em contrarrazões, os recorridos, em síntese, opõem-se ao conhecimento, a pretexto de que “a premissa fática adequada que envolve o acórdão prolatado pela turma a quo é de que os fatos apontados pelo Relatório Fiscal não são atrelados a condutas fraudulentas/sonegadas”, diferentemente do que fora apontado pela PGFN”, sendo que “referida questão se revela como um **juízo de valor próprio da PGFN quanto ao tema**, visto que a C. Turma

Ordinária assentou exatamente o contrário, situação essa que não revela um dissídio jurisprudencial apto a ser analisado”.

15. Pois bem, em relação à matéria **“multa qualificada”**, assim se pronunciou o voto condutor do Acórdão recorrido:

No tocante à **ausência de fundamentação para imposição da multa qualificada (item III.6 do recurso)**, melhor sorte parece socorrer a recorrente.

Com efeito, a situação descrita não revela uma conduta dolosa necessária para justificar a duplicação da exação. Sobre o assunto, há que se recordar que a hipótese de qualificação da multa aplicada está contida no artigo 44, I, e seu § 1º, da Lei nº 9.430/96¹, *verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

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 Greco²:

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). 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 curso³.

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 exista⁴.

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

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

Por outro lado, quando só há o vício da causa, situações em que se verificam os planejamentos tributários inoponíveis ao Fisco, inexistem condutas maculadas pela mentira ou falseamento de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes deixam às claras as formas jurídicas empregadas. A causa real dissimulada (economizar tributo), que prepondera sobre a causa negocial simulada, não deixa de ser lícita.

No presente caso, a fiscalização sustenta a qualificação da multa com base no seguinte trecho do seu relatório:

91. A conduta do contribuinte se resume da seguinte forma:

- Simulou a contratação de um plano de previdência privada, quando sua real intenção era pagar verbas salariais aos seus executivos.
- Evitou o pagamento do imposto de renda retido na fonte, a incidência de contribuições previdenciárias e outros encargos trabalhistas.
- Simulou, ainda, que estes pagamentos se davam por conta do acordo de participação nos resultados firmado com o sindicato.
- Retardou o conhecimento por parte da administração tributária da ocorrência dos fatos geradores.

Sustenta, portanto, a qualificação da multa na ideia de ter havido simulação. Mas, não aponta qualquer falseamento de aspectos relevantes nessa situação.

Nada obstante, como já exposto, se não houve falseamento (mentira), não posso concordar com o enquadramento da conduta nas figuras da sonegação ou da fraude penais. Ainda que a interposição do plano de previdência tenha possibilitado o diferimento da tributação, o negócio jurídico subjacente (a criação de um fundo para a aposentadoria) estaria maculado meramente pelo vício da causa. Não decorre daí 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, afasto a qualificação da multa aplicada.

¹ A redação original desse dispositivo, abaixo transcrita, apesar de um pouco distinta, não altera o entendimento pronunciado na sequência.

"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."

² Cf. Marco Aurélio Greco ..., p. 253.

³ Ibidem, p. 258.

⁴ Ibidem, p. 259.

16. Já o paradigma 2402-006.577 cuidou de apreciar as mesmas operações em debate nos presentes autos, praticadas pelo mesmo contribuinte, em relação a lançamentos realizados no bojo do processo 19515-720.261/2015-62, onde se exigem contribuições devidas à Seguridade Social, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e às destinadas às seguintes entidades: Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA), Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC), Serviço Social do Comércio (SESC) e Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE).

17. Para melhor contextualização, importa resgatar os votos vencido e vencedor da decisão paradigmática no ponto em esboço:

Voto vencido (Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci):

2.1 DA DECADÊNCIA PARCIAL

(...)

Neste caso concreto, a recorrente comprovou ter efetuado o recolhimento parcial das contribuições exigidas nos autos de infração (fls. 1864 e seguintes) e não se pode perder de vista que as autuações decorrem de um levantamento específico (BP - BONUS PERFORMANCE) apurado pela fiscalização, de tal modo que se pode presumir que o sujeito passivo fez o recolhimento das contribuições incidentes sobre as demais verbas salariais.

Tanto é assim que a DRJ não negou a aplicação do art. 150, § 4º, do Código, sob o fundamento de ter inexistido o recolhimento parcial das contribuições, mas sim sob a alegação de dolo, fraude ou simulação. Esta é a controvérsia no tocante à decadência parcial do lançamento.

Para que se analise se houve ou não dolo, fraude ou simulação, é necessário rememorar o lançamento.

A fiscalização descreveu que a contribuinte mantinha um plano de previdência complementar contratado com a BrasilPrev, disponível a todos os funcionários e diretores, constituído por contribuições dos participantes e por contribuições da empresa. Neste plano, havia regras e carência para o resgate dos recursos e a despesa contabilizada, em 2010, teria sido de R\$ 2.190.000,00.

Também era mantido um segundo plano de previdência, contratado com a Itaú Vida e Previdência, formado por contribuições exclusivas da empresa, de valor e frequência livres. Não haveria carência e nem regras para resgate dos recursos, que eram, na maioria dos casos, imediatamente sacados. A despesa contabilizada com este benefício, em 2010, teria sido de R\$ 85.000.000,00.

Relativamente a esse segundo plano, a fiscalização entendeu tratar-se de mero subterfúgio para o pagamento de remuneração à determinada categoria de colaboradores da empresa, o que caracterizaria um esquema fraudulento para o pagamento de bônus de desempenho a executivos da companhia. Ainda segundo o agente autuante, a companhia teria tentado fazer parecer que os pagamentos seriam decorrentes de PLR, o que teria ensejado a qualificação da multa de ofício.

Todavia, uma coisa é definir que o plano de previdência privada não estaria em conformidade com a lei; outra coisa, bem diversa, é afirmar que a empresa teria pago bônus disfarçados de PLR em planos de previdência privada complementar com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Ora, se os pagamentos não estão de acordo com a lei, é viável e justificável a sua tributação, mas afirmar que teria havido dolo, fraude ou simulação é um salto argumentativo equivocado.

O plano de previdência complementar foi contratado junto a uma terceira parte (Itaú Vida e Previdência) e o programa da PLR contou com a assinatura do sindicato dos trabalhadores representativos da categoria. A empresa contabilizou os valores como bônus, como afirmado pela própria autoridade administrativa, sendo pouco ou nada convincente a acusação de que o sujeito passivo teria tentando disfarçar o pagamento de remuneração tributável.

Se a empresa tivesse tido tal intento, não teria porque ter feito a contabilização dos valores em conta de bônus e seria necessário concluir que ao menos o sindicato teria participado da alegada fraude.

O sujeito passivo não deixou de prestar os esclarecimentos cabíveis em sede de fiscalização e a autoridade administrativa teve acesso a todos os documentos e a todos os fatos necessários ao ato de lançamento. Como se depreende do relatório fiscal, o agente lançador não teve a menor dificuldade em verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e propor a aplicação da penalidade cabível.

A conduta da contribuinte, de creditar valores em planos de previdência privada complementar, seja a título de aportes propriamente ditos, seja a título de créditos de PLR, está de acordo com o seu entendimento a respeito da matéria, não havendo qualquer demonstração inequívoca de que tenha agido com dolo, fraude ou simulação. A existência dessas circunstâncias dolosas, aliás, deve ser cabalmente demonstrada, tanto para efeito de determinação da regra decadencial aplicável, quanto para a qualificação da multa de ofício, qualificação esta que tem repercussão na esfera penal - neste caso, houve a representação fiscal para fins penais e a inclusão dos diretores no polo passivo do lançamento.

Nesse contexto, esta relatoria entende ser aplicável o art. 150, § 4º, do CTN.

Como o lançamento foi realizado em 26/03/2015, deve ser reconhecida a decadência das contribuições dos períodos de apuração até fevereiro de 2010. A competência março de 2010 não está nem mesmo parcialmente decaída, porque o seu

período de apuração somente se encerrou no último dia daquele mês, razão pela qual deve ser parcialmente acolhida a preliminar de decadência, nos termos retro mencionados.

(...)

2.5 DA MULTA QUALIFICADA

Como já narrado, a fiscalização qualificou a multa de ofício sob o argumento de que a contribuinte teria incorrido em dolo, fraude ou simulação.

Entretanto, e no ponto da decadência, ao qual apenas se remete para evitar tautologia, este relator entendeu não terem havido tais circunstâncias, de tal maneira que o recurso voluntário deve ser provido neste ponto, para afastar a qualificação da multa de ofício.

Voto vencedor (Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti):

Da multa qualificada e seu reflexo na contagem do prazo decadencial.

No que toca à multa qualificada, divirjo em igual medida.

O Relatório Fiscal dedicou um título à parte para narrar fatos que levaram à conclusão ter a recorrente agido de forma fraudulenta, tal como previsto no artigo 72 da Lei 4.502/46¹⁰.

Vejam os:

O contribuinte contratou um plano de previdência complementar com a seguradora Itaú Vida e Previdência S/A, cujo objetivo não era assegurar benefícios previdenciários aos participantes, mas simplesmente efetuar o pagamento de verbas salariais aos seus mais altos executivos, sem pagar contribuições previdenciárias e outros encargos trabalhistas e sem reter o IRF.

Nesse ponto, vale destacar que a recorrente efetuou diversos aportes naquele plano de previdência, contabilizando, senão todo o montante, quase que sua totalidade, em conta que indicaria tratar-se de Bônus de Eficiência.

E em um dado momento, no curso da fiscalização, chegou até a admitir que referidos valores decorreriam, na verdade, do pagamento de bônus por metas de performance da liderança.

Todavia, mais a diante, passou a sustentar tratar-se de pagamento de PLR, na forma da Lei 10.101/2001, cujo acordo, conforme abordado no tópico anterior deste voto, não observou os requisitos postos no referido diploma.

Note-se que não eram aportes os mais variados. Ou seja, não se referiam a todos os trabalhadores da empresa, mas sim àqueles dos altos escalões, com valores substancialmente expressivos.

Veja-se, ao mesmo tempo em que mantinha-se um plano de previdência cujos aportes foram considerados regular pelo Fisco (o da BrasilPrev), manteve-se o do Itaú Vida e Previdência apenas para receber os aportes acima.

A irregularidade quanto a este último plano foi, inclusive, admitida pelo Relator quando assentou que as circunstâncias e as peculiaridades do caso concreto permitiriam inferir que houve sim o pagamento de bônus, e não o crédito real de contribuições ao plano de previdência privada do Itaú Vida e Previdência.

Nesse rumo, os fatos trazidos retratam, sem sobras de dúvida, às seguintes condutas meio ou atos preparatórios, que tiveram como propósito, ao fim e ao cabo, impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação principal:

- Simulou a contratação de um plano de previdência privada, quando sua real intenção era pagar verbas salariais aos seus executivos.
- Evitou o pagamento do imposto de renda retido na fonte, a incidência de contribuições previdenciárias e outros encargos trabalhistas.
- Simulou, ainda, que estes pagamentos se davam por conta do acordo de participação nos resultados firmado com o sindicato da categoria.
- Retardou o conhecimento por parte da administração tributária da ocorrência dos fatos geradores.

Como consequência do aqui abordado e concluído, tem-se que a contagem do prazo decadencial deva observar o disposto no artigo 173, I do CTN, eis que evidenciada circunstância que acaba por excepcionar à aplicação do § 4º, do artigo 150 daquele diploma. É dizer, a ocorrência de fraude é condição que desloca a sistemática de contagem da regra especial (art. 150) para a de caráter geral (art. 173).

Assim sendo, a considerar que a ciência do lançamento dera-se em 26.03.2015 e a competência mais remota data do mês de janeiro de 2010, não há que se falar em decadência.

¹⁰ Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

18. Bem se vê, portanto, que não assiste razão aos Recorridos quanto ao invocado “erro de premissa”, pois, enquanto a decisão *a quo* concluiu que a mera estruturação de operações visando economia fiscal, quando feita de forma transparente, não justifica a aplicação da multa qualificada, sendo necessária a comprovação de condutas dolosas específicas de sonegação ou fraude, a decisão paradigma, apreciando as mesmas operações, entendeu que estas configuraram condutas meio ou atos preparatórios e tiveram como propósito, em suma, impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, dando ensejo à qualificação da penalidade.

19. Saliente-se que a menção feita no arrazoadado recursal de que as condutas praticadas pela Recorrida “*tiveram como propósito, ao fim e ao cabo, impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação principal*” refere-se à transcrição de trecho do voto vencedor proferido no paradigma, isto é, evidentemente está defendendo a aplicação da interpretação lá conferida à situação examinada nos presentes autos, a qual, ressalte-se, é a mesma. Desse modo, não se trata de erro de premissa equivocada, mas sim de interpretações jurídicas distintas, aplicadas sobre os mesmos fatos.

20. Sendo assim, salta aos olhos a dissidência interpretativa entre os julgados, razão pela qual o Recurso Especial da PGFN comporta conhecimento em relação à matéria “**Multa qualificada**”.

(2) Responsabilidade solidária - art. 135, III, do CTN

21. O Acórdão recorrido tratou da responsabilização solidária atribuída a **Eneas Cesar Pestana Neto**, provendo o seu Recurso Voluntário, bem como desproveu o Recurso de

Ofício relativo à exclusão da responsabilidade das demais pessoas físicas, conforme decisão prolatada pela DRJ, nos seguintes termos:

(...)

Quanto à única **responsabilidade tributária mantida pela instância *a quo***, há que se dar razão à pretensão recursal do Sr. ENÉAS.

Com efeito, o artigo 135, III, do CTN dispõe que:

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

(...)

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

Pelo que se depreende, os diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas, pelo fato de terem praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei que resultaram na obrigação tributária objeto da autuação, são considerados responsáveis pelos créditos tributários lançados.

Para que se comprovem tais atos (com excesso de poderes ou infração de lei), há que se atribuir uma conduta dolosa ou, pelo menos, culposa a pessoas qualificadas como dirigentes (mesmo que de fato) da pessoa jurídica. O exemplo mais frequente da conduta culposa é a dissolução irregular das sociedades na esteira do que entende a jurisprudência do STJ (Súmula 435).

A necessidade de mera culpa para a caracterização do ato ilícito exigido pelo artigo 135 do CTN foi bem esclarecida no Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009, *verbis*:

59. A respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ exige tão-só a presença de “infração de lei” (= ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa). Logo, se a lei e a jurisprudência não separaram as hipóteses de culpa em sentido estrito e dolo, tanto um quanto outro elemento subjetivo satisfaz a hipótese do art. 135 do CTN. Em verdade, o Direito Tributário preocupa-se com a externalização de atos e fatos, não possuindo espaço para a persecução do dolo; basta a culpa.

A inexistência de condutas dolosas já foi analisada na parte deste voto que enfrentou a imposição da multa qualificada. Resta verificar se ocorreu, pelo menos, alguma conduta culposa (caracterizadas pela negligência, imprudência ou imperícia). Não parece também ser este o caso porque a autoridade não cogitou dessa possibilidade. Como relatado, limitou-se a concluir (equivocadamente) que a conduta simulada ensejaria a sua tipificação na figura da fraude penal (art. 72 da Lei nº 4.502/64).

A decisão recorrida, por sua vez, enveredou pela teoria do domínio do fato para sustentar que o Sr. ENÉAS teria dado sua autorização para que a empresa procedesse daquela forma. Ora, independentemente do protesto veemente do recorrente ao alegar inovação do feito, essa consideração é irrelevante para a minha análise. Se não considero que a conduta de simular a causa do negócio jurídico (o uso do plano de previdência com uma finalidade preponderante da sua causa negocial) seja dolosa ou culposa, não importa quem a tenha praticado. Não há razão para a atribuição da responsabilidade com base no art. 135, III, do CTN.

Quanto ao **recurso de ofício**, cumpre enfrentar a responsabilização atribuída ao conjunto das pessoas físicas com base no art. 124, I, do CTN. Isso porque a conclusão que

se extrai da atribuição da responsabilidade às demais pessoas (para além do Sr. ENÉAS) com base no art. 135, III, do CTN é a mesma acima exposta.

Pois bem.

O artigo 124, I, prescreve que:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

O interesse comum é um conceito indeterminado que exige construção jurisprudencial. De imediato, impõe-se a consagrada interpretação segundo a qual ocorre tal hipótese quando duas ou mais pessoas se instalam no mesmo lado da relação obrigacional escolhido pelo legislador para a configuração da sujeição passiva tributária (exemplo clássico dos coproprietários de um imóvel em relação ao IPTU). Além disso, o STJ cristalizou o entendimento de que o fato de haver empresas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária (AgRg no REsp nº 1.102.894, AgRg no Ag nº 1.055.860, REsp nº 834.044, REsp nº 1.001.450). Portanto, em situações semelhantes, há que se demonstrar algo mais do que a mera pertinência dentro do grupo econômico.

Entendo que caracteriza-se também o interesse comum quando é constatada a existência de pessoas diretamente beneficiadas por recursos financeiros ou patrimoniais fornecidos pelo contribuinte. No caso de pessoas jurídicas, normalmente essa situação vem acompanhada de uma ligação umbilical entre atividades aparentemente independentes, marcada pela confusão patrimonial, vinculação gerencial e coincidência de sócios administradores. No caso de pessoas físicas, normalmente há a apropriação direta dos recursos da empresa contribuinte, marcada pela obtenção de empréstimos ou usufruto de bens desprovidos de maiores formalidades. Essas pessoas não possuem apenas o interesse mediato no resultado econômico-financeiro das atividades da empresa contribuinte, como é o que ocorre, de regra, com qualquer pessoa que regularmente pertença ao quadro societário de uma empresa. Têm também o interesse imediato e comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal (a receita, o lucro). Isso porque se beneficiam dessas situações jurídicas diretamente, dispensando a regular distribuição de lucros, por obra da confusão patrimonial estabelecida entre suas esferas pessoais e a da empresa contribuinte.

No presente caso, a fiscalização não demonstra a existência de qualquer circunstância que poderia ensejar a confusão com o patrimônio das pessoas apontadas como responsáveis. Argumenta apenas que os integrantes da diretoria em exercício no período também foram contemplados com o pagamento dos bônus. Ora, não há nenhuma confusão patrimonial nessa situação. Uma vez depositados nas contas de previdência, os recursos já não mais pertenciam à empresa contribuinte.

Portanto, não se pode também vislumbrar a responsabilidade com base no art. 124, I, do CTN. Razão pela qual deve-se manter o afastamento das responsabilidades excluídas na DRJ.

22.O Acórdão paradigma 1302-001.657 enfrentou a questão da responsabilização tributária na forma alinhavada pelo voto condutor do Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo, a saber:

DOS TERMOS DE RESPONSABILIDADE

Os sócios-gerentes foram incluídos no pólo passivo com fulcro no art. 135, III, do CTN, que dispõe:

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

(...)

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

Conforme consta nos autos, o sujeito passivo apresentou DIPJs zeradas relativas aos anos-calendário 2008 e 2009, não obstante haver auferido receita de prestação de serviços no valor de R\$ 12.847.259,42, além da existência de depósitos bancários de origem não comprovada no valor de R\$ 16.238.602,59. Acresce que a contribuinte apresentou notas fiscais à fiscalização cujos valores eram 75% inferiores aos das notas fiscais de mesma numeração em poder dos seus clientes.

Tais fatos, caracterizadores da conduta dolosa prevista nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, justificaram a exasperação da multa no percentual de 150%, como também justificam a responsabilização dos administradores da pessoa jurídica, dado que presentes as circunstâncias previstas no art. 135 do CTN.

Por pertinentes ao tema, vale transcrever os seguintes fragmentos da Nota Conjunta PGFN/RFB GT Responsabilidade Tributária nº 1, de 17 de dezembro de 2010:

(...)

VII – Art. 135 do CTN (...)

52. Quanto à natureza dessa responsabilidade, (...) não há dúvida tratar-se de responsabilidade solidária.

(...)

55. Em relação ao excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou estatuto, é oportuno destacar:

(...)

c) Infração à lei – não precisa ser uma lei tributária, porém deve ter consequências tributárias.

56. Observa-se que, se há multa qualificada, há responsabilidade pelo art. 135 do CTN, trazendo à responsabilidade os sócios do tempo do fato gerador. (g.n.)

Por conseguinte, deve ser mantida a responsabilização dos sócios na forma dos autos.

23.Evidencia-se que, na decisão paradigmática, o colegiado prolator apegou-se a situações fáticas específicas, consistentes na apresentação de DIPJs zeradas, quando o contribuinte auferiu receitas na ordem de R\$ 12.847.259,42, além da existência de depósitos bancários de origem não comprovada no valor de R\$ 16.238.602,59. A dessemelhança com o cenário dos presentes autos é clara, pois aqui o Acórdão recorrido, no que toca à responsabilização decorrente do art. 135, III do CTN, concluiu inexistir prova a respeito da prática de condutas dolosas ou culposas dos responsabilizados, até mesmo porque, em relação às últimas, sequer a fiscalização cogitou dessa possibilidade.

24.No mais, alerte-se que, conforme se infere da leitura do relatório do Acórdão paradigma, a multa proporcional foi aplicada no patamar de 150%, portanto na forma qualificada, sem que sobre ela tenha havido qualquer debate naqueles autos, motivando a referência feita pelo voto condutor ao item 56 da Nota Conjunta PGFN/RFB GT Responsabilidade Tributária nº 1, de 2010, segundo o qual *“se há multa qualificada, há responsabilidade pelo art. 135 do CTN, trazendo à responsabilidade os sócios do tempo do fato gerador”*.

25.No presente processo, como visto anteriormente, a qualificação da penalidade foi afastada pelo Acórdão recorrido, quer dizer, houve controvérsia dirimida, fator que confirma a

absoluta distinção das situações apreciadas pelos colegiados, o que torna o paradigma 1302-001.657 inapto para o cotejo jurisprudencial aqui pretendido.

26.De outra parte, o paradigma 2401-005.669 lidou com a atribuição de responsabilidade solidária de acordo com os seguintes fundamentos extraídos do voto condutor proferido pelo Conselheiro Cleberson Alex Friess:

92. A autoridade fiscal reputou ao Sr. Federico Alberto Tagliani, dada a sua condição de sócio e diretor eleito, segundo a 17ª alteração do contrato social, a responsabilidade solidária pelos débitos constituídos em face da pessoa jurídica autuada, com fundamento nas disposições do inciso III do art. 135 c/c inciso II do parágrafo único do art. 121, ambos do CTN (item 11.2 do TVF e fls. 59/68):

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal dizse:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

(...)

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

(...)

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

93. Em linha de defesa, o recorrente aponta que a mera qualidade de administrador da pessoa jurídica não basta para a sua responsabilização pessoal, devendo haver prova inequívoca da participação ativa da pessoa física no nascimento da obrigação tributária, além da demonstração que o administrador agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contrato social, sendo que, no presente caso, tal prova definitivamente deixou de ser produzida pelo agente fiscal.

94. Pois bem. Levando-se em consideração os fatos narrados no Termo de Verificação Fiscal, não vejo como excluir a responsabilidade solidária do diretor da empresa autuada. Copio novamente trechos do acórdão recorrido, que ora corroboro pelo seus próprios fundamentos, os quais acabam por sintetizar adequadamente o cenário descrito pela fiscalização (fls. 14.965):

(...)

No presente caso ficou bastante claro que o IBS utilizou os contratos com prestadores de serviço pessoa jurídica com o objetivo de dissimular a contratação das pessoas físicas que executavam os serviços. Ou seja, o sujeito passivo agiu intencionalmente, com evidente intuito de fraude, ao utilizar procedimento não aceito pela legislação trabalhista e previdenciária, efetuando reiteradamente o pagamento de remuneração aos empregados e contribuintes individuais, por meio das prestadoras de serviço PJ. Mecanismo este usado com o objetivo de excluir esta remuneração da base de cálculo das contribuições sociais e do imposto de renda retido na fonte.

Na verdade, tal comportamento demonstra não se tratar de um mero equívoco, evidenciando, sim, a existência de dolo por parte da Contribuinte, devendo seus administradores responder solidariamente pelos créditos tributários apurados, nos termos da legislação vigente. Tal

conduta motivou, inclusive, a qualificação da multa de ofício e a emissão de Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP).

Desse modo, há evidências suficientes para considerar que a conduta do administrador, no caso em tela, configura infração à lei e, por conseguinte, o torna apto a figurar como responsável solidário no pólo passivo da presente autuação.

(...)

95. Como antes dito, os fatos verificados são provenientes de um comportamento organizacional, intencional e continuado ao longo do tempo, em que a participação consciente e ativa do diretor da empresa constitui elemento indissociável, não sendo possível cogitar que o método de contratação de pessoas jurídicas, com o propósito de dissimular a prestação de serviços por segurados empregados e/ou contribuintes individuais, deu-se alheio à prática de quaisquer atos pelo administrador da empresa, o qual detém poderes para determinar, permitir e/ou validar as condutas da sociedade, inclusive fazer cessar as ilicitudes.

96. É de ver-se, portanto, que durante o exercício da administração em nome da sociedade, o Sr. Federico Alberto Tagliani, na qualidade de diretor designado no contrato social, foi responsável por transgressões conscientes à lei penal, através da distorção dos elementos do fato gerador para o fim de evitar a subsunção à regra matriz de incidência da norma tributária (arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964). Tais atos praticados com infração à lei pelo administrador mantêm conexão com a ocorrência dos fatos jurídicos tributários objeto do lançamento fiscal.

97. Dessa forma, uma vez cumpridos os requisitos do art. 135 do CTN, é devida a responsabilização da pessoa física recorrente, não merecendo reforma as conclusões do acórdão contestado.

27. Como se vê, também aqui há peculiaridades do caso apreciado pelo paradigma que o distingue da situação sopesada pelo Acórdão recorrido, pois naquele o sujeito passivo valeu-se de contratos celebrados com prestadores de serviço pessoa jurídica com o objetivo de dissimular a contratação das pessoas físicas que executavam os serviços, em fraude à legislação trabalhista e previdenciária, visando excluir a remuneração da base de cálculo das contribuições sociais e do imposto de renda retido na fonte.

28. Portanto, também o paradigma 2401-005.669 é inservível para a configuração da dissidência jurisprudencial em questão, diante da manifesta disparidade entre os aspectos fático-jurídicos examinados pelos julgados.

29. Em remate, destaque-se que o próprio despacho de admissibilidade reconheceu que, *“pelo cotejo entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas nos 1302-001.657 e 2401-005.669 é possível verificar que a divergência entre eles não advém de distintas interpretações da legislação que trata da responsabilidade tributária, mas sim da apreciação que cada Colegiado fez acerca das provas presentes em cada um dos autos”,* mas admitiu *“a rediscussão da matéria atinente à multa qualificada (item 1 deste despacho), que tem como fundamento justamente a prática de conduta dolosa, então, por decorrência lógica há que se admitir, também, a rediscussão da responsabilidade tributária (...) com base no art. 135, III, do CTN, cujo fundamento igualmente reside na prática de conduta dolosa”.*

30. Ora, a autonomia entre as matérias em discussão decorre da própria sistematização do Direito Tributário. A qualificação de penalidades possui matriz legal própria (art.

44 da Lei 9.430, de 1996) e fundamenta-se na análise da conduta do contribuinte frente à obrigação tributária principal. Por outro lado, a responsabilidade tributária de terceiros encontra regramento específico no CTN (arts. 128 e seguintes), tendo como pressuposto a análise individualizada da participação de cada responsável no fato gerador ou em atos de gestão.

31.Nesse contexto, ainda que ambas as matérias possam envolver a análise de condutas dolosas, seus fundamentos jurídicos e requisitos de caracterização são independentes. A demonstração do dolo para fins de qualificação da multa não se confunde nem vincula a análise dos pressupostos legais específicos da responsabilidade tributária.

32.A pretensão de admissão automática da discussão sobre responsabilidade tributária, como mera decorrência do conhecimento da matéria relativa à qualificação da multa, além de carecer de respaldo legal, contraria a lógica do sistema recursal. Se assim fosse, tornar-se-ia dispensável a demonstração específica de divergência quanto à matéria reflexa, esvaziando a própria razão de ser do recurso especial.

33.Ademais, a independência entre as matérias é evidenciada pela existência de inúmeros precedentes em que se reconhece a qualificação da multa sem a correspondente atribuição de responsabilidade a terceiros, e vice-versa. Isso porque, os requisitos e fundamentos de cada instituto são próprios e demandam análise específica e individualizada.

34.Por via de consequência, além de tratarem de situação fático-jurídica distinta, não há como se admitir a discussão da responsabilização solidária, ainda que decorrente da aplicação do art. 135, III do CTN, meramente como decorrência do debate sobre a multa qualificada, sem a apresentação de paradigmas que versem especificamente sobre esses panoramas coincidentes.

35.Por tal razão, não merece trânsito o Recurso fazendário no que tange à matéria ***“Responsabilidade solidária - art. 135, III, do CTN”***.

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

36.O Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo também é tempestivo, tal como certificado pelo despacho de admissibilidade, e foi admitido quanto às seguintes matérias:

- (1) Inexistência de Previsão Legal para Exigência de Multa Isolada***, em face dos paradigmas 9202-02.288 e 2201-001.486; e
- (2) Da Inexistência de Previsão Legal para a Exigência de Juros Isolados***, em face do paradigma 2202-002.214.

37.A PGFN não contesta o conhecimento do recurso em suas contrarrazões.

(1) Inexistência de Previsão Legal para Exigência de Multa Isolada

38.Neste quesito, assim se pronunciou o voto condutor do Acórdão Recorrido:

No que se refere à **ausência de previsão legal para a exigência da multa isolada (item III.4 do recurso)**, a empresa se apegou ao entendimento de alguns julgados desta Casa nos quais essa tese foi defendida com base nas alterações promovidas pela Lei nº 11.488/07 no art. 9º da Lei nº 10.426/02 e no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Nada obstante, a posição majoritária da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) já superou esse entendimento. Veja-se a parte da ementa que tratou do assunto no Acórdão nº 9202-005.326, de 30 de março de 2017:

OBRIGAÇÃO DA FONTE PAGADORA. MULTA ISOLADA

Após o encerramento do período de apuração, a responsabilidade pelo pagamento do respectivo imposto passa a ser do beneficiário dos rendimentos, cabível a aplicação, à fonte pagadora, da multa pela falta de retenção ou de recolhimento, prevista no art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, mantida pela Lei nº 11.488, de 2007, ainda que os rendimentos tenham sido submetidos à tributação no ajuste. Nesta hipótese, não há que se falar em retroatividade benéfica da Lei nº 11.488, de 2007.

39.E prossegue, incorporando os fundamentos do indigitado Acórdão nº 9202-005.326, que podem ser assim resumidos:

- **Distinção entre as penalidades do art. 9º e do art. 44:** O art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, trata de penalidades para o sujeito passivo (beneficiário), com multas de ofício nos casos de falta de pagamento, recolhimento tardio ou declaração inexata. Já o art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002 é específico para a fonte pagadora, aplicando-se independentemente de qualquer sanção adicional ao beneficiário. Embora ambos os artigos façam referência ao percentual de 75% ou 150%, essa conexão é limitada ao percentual aplicável, sem compartilhamento de outras condições ou efeitos legais.
- **Revogação e alterações na Legislação:** Com a Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, do mesmo ano, ocorreram mudanças no art. 44, como a extinção de multas isoladas para o contribuinte em casos de recolhimento fora do prazo sem multa de mora. Contudo, essa alteração não afetou a aplicação do art. 9º, mantendo-se a multa isolada à fonte pagadora para a falta de retenção e recolhimento, que não foi revogada tacitamente.
- **Sistema Tributário:** A revogação da multa isolada aplicável à fonte pagadora criaria uma lacuna normativa, prejudicando a coerência do sistema tributário e enfraquecendo a obrigação de retenção. Em casos de apropriação indébita, a multa serve como um mecanismo de penalidade necessário, evitando a impunidade para infrações cometidas por pessoas jurídicas que possuem capacidade estrutural para atender a essas obrigações fiscais.
- **Conclusão:** A multa isolada possui previsão específica e não depende de incidência sobre o tributo principal do beneficiário. Sua aplicação está embasada no descumprimento de uma obrigação fiscal pela fonte pagadora, conforme art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002.

40.Já o paradigma nº 9202-02.288 trata especificamente da aplicação de multas isoladas pela ausência de retenção e recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) por parte de uma cooperativa agropecuária, cujos fundamentos são assim sintetizados:

- **Artigo 106 do CTN:** o fundamento central do acórdão refere ao princípio da **retroatividade benigna**, de acordo com o disposto no artigo 106 do CTN, que prevê a aplicação da lei mais benéfica em atos ou fatos pretéritos não julgados definitivamente. Como a Lei nº 11.488, de 2007, teria trazido uma disposição mais favorável ao contribuinte, a multa originalmente aplicada deveria ser excluída.

- **Lei nº 9.430, de 1996, e Lei nº 11.488, de 2007:** a multa aplicada originalmente baseava-se no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que previa penalidade para casos de falta de retenção e recolhimento de tributos pela fonte pagadora. No entanto, com a modificação introduzida pela Lei nº 11.488, de 2007, essa multa teria deixado de ser aplicável a esses casos. Portanto, o acórdão concluiu que, com base na nova legislação, a exigência da multa isolada era indevida.
- **Interpretação do Parecer Normativo COSIT nº 01, de 2002:** o Parecer Normativo COSIT nº 01, de 2002, estabelece que, após o prazo de entrega da declaração de rendimentos pelo beneficiário, o imposto não retido pela fonte pagadora deixa de ser exigível dessa fonte. Diante disso, a multa isolada não se aplicaria, uma vez que o tributo não era mais exigido da cooperativa após o prazo regulamentar.
- **Conclusão:** o acórdão destaca que, anteriormente à modificação legislativa introduzida pela Lei nº 11.488, de 2007, era cabível a aplicação de multas e juros isolados conforme previsto na legislação tributária em vigor. No entanto, considerando a aplicação do princípio da retroatividade benigna, a multa isolada foi afastada.

41.No mesmo sentido, o paradigma nº 2201-001.486 também abordou a questão da aplicação de multa isolada na ausência de retenção e recolhimento do IRRF pela fonte pagadora, acolhendo o entendimento de que a Lei nº 11.488, de 2007, alterou a aplicação de multas, especialmente para fontes pagadoras, excluindo a exigência de multa isolada (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996) na hipótese de falta de retenção ou recolhimento de imposto. No caso, compreendeu-se que a retroatividade benigna era aplicável aos fatos geradores anteriores à lei, beneficiando o contribuinte. Com base nesse entendimento, o voto condutor, de lavra do Conselheiro Rodrigo Santos Masset Lacombe, afastou a exigência da multa isolada, considerando que a nova legislação não define tal incidência para a situação em análise.

42.Deste modo, verifica-se que, de acordo com o Acórdão recorrido, a multa em espeque encontra seu fundamento de validade na combinação do inciso I do art. 44 da Lei 9.430, de 1996, com o art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002 (com a redação dada pelo art. 16 da Lei nº 11.488, de 2007). Ademais, levou-se em consideração que *“Após o encerramento do período de apuração, a responsabilidade pelo pagamento do imposto de renda passa a ser do beneficiário dos rendimentos. É cabível, no entanto, a aplicação, à fonte pagadora, da multa e juros isolados pela falta de retenção ou de recolhimento ainda que os rendimentos tenham sido submetidos à tributação no ajuste”*¹.

43.Os paradigmas enfrentaram questão semelhante, avaliando, também sob a ótica do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e do art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, com redação dada pelo art. 16 da Lei nº 11.488, de 2007, a possibilidade de se exigir multa isolada da fonte pagadora quando esta deixou de proceder à retenção e ao recolhimento do IR Fonte, após o prazo de entrega da declaração de IR pelo beneficiário dos rendimentos.

44.Contudo, as decisões paradigmáticas, em oposição à decisão recorrida, entenderam pela aplicação da retroatividade benigna, consignando que, uma vez decorrido o

¹ Trecho da ementa.

prazo de apresentação da Declaração de IR Pessoa Física, a responsabilidade pelo imposto passa a ser do beneficiário dos rendimentos e, em não sendo factível exigir o tributo da fonte pagadora, ela também não responderia pela multa. Isso dado que, com a alteração legislativa que excluiu a aplicação do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a multa isolada teria perdido a sua sustentação legal.

45.Outrossim, rememore-se que o Acórdão 9202-001.886, adotado como fundamento para o paradigma 9202-02.288, foi recentemente admitido pelo Acórdão 9101-007.121 como apto a comprovar a dissidência jurisprudencial em relação à matéria em apreço, merecendo destaque as seguintes considerações expendidas no voto condutor de lavra da Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic a respeito da circunstância de, no caso apreciado, a multa ter sido imposta com base no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, com a redação anterior àquela atribuída pelo art. 16 da Lei nº 11.488, de 2007:

No **Acórdão paradigma nº 9202-001.886**, a multa foi imposta com base no art. 9º, da Lei nº 10.426/2002, com a redação anterior àquela atribuída pelo art. 16 da Lei nº 11.488/2007. No entanto, os julgadores entenderam por bem aplicar aos fatos a redação do art. 9º da Lei nº 10.426/2002, atribuída pelo art. 16 da Lei nº 11.488/2007, por, supostamente, ser mais favorável ao contribuinte, vez que retirou a referência à multa prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996. E, no que se refere à referência ao inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, contida tanto na redação original do art. 9º da Lei nº 10.426/2002, como naquela alterada pelo art. 16 da Lei nº 11.488/2007, os julgadores afastaram a referida penalidade, tendo em vista que “se não é mais exigível o imposto da fonte pagadora, sobre ela também não deve incidir a multa prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96”. Confira-se:

Na hipótese, tem-se que a Lei nº 11.488/2007 deu nova redação ao artigo 9º da Lei nº 10.426/2002, que antes previa a aplicabilidade das multas previstas nos incisos I e II da Lei nº 9.430/96, no caso da fonte pagadora que, obrigada a reter tributo ou contribuição, deixa de fazê-lo ou de recolhê-los, ou os recolhe fora do respectivo prazo.

Com a redação determinada pela Lei nº 11.488/2007, a multa prevista no inciso II da Lei nº 9.430/96 deixou de ser, expressamente, aplicável ao caso.

Pois bem, inequívoco o tratamento mais benigno conferido pela Lei nº 11.488/2007, à fonte pagadora do IRRF. E, em se tratando de ato não definitivamente julgado, indubitável, também, a necessária incidência da norma prevista no artigo 106 do CTN, sob pena de se negar a aplicação do princípio da retroatividade da norma penal tributária mais benigna.

Por outro lado, relativamente à multa prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, entendeu-se, no acórdão recorrido, que, conforme entendimento da própria autoridade lançadora, exposto no Parecer Normativo COSIT nº 01/2002, “após o prazo de entrega da declaração de rendimentos pelo beneficiário dos rendimentos, não mais é exigível o imposto incidente sobre rendimentos sujeitos ao ajuste anual, que deixou de ser retido”.

Ora, deste modo, é de se manter o entendimento fixado no acórdão recorrido, até por uma questão lógica: se não é mais exigível o imposto da fonte pagadora, sobre ela também não deve incidir a multa prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96. Até porque, a multa deveria ser exigida juntamente com o imposto propriamente dito. Se da fonte

pagadora não mais se exige o imposto pela falta de recolhimento, a respectiva penalidade também não deve ser aplicada.

Portanto, não obstante o **Acórdão paradigma nº 9202-001.886** tenha analisado a multa imposta com base no art. 9º, da Lei nº 10.426/2002, com a redação anterior àquela atribuída pelo art. 16 da Lei nº 11.488/2007, enquanto o **acórdão recorrido** tenha versado sobre a mesma penalidade com a redação atribuída pelo art. 16 da Lei nº 11.488/2007, entendendo que, no presente caso, tal alteração legislativa não foi significativa para a divergência em análise, havendo, pois, similitude fática entre o acórdão paradigma e o recorrido.

Diante disso, deve ser conhecido o recurso especial com relação à matéria “não incidência de multa isolada”.

46.Tendo isso em vista e por concordar com o juízo prévio de admissibilidade, reconheço a divergência jurisprudencial em relação à matéria ***“Inexistência de Previsão Legal para Exigência de Multa Isolada”***, nos moldes do despacho de fls. 7500/7519, para o fim de conhecer do apelo neste tema.

(2) Da Inexistência de Previsão Legal para a Exigência de Juros Isolados

47.Quantos juros isolados, lê-se no voto condutor do Acórdão recorrido:

(...)

Ainda, de se ressaltar que a multa isolada aplicada no caso sob análise, como mencionado, tem previsão legal própria, no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, com sua base de cálculo definida em seu parágrafo único, e somente se vincula ao art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, quanto ao percentual a ser aplicado. Já a exigência dos juros de mora isoladamente ao caso em questão, possui previsão legal no art. 43, caput e parágrafo único, ambos também da Lei nº 9.430, de 1996.

E, como se vê na última frase do trecho reproduzido, há também previsão legal para a exigência dos juros isolados (o que vai de encontro à **alegação recursal que sustenta que seria impossível sua cobrança no presente caso - item III.5 do recurso**). A ementa daquele mesmo acórdão deixa claro esse entendimento:

JUROS DE MORA. COBRANÇA. CABIMENTO.

O débito para com a União (aqui abrangida a multa isolada decorrente de não retenção de IRRF) é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta. Os juros moratórios incidentes sobre os créditos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal, não integralmente adimplidos na data do seu vencimento, são calculados, no período, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia Selic para títulos federais.

De fato, qualquer débito para com a União deve ser acrescido dos juros de mora, à taxa SELIC, desde a data do seu vencimento. É o caso do imposto que deveria ter sido retido e recolhido pela fonte pagadora. Nos termos do que dispõe o Parecer Cosit nº 1/2002:

16. Após o prazo final fixado para a entrega da declaração, no caso de pessoa física, ou, após a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal ou anula, no caso de pessoa jurídica, a responsabilidade pelo pagamento do imposto passa a ser do contribuinte. Assim, conforme previsto no art. 957 do RIR/1999 e no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, constatando-se que o contribuinte:

a) não submeteu o rendimento à tributação, ser-lhe-ão exigidos o imposto suplementar, os juros de mora e a multa de ofício, e, da fonte pagadora, a multa e os juros de mora;

b) submeteu o rendimento à tributação, serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora.

16.1. Os juros de mora devidos pela fonte pagadora, nas situações descritas nos itens “a” e “b” acima, calculam-se tomando como termo inicial o prazo originário previsto para o recolhimento do imposto que deveria ser retido, e, como termo final, a data prevista para a entrega da declaração, no caso de pessoa física, ou, a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica.

(grifei)

Portanto, equivoca-se a recorrente quando sustenta que o referido parecer não dá amparo ao lançamento dos juros de mora após a data da entrega das declarações de ajuste. Como se nota, nessas condições, juros de mora também devem ser exigidos da fonte pagadora

48. Em sentido diverso, o voto condutor do Acórdão paradigma (2202-002.214) no ponto *sub examine*, proferido pelo Conselheiro Odmir Fernandes, apreciou o tema da seguinte forma:

Juros isolados

Conforme consta da autuação, a exigência dos juros isolados teve por fundamento o § 3º, do art. 61, da 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.

Para exame da matéria é necessário verificar a origem da multa isolada, cujo fundamento, vemos, é o art. 9º, da Lei 10.426, de 2002:

Art. 9º Sujeita-se às multas de que tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a fonte pagadora obrigada a reter tributo ou contribuição, no caso de falta de retenção ou recolhimento, ou recolhimento após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Esse dispositivo sofreu alteração pela Lei nº 11.488, de 2007, assim redigido:

Art. 9º Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu § 1º, quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

O art. 44, da Lei 9.430, de 1996 possui a seguinte redação:

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.

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

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

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

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 - Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998

§ 2º As multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

a) prestar esclarecimentos;

b) apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991;

c) apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38.

Não há na lei a exigência de *juros isolados* para a hipótese da *falta de retenção ou de pagamento* do IRRF - Imposto de Renda Retido na Fonte. Por essa razão, em nosso modo de entender eles não podem ser exigidos.

A ilustre Conselheira Dra. Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, tem posição fixada em diversos votos proferidos neste Conselho, especialmente nesta Turma de julgamento sobre a impossibilidade da exigência dos juros isolados. Sustenta em resumo, que *“os juros exigidos isoladamente em razão da falta de retenção do IRRF, tendo por fundamento legal o art. 84, I, §§ 1º e 2º, da Lei nº 8.981, de 1985, e o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, não possuem exigibilidade por falta de previsão legal.”*

No entender da i. Conselheira, “o CTN determina a cobrança de juros de mora à taxa de 1% ao mês, **sobre o crédito pago após o vencimento**, caso a lei não disponha de modo diverso. Atualmente, exige-se a Taxa Selic sobre os valores pagos em atraso”

‘ Por sua vez o art. 61, da Lei nº 9.430, de 1996, assim dispõe:

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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§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 Lei nº 9.716, de 1998)

E continua a nobre Conselheira, *‘O dispositivo prevê os acréscimos moratórios (multa e juros de mora) incidentes sobre os débitos decorrentes de tributos e contribuições não pagos nos prazos, ou seja, pressupõe a exigência de um débito pago em atraso.*

‘Não obstante prevê o art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996 autorize o lançamento dos juros isolados, entendo que, a teor da legislação anteriormente transcrita, os juros de mora só podem ser exigidos quando o pagamento do imposto tiver sido efetuado em atraso ou quando ainda puder ser exigido do contribuinte.’

‘Ora, se o lançamento do imposto de renda a título de antecipação do imposto devido pelo beneficiário dos rendimentos não pode mais ser exigido da fonte pagadora depois do encerramento do ano-calendário ou do período de apuração do fato gerador, conforme jurisprudência pacificada neste Tribunal, não cabe mais a exigência dos juros de mora uma vez que o principal tornou-se inexigível.

‘Situação semelhante ocorre quando do lançamento da multa isolada pela falta de pagamento do carnê-leão devido ou da multa isolada pela falta de pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido devido por estimativa (art. 44, inciso II, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 9.430, de 1996), em que não se exige os juros de mora devidos pela falta de antecipação do tributo ou contribuição.’

E conclui a ilustre Conselheira:

‘Nestes termos, entendo que não existe previsão legal para exigência dos juros de mora isolados pela falta de retenção do imposto de renda quando o imposto não tiver sido pago em atraso ou não puder mais ser exigido da fonte pagadora omissa.’

49. Apreende-se, destarte, que ambas as decisões avaliaram situações em que, diante da falta de retenção do IR pelas fontes pagadoras, foram exigidos juros calculados tomando como termo inicial o prazo originário previsto para o recolhimento do imposto que deveria ter sido retido, e, como termo final, a data prevista para a entrega da declaração de ajuste. O Acórdão recorrido destaca que, após o encerramento do período de apuração, a obrigação do pagamento do imposto de renda passa ao beneficiário, mas a fonte pagadora ainda permanece responsável por juros e multa devido à falta de retenção ou recolhimento inicial, de modo que a cobrança dos juros isolados se justifica pela violação da obrigação acessória de retenção, sem ser afetada pela subsequente tributação na declaração do contribuinte. Em contraste, o paradigma entendeu que, considerando que a responsabilidade pela tributação passa ao beneficiário dos rendimentos após o encerramento do exercício fiscal, a fonte pagadora não está sujeita a juros isolados, pois o lançamento de juros sobre um imposto que se tornou inexigível é incompatível com a legislação de regência.

50.Portanto, aqui também merece ser prestigiado o despacho de admissibilidade de fls. 7500/7519 para o fim de se conhecer do Recurso Especial quanto à matéria ***“Da Inexistência de Previsão Legal para a Exigência de Juros Isolados”***.

CONCLUSÃO

51.Ante o exposto, conheço do Recurso Especial do sujeito passivo e conheço parcialmente do Recurso Especial fazendário em relação à matéria ***“Multa qualificada”***.

MÉRITO

RECURSO ESPECIAL DA PGFN

52.O Recurso Especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional tem por objeto a caracterização da multa qualificada de 150%, prevista no §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Esse dispositivo estabelece que a penalidade deve ser majorada em casos de dolo, fraude ou simulação, especialmente, segundo a Recorrente, quando o contribuinte tenta ocultar a verdadeira natureza das operações para evitar o recolhimento de tributos.

53.Argumenta-se que a simulação se deu na medida em que o a contribuinte realizou operações com aparência jurídica diferente da realidade, como uma forma de ocultar a natureza tributável dos rendimentos pagos a seus funcionários, tendo utilizado um plano de previdência privada para disfarçar o pagamento de verbas salariais, de modo a auferir economia tributária indevida ao retirar esses valores da base de cálculo das contribuições previdenciárias e do Imposto de Renda retido na fonte.

54.Como elementos caracterizadores da simulação, a PGFN aponta que o plano era oferecido apenas para seletos empregados graduados; os valores eram contabilizados como "Bônus Performance"; os aportes eram exclusivos por parte da empresa; havia valores vultosos dos depósitos em comparação com salários declarados; e os resgates eram realizados praticamente de modo simultâneo aos aportes.

55.Segundo a Recorrente, a simulação relativa se caracteriza por um "negócio aparente" (aquele que é formalizado) e um "negócio oculto" (aquele que realmente se busca realizar). A natureza simulada do ato busca enganar o Fisco quanto ao verdadeiro propósito do pagamento dos rendimentos, o que configura dolo tributário e justifica a qualificação da multa para o patamar de 150%.

56.A Procuradoria também sublinha a intenção do contribuinte de "enganar" a administração tributária, ao realizar uma operação com finalidade diversa daquela que aparenta. Essa simulação teria o intuito claro de burlar o dever de retenção de tributos sobre os rendimentos pagos aos beneficiários do plano de previdência, o que constitui fraude segundo o artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

57.De outra banda, a empresa Recorrida sustenta que a imposição da multa qualificada de 150% carece de provas concretas que demonstrem a prática de dolo, fraude ou

simulação. Explica que não há evidências de que a empresa tenha ocultado fatos relevantes ou praticado atos fraudulentos, como exige o artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

58.A Recorrida defende que as operações realizadas, incluindo os aportes para o plano de previdência dos funcionários, foram feitas com intenção lícita e de acordo com a legislação aplicável. A argumentação sugere que os aportes foram estruturados visando objetivos legítimos de planejamento previdenciário e que qualquer entendimento em contrário seria meramente interpretativo, não caracterizando conduta ilícita por si só.

59.A empresa ressalta que a legislação veda a imposição de multas qualificadas com base em presunções de dolo ou simulação sem provas cabais. Assim, não seria possível qualificar a multa apenas a partir de uma interpretação fiscal desfavorável sem a comprovação de atos intencionais voltados à sonegação.

60.Como se percebe, a controvérsia central reside na possibilidade de qualificação da multa com base no art. 44, §1º da Lei nº 9.430, de 1996, que prevê tal majoração nos casos em que se configure alguma das condutas tipificadas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964 - sonegação, fraude ou conluio.

61.Para análise da questão, é fundamental estabelecer premissas claras sobre os requisitos legais para qualificação da penalidade. Inicialmente, deve-se ter em mente que a duplicação da multa é medida excepcional que exige comprovação inequívoca do dolo específico do contribuinte. Não basta a mera presunção de intuito fraudulento ou a simples constatação de que determinada estruturação resultou em economia tributária.

62.O dolo que justifica a qualificação da multa deve ser compreendido em sua acepção técnica, como vontade livre e consciente direcionada a impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador pelo Fisco (sonegação) ou a impedir/retardar sua ocorrência ou modificar suas características (fraude). De fato, sobre **dolo**, ensina Guilherme de Souza Nucci²:

Preferimos o conceito finalista de dolo, ou seja, é a vontade consciente de realizar a conduta típica. Estamos convencidos de que todas as questões referentes à consciência ou à noção da ilicitude devem ficar circunscritas à esfera da culpabilidade. Quando o agente atua, basta que objetive o preenchimento do tipo penal incriminador, pouco importando se ele sabe ou não que realiza algo proibido. Portanto, aquele que mata alguém age com dolo, independentemente de acreditar estar agindo corretamente (como o faria o carrasco nos países que possuem pena de morte). Lembremos que há pessoas, com falsa percepção da realidade onde estão inseridas, podendo agir com vontade de praticar o tipo penal, mas convencidas de que fizeram algo certo, não significando, pois, que agiram sem dolo. Agir dolosamente, vale dizer, com vontade de concretizar a conduta típica, é atribuível a qualquer ser humano, pois se trata de uma apreciação do conteúdo do tipo penal no círculo dos pensamentos da pessoa individual e no ambiente do agente, marchando na mesma direção e sentido que a valoração legal (cf. Bustos Ramírez, Obras completas, v. I, p. 827). (...)

63.Nesse sentido:

² NUCCI, Guilherme de Souza. Manual de Direito Penal, Capítulo XIV, 10ª edição revista, atualizada e ampliada, editora Forense, 2014.

APELAÇÃO CRIMINAL. ARTIGO 14 DA LEI 10.826/2003. ABSOLVIÇÃO. RECURSO DO MP. TEORIA FINALISTA. CULPA E DOLO NO FATO TÍPICO. DEPOIMENTO DOS POLICIAIS. RELEVANTE FORÇA PROBATÓRIA SE CONEXA COM OUTROS ELEMENTOS PROBANTES. INEXISTÊNCIA DO ELEMENTO SUBJETIVO DOLO. NÃO FICOU CONFIGURADO O BINÔMIO 'CONSCIÊNCIA DO FIM/QUERER DO AGENTE. ABSOLVIÇÃO. MANUTENÇÃO DA SENTENÇA.

1. O dolo é, em síntese, a vontade consciente de realizar os elementos objetivos do tipo penal. A essência do dolo reside na conduta, a finalidade que se tem para mover. Dolo, nesse sentido, é o elemento subjetivo, o que está na cabeça do agente, sua intenção, finalidade.

2. É relevante mencionar que para a Teoria Finalista, acolhida pela reforma do Código Penal Brasileiro de 1984 - postulado deixado por Hans Welzel - o dolo e a culpa integram a conduta, dentro da dimensão subjetiva do Fato Típico.

(...)

(Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios (TJDFT); 1ª Turma Criminal; Apelação nº 20120510014172APR; Relator Desembargador Silva Lemos; j. 15.12.2014; DJE 27.01.2015; p. 314)

64. Conclui-se, portanto, que **dolo** pode ser considerado como “a vontade consciente de realizar a conduta típica”.

65. *In casu*, embora existam elementos que possam indicar o uso do plano de previdência com finalidade diversa da declarada, isso por si só não caracteriza o dolo necessário à qualificação da penalidade.

66. É preciso distinguir duas situações: (a) quando há efetivo falseamento ou ocultação de elementos essenciais do negócio jurídico, caracterizando simulação absoluta; e (b) quando existe apenas preponderância da motivação fiscal sobre a causa declarada do negócio.

67. No primeiro caso, a conduta dolosa se evidencia pela própria falsidade material praticada. Já no segundo, tem-se uma questão de interpretação sobre a verdadeira natureza jurídica da operação, o que não autoriza presumir automaticamente a existência de dolo.

68. Neste ponto, retire-se do oblívio o disposto no artigo 167 do Código Civil, que soa:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º. Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º. Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

69. Vale ressaltar, apenas será considerado simulado o negócio jurídico que aparentar conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; contiver declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; ou se os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

70.Examinando os elementos trazidos pela fiscalização, verifica-se que não houve propriamente ocultação ou falseamento de aspectos materiais das operações. O plano de previdência foi regularmente constituído e registrado, os aportes foram devidamente contabilizados, os beneficiários eram identificados e os resgates foram documentados.

71.O que a autoridade fiscal questiona, em essência, é a finalidade preponderante das operações, entendendo que a motivação previdenciária seria meramente formal, prevalecendo o intuito de remuneração imediata dos beneficiários com diferimento da tributação.

72.Essa discussão, contudo, situa-se no campo da interpretação jurídica sobre a verdadeira natureza e os efeitos tributários das operações. Não se confunde com a prática dolosa de atos materialmente falsos ou com a ocultação deliberada de fatos do conhecimento do Fisco.

73.Em um cenário de incerteza interpretativa sobre a licitude e os efeitos tributários de determinada estruturação negocial, não se pode presumir automaticamente a existência de dolo apto a justificar a qualificação da multa. É necessário que se demonstre de forma cabal a intenção deliberada de fraudar, o que vai além da mera discordância quanto à interpretação jurídica adotada pelo contribuinte.

74.No *caso sub examine*, não se verifica a prática de atos materialmente falsos após a ocorrência do fato gerador (que caracterizaria sonegação) nem condutas fraudulentas no momento de sua formação. O que existe é uma estruturação que, no entendimento do Fisco, não deveria produzir os efeitos tributários pretendidos pelo contribuinte.

75.Ressalte-se que a busca pela economia fiscal através de estruturas formalmente lícitas e transparentes, ainda que posteriormente questionadas pelo Fisco, não caracteriza, por si só, o dolo necessário à qualificação da multa. Para tanto, seria necessário comprovar a prática de atos materialmente falsos ou a deliberada ocultação de fatos relevantes, o que não ocorreu no caso concreto. Para Hugo de Brito Machado, a *“economia lícita de tributos obtida através da organização das atividades do contribuinte, de sorte que sobre elas recaia o menor ônus possível”* **revela técnica de elisão fiscal**³, **opondo-se à evasão fiscal**, que, nas palavras de Luis Flávio Neto, *“se constitui a partir do momento que se verifica a utilização pelo contribuinte de práticas expressamente proibidas pelo ordenamento jurídico, com o objetivo de evitar, minorar ou retardar o pagamento de tributos”*⁴.

76.A qualificação da penalidade demanda não apenas a comprovação do dolo, mas também sua vinculação específica a uma das condutas típicas previstas na Lei nº 4.502, de 1964. O fato de determinada operação gerar economia tributária considerada indevida pelo Fisco não autoriza presumir automaticamente a existência de fraude ou sonegação.

³ “Breves Notas sobre o Planejamento Tributário”. In: Marcelo Magalhães Peixoto; José Maria Arruda de Andrade. (Org.). Planejamento Tributário. São Paulo: MP, 2007 p. 360.

⁴ “Teorias do ‘Abuso’ no Planejamento Tributário”, 2011. Dissertação de Mestrado – Universidade de São Paulo, 201, p. 54.

77.É fundamental distinguir fraude de situações em que ocorre a mera divergência na qualificação jurídica da conduta praticada pelo contribuinte, que enquadra sua operação em determinada norma, mas o Fisco entende aplicável outra. A fraude pressupõe conduta dolosa visando impedir/retardar o fato gerador ou alterar suas características, sendo inclusive tipificada como crime contra a ordem tributária, nos termos da Lei nº 8.137, de 1990.

78.Por tais razões, não merece provimento o apelo fazendário.

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

(1) Inexistência de Previsão Legal para Exigência de Multa Isolada

79.A Recorrente sustenta, em breve resumo, que a exigência de multa isolada, fundamentada no artigo 9º da Lei nº 10.426, de 2002 em combinação com o artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, carece de previsão legal. O argumento principal é que, após a alteração promovida pela Lei nº 11.488, de 2007, não existe mais base legal para a exigência da multa isolada nos casos de falta de retenção ou recolhimento do IRRF pela fonte pagadora, especialmente após o prazo de entrega da declaração de ajuste anual da pessoa física, isto é, uma vez encerrado o período de apuração e após a entrega da declaração de ajuste anual pelo beneficiário dos rendimentos, não mais subsiste a responsabilidade da fonte pagadora, tornando-se, portanto, indevida a penalidade imposta.

80.A PGFN, por sua vez, defende a legitimidade da aplicação da multa isolada para a fonte pagadora que deixa de reter e recolher o imposto de renda. Explica que as alterações promovidas pela Lei nº 11.488, de 2007, foram feitas apenas para harmonizar a redação com o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sem invalidar a aplicação da multa isolada. Reforça que a legislação brasileira não permite a criação de hipóteses de dispensa da multa que não estejam expressamente previstas em lei, com base no princípio da legalidade tributária insculpido no artigo 97 do CTN. Assim, a Procuradoria sustenta que a aplicação da multa isolada não depende de o beneficiário ter declarado ou pago o tributo e que o julgador não pode relevar a aplicação da multa por falta de previsão legal para tal exceção.

81.Pois bem, como visto, a controvérsia situa-se na aplicabilidade da multa isolada prevista no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, à fonte pagadora que deixou de efetuar a retenção do imposto de renda na fonte.

82.Inicialmente, é preciso compreender que existem duas penalidades distintas no ordenamento jurídico tributário: *(i) a multa aplicável à pessoa jurídica na condição de contribuinte, pelo descumprimento de obrigação principal relativa aos seus próprios rendimentos, disciplinada no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996; e (ii) a multa aplicável à pessoa jurídica na condição de responsável tributário, pelo descumprimento da obrigação de reter o imposto devido por terceiros (beneficiários do rendimento), prevista no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002.*

83.O art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, estabeleceu penalidade específica para a fonte pagadora que, obrigada a reter o imposto, deixa de fazê-lo. A referência que este dispositivo faz ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, serve apenas para definir os percentuais aplicáveis (75% ou 150% em caso de fraude), não havendo qualquer vinculação quanto à forma de exigência da penalidade.

84.A alteração promovida pela Lei nº 11.488, de 2007, não extinguiu a penalidade em questão. A nova redação do art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, apenas adequou a remissão aos percentuais que, com a reestruturação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, passaram a constar do inciso I do *caput* (75%) e do §1º (150%) deste último dispositivo.

85.É irrelevante para a aplicação da multa isolada o fato de o beneficiário dos rendimentos ter ou não oferecido os valores à tributação em sua declaração de ajuste anual. Isso já que se trata de penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória (dever de reter), que independe do adimplemento da obrigação principal pelo contribuinte. O ordenamento jurídico prevê que, uma vez descumprido o dever de retenção, a penalidade se impõe, considerando que a regularização subsequente não possui efeito retroativo capaz de afastar a infração original. A responsabilidade da fonte pagadora é autônoma e subsiste para além das obrigações individuais do beneficiário, assegurando, assim, o cumprimento de normas de controle e arrecadação tributária eficazes.

86.Além disso, o sistema tributário adota uma lógica de fiscalização preventiva, na qual a fonte pagadora, como responsável por repassar os tributos retidos, deve garantir a arrecadação correta e tempestiva. A penalidade, nessa conjectura, é aplicada como um instrumento para garantir a regularidade e a eficiência da arrecadação tributária, preservando a base de arrecadação mesmo que o beneficiário, por outros meios, venha a cumprir sua obrigação. Dessa forma, a norma se apresenta como um mecanismo de controle que visa assegurar o cumprimento adequado das obrigações fiscais no momento em que estas são devidas.

87.O Parecer Normativo COSIT nº 1, de 2002, é suficientemente elucidativo ao esclarecer que, após o prazo para entrega da declaração de ajuste anual pelo beneficiário dos rendimentos, a responsabilidade pelo pagamento do imposto passa a ser do contribuinte, **mas remanesce a exigibilidade da multa isolada em face da fonte pagadora pelo descumprimento do dever de retenção**. Confirmam-se os seguintes excertos:

(...)

IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE.

Constatada a falta de retenção do imposto, que tiver a natureza de antecipação, antes da data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, e, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora.

Verificada a falta de retenção após as datas referidas acima serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, até a data prevista

para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica; exigindo-se do contribuinte o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, caso este não tenha submetido os rendimentos à tributação.

(...)

Penalidades aplicáveis pela não-retenção ou não-pagamento do imposto

15. Verificada, antes do prazo para entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, a não-retenção ou recolhimento do imposto, ou recolhimento do imposto após o prazo sem o acréscimo devido, fica a fonte pagadora, conforme o caso, sujeita ao pagamento do imposto, dos juros de mora e da multa de ofício estabelecida nos incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (art. 957 do RIR/1999), conforme previsto no art. 9º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, verbis:

Lei nº 10.426, de 2002

" Art. 9º Sujeita-se às multas de que tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a fonte pagadora obrigada a reter tributo ou contribuição, no caso de falta de retenção ou recolhimento, ou recolhimento após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado."

RIR/1999

" Art. 957. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44):

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 - de 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 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão exigidas (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 1º):

I - juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago;

II - isoladamente, quando o imposto houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

(...)."

16. Após o prazo final fixado para a entrega da declaração, no caso de pessoa física, ou, após a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, a responsabilidade pelo pagamento do imposto passa a ser do contribuinte. Assim, conforme previsto no art. 957 do RIR/1999 e no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, constatando-se que o contribuinte:

a) não submeteu o rendimento à tributação, ser-lhe-ão exigidos o imposto suplementar, os juros de mora e a multa de ofício, e, da fonte pagadora, a multa de ofício e os juros de mora;

b) submeteu o rendimento à tributação, serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora.

(...)

88.A interpretação sistemática da legislação demonstra que a multa isolada possui natureza sancionatória pelo descumprimento de obrigação acessória, sendo exigível de forma autônoma. O parágrafo único do art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, é claro ao estabelecer que a base de cálculo da multa é o tributo que deixou de ser retido, evidenciando sua natureza isolada.

89.O dever da fonte pagadora de reter e recolher o tributo decorre de sua responsabilidade objetiva, sendo esta independente do comportamento do beneficiário dos rendimentos. A legislação atribui à fonte pagadora a obrigação de efetuar a retenção no momento em que ocorre o fato gerador do tributo, ou seja, no momento do pagamento ou crédito do rendimento. A ausência dessa retenção, ainda que seja posteriormente seja regularizada pelo beneficiário em sua declaração de ajuste, não elide a infração cometida inicialmente pela fonte pagadora.

90.Assim, a multa isolada imposta visa coibir a omissão no cumprimento de uma obrigação legal, que é imputada à fonte pagadora com caráter preventivo e coercitivo. Esse entendimento se alinha ao princípio da legalidade estrita no direito tributário, em que a obrigação de reter é atribuída diretamente à entidade pagadora, a qual não pode transferir essa responsabilidade ao beneficiário após a ocorrência do fato gerador.

91.Ademais, dado o caráter estritamente vinculado do lançamento tributário (art. 142 do CTN), não cabe ao julgador administrativo deixar de aplicar penalidade prevista em lei ou conceder redução não autorizada legalmente. A fonte pagadora que descumpra seu dever de retenção deve se sujeitar à penalidade legalmente estabelecida.

92.Vale dizer, o fato de o principal não mais poder ser exigido da fonte pagadora após determinado momento (prazo da declaração de ajuste) não interfere na aplicação da multa isolada, pois esta decorre do descumprimento de obrigação própria e autônoma atribuída ao responsável tributário. A aplicação da multa isolada é sustentada por disposição expressa em lei, a qual estabelece que a penalidade incide sempre que a fonte pagadora não cumprir com sua obrigação de retenção, independentemente de outros fatores.

93.Diante de todo o exposto, inevitável reconhecer que a aplicação da multa isolada encontra respaldo inequívoco na legislação e na interpretação técnica da norma tributária. A fonte pagadora, ao não efetuar a retenção devida, violou um dever legal e, portanto, sujeita-se à penalidade prevista, independentemente da regularização subsequente pelo beneficiário. Dessa forma, a exigência fiscal é legítima e deve ser mantida.

(2) Da Inexistência de Previsão Legal para a Exigência de Juros Isolados

94.No tocante aos juros isolados, a Recorrente enfatiza, em apertada síntese, que, segundo a legislação fiscal, os juros de mora são aplicáveis apenas quando há tributo principal devido, isto é, a incidência desses juros requer que o imposto sobre a renda tenha sido efetivamente exigido da fonte pagadora no momento da apuração. Em contrapartida, a cobrança

dos juros isolados seria permitida apenas se houvesse previsão expressa na legislação, o que não ocorre na espécie.

95.Em contraposição, a Recorrida defende que a cobrança de juros isolados sobre a multa é permitida pela legislação. Baseia-se no artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, que determina a incidência de juros sobre débitos para com a União. A Procuradoria argumenta que, como a multa isolada constitui um débito para com a União, sua atualização com juros é legítima. Insiste que, embora a responsabilidade pelo tributo possa ser transferida ao beneficiário dos rendimentos após certo período, a responsabilidade pela penalidade permanece com a fonte pagadora, e sobre essa penalidade incidem juros. Invoca o Parecer Normativo Cosit nº 01, de 2002, que reforça esse entendimento, esclarecendo que a não-retenção do imposto antes dos prazos legais torna a fonte pagadora responsável pela multa e pelos juros incidentes sobre ela.

96.Muito embora as contrarrazões fazendárias façam menção à incidência dos **juros sobre a multa**, o cerne do embate repousa, em verdade, na exigência de **juros sobre o valor do imposto de renda que deveria ter sido retido**, calculados desde a data prevista para o respectivo recolhimento até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, conforme se depreende da leitura do item 85 do Relatório Fiscal de fls. 1568/1590, reproduzido pela decisão da DRJ, nos excertos transcritos no relatório do Acórdão recorrido, *in verbis*:

85. Os juros foram calculados tomando como termo inicial o prazo originário previsto para o recolhimento do imposto que deveria ter sido retido, e, como termo final, a data prevista para a entrega da declaração, de acordo com o item 16.1 do Parecer Normativo SRF nº 1/2000.

97.Nesse passo, a alegação de que a cobrança de juros isolados seria indevida por ausência de fundamentação legal não prospera. O art. 953 do então vigente RIR/99, bem como sua matriz, o art. 61, §3º da Lei nº 9.430, de 1996, c/c §3º do art. 5º do mesmo diploma legal, estabelecem expressamente que os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, serão acrescidos de juros de mora calculados à taxa Selic. Importante notar que os dispositivos não fazem qualquer distinção ou ressalva quanto à natureza do débito, estabelecendo de forma ampla que qualquer valor devido à União será acrescido dos juros moratórios. Confira-se:

L. 9.430/96:

Art. 5º O imposto de renda devido, apurado na forma do art. 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

(...)

§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

(...)

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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

(...)

§ 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)

RIR/99:

Art. 953. Em relação a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1995, os créditos tributários da União não pagos até a data do vencimento serão acrescidos de juros de mora equivalentes à variação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento (Lei nº 8.981, de 1995, art. 84, inciso I, e § 1º, Lei nº 9.065, de 1995, art. 13, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 3º).

(...)

98. Tratando da situação em que a fonte pagadora deixasse de reter e recolher o imposto de renda, o parágrafo único do art. 722 do RIR/99 era categórico ao determinar a incidência dos juros moratórios, *litteris*:

Art. 722. A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 103).

Parágrafo único. No caso deste artigo, quando se tratar de imposto devido como antecipação e a fonte pagadora comprovar que o beneficiário já incluiu o rendimento em sua declaração, aplicar-se-á a penalidade prevista no art. 957, **além dos juros de mora pelo atraso**, calculados sobre o valor do imposto que deveria ter sido retido, sem obrigatoriedade do recolhimento deste.

(original sem grifo)

99. No caso específico dos juros isolados cobrados da fonte pagadora, o Parecer Normativo Cosit nº 1, de 2002, é enfático ao esclarecer que, mesmo após o prazo para entrega da declaração de ajuste pelo beneficiário dos rendimentos, quando a responsabilidade pelo tributo passa a ser dele, permanece a exigência dos juros de mora em relação à fonte pagadora que deixou de efetuar a retenção devida.

100. De fato, a natureza dos juros de mora decorre do seu caráter indenizatório e acessório frente à inadimplência de uma obrigação principal para com a Fazenda Nacional. A sua cobrança justifica-se pelo fato de que a responsabilidade da fonte pagadora pela multa subsiste independentemente do posterior oferecimento dos rendimentos à tributação pelo beneficiário. São obrigações distintas e autônomas: uma referente ao dever de reter e recolher o tributo (fonte pagadora) e outra relativa à necessidade de declarar e pagar o imposto devido (beneficiário).

101. De mais a mais, seria um contrassenso admitir a imposição da multa isolada sem a correspondente incidência dos juros moratórios, pois, como visto, todo e qualquer débito para com a Fazenda Nacional deve ser atualizado mediante a aplicação da taxa Selic, sob pena de locupletamento indevido do devedor e violação ao princípio da isonomia tributária.

102.Portanto, a aplicação dos juros isolados é legalmente sustentada e constitui medida necessária para o cumprimento da obrigação tributária principal, observando-se que a incidência de juros de mora é um mecanismo sancionatório acessório que visa compensar o tempo de inadimplência, mesmo quando o tributo de responsabilidade original seja transferido ao beneficiário dos rendimentos.

103.Dessa maneira, os juros devem ser calculados tendo como termo inicial o prazo previsto para o recolhimento do imposto que deveria ter sido retido e, como termo final, a data estabelecida para entrega da declaração de ajuste pelo beneficiário. Isso porque a fonte pagadora descumpriu sua obrigação legal de reter e recolher o tributo no momento oportuno, causando prejuízo ao Erário que deve ser reparado mediante a incidência dos juros moratórios.

104.Como consequência, não há como prover o apelo no ponto combatido.

CONCLUSÃO

105.Ante o exposto, nego provimento aos Recursos.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**, Redatora designada

O I. Relator restou vencido em seu entendimento contrário ao provimento do recurso especial fazendário

A maioria qualificada do Colegiado concordou com a discordância manifestada por esta Conselheira em relação ao voto do I. Relator que se alinhou à condução do acórdão recorrido no ponto em que dissociou a hipótese de fraude, prevista no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, da simulação apontada pela autoridade lançadora, sob a premissa de que não teria havido *falseamento (mentira)*.

O voto condutor do paradigma bem demonstra que houve falseamento da verdade ao se constituir um plano de previdência diferenciado para favorecer com verbas salariais apenas os executivos da empresa, subtraindo tais valores da incidência das contribuições previdenciárias e postergando a incidência do imposto de renda para o momento do resgate, ocasião na qual, inclusive, a alíquota aplicável pode ser inferior à tabela progressiva.

Não se trata, apenas, de interpor um instrumento contratual para postergar a incidência do imposto de renda, mas sim de constituir um cenário fático irrereal, que beneficia a Contribuinte com menor incidência de contribuições patronais, e favorece seus executivos com a

postergação, e até a supressão total ou parcial, da incidência sobre a renda, para além de a informação à Receita Federal de tais rendimentos deixar de ser apresentada em DIRF.

Assim, não há reparos ao voto condutor do paradigma, quando assim expõe:

O contribuinte contratou um plano de previdência complementar com a seguradora Itaú Vida e Previdência S/A, cujo objetivo não era assegurar benefícios previdenciários aos participantes, mas simplesmente efetuar o pagamento de verbas salariais aos seus mais altos executivos, sem pagar contribuições previdenciárias e outros encargos trabalhistas e sem reter o IRF.

Nesse ponto, vale destacar que a recorrente efetuou diversos aportes naquele plano de previdência, contabilizando, senão todo o montante, quase que sua totalidade, em conta que indicaria tratar-se de Bônus de Eficiência.

E em um dado momento, no curso da fiscalização, chegou até a admitir que referidos valores decorreriam, na verdade, do pagamento de bônus por metas de performance da liderança.

Todavia, mais a diante, passou a sustentar tratar-se de pagamento de PLR, na forma da Lei 10.101/2001, cujo acordo, conforme abordado no tópico anterior deste voto, não observou os requisitos postos no referido diploma.

Note-se que não eram aportes os mais variados. Ou seja, não se referiam a todos os trabalhadores da empresa, mas sim àqueles dos altos escalões, com valores substancialmente expressivos.

Veja-se, ao mesmo tempo em que mantinha-se um plano de previdência cujos aportes foram considerados regular pelo Fisco (o da BrasilPrev), manteve-se o do Itaú Vida e Previdência apenas para receber os aportes acima.

A irregularidade quanto a este último plano foi, inclusive, admitida pelo Relator quando assentou que as circunstâncias e as peculiaridades do caso concreto permitiriam inferir que houve sim o pagamento de bônus, e não o crédito real de contribuições ao plano de previdência privada do Itaú Vida e Previdência.

Nesse rumo, os fatos trazidos retratam, sem sobras de dúvida, às seguintes condutas meio ou atos preparatórios, que tiveram como propósito, ao fim e ao cabo, impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação principal:

- Simulou a contratação de um plano de previdência privada, quando sua real intenção era pagar verbas salariais aos seus executivos.
- Evitou o pagamento do imposto de renda retido na fonte, a incidência de contribuições previdenciárias e outros encargos trabalhistas.
- Simulou, ainda, que estes pagamentos se davam por conta do acordo de participação nos resultados firmado com o sindicato.
- Retardou o conhecimento por parte da administração tributária da ocorrência dos fatos geradores.

Tal conduta se amolda, perfeitamente, ao disposto no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, razão pela qual era aplicável a duplicação do percentual da multa prevista no art. 44, inciso I da Lei nº 9.430, de 1996, ao qual se reporta o art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007. Assim sendo, e considerando as alterações promovidas pela Lei nº 14.689, de 2023 no art. 44, §1º da Lei nº 9.430, de 1996, a penalidade aqui aplicada deve ser restabelecida, mas reduzida a 100%.

Estas as razões para DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da PGFN para restabelecimento da multa ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Esta Conselheira concordou com o conhecimento do recurso especial da PGFN acerca da qualificação da penalidade afastada no acórdão recorrido por observar, também, que apesar de os acórdãos comparados tratarem de exigências distintas – este de falta de retenção de imposto de renda na fonte e o paradigma de falta de recolhimento de contribuições previdenciárias – as peculiaridades das incidências não foram determinantes para as decisões divergentes adotadas em face da mesma acusação fiscal.

Os recorridos aduzem que o Colegiado *a quo* parte da premissa fática de que *os fatos apontados pelo Relatório Fiscal não são atrelados a condutas fraudulentas/sonegadoras*, mas esta conclusão decorre, justamente, do que se compreende, diante da legislação tributária, como *condutas fraudulentas/sonegadoras*. E a conduta aqui analisada é a mesma considerada no paradigma, para decisão acerca do cabimento da qualificação da penalidade. Em suma, diferentes Colegiados do CARF avaliaram se há fraude, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/64, na conduta

da Contribuinte descrita em ambos os julgados, nos termos assim resumidos pela autoridade fiscal:

- Simulou a contratação de um plano de previdência privada, quando sua real intenção era pagar verbas salariais aos seus executivos.
- Evitou o pagamento do imposto de renda retido na fonte, a incidência de contribuições previdenciárias e outros encargos trabalhistas.
- Simulou, ainda, que estes pagamentos se davam por conta do acordo de participação nos resultados firmado com o sindicato.
- Retardou o conhecimento por parte da administração tributária da ocorrência dos fatos geradores.

O recurso especial da PGFN, portanto, deve ser CONHECIDO para apreciação da matéria “multa qualificada”.

Com respeito à segunda matéria, esta Conselheira divergiu do I. Relator para também reconhecer a existência de divergência jurisprudencial acerca da “responsabilidade solidária – art. 135, III, do CTN”.

Isto porque os paradigmas nº 1302-001.657 e 2401-005.669 mantiveram a imputação de responsabilidade ao sócio administrador em razão da qualificação da penalidade aplicada aos créditos tributários não recolhidos, e aqui, apesar de a qualificação da penalidade ter sido afastada no acórdão recorrido, sobre esta decisão ainda pende litígio, existindo a possibilidade de tal gravame ser restabelecido no julgamento da 1ª matéria do recurso especial fazendário.

O paradigma nº 1302-001.657, apesar de editado em face de infrações distintas, traz decisão acerca do cabimento da responsabilidade tributária do administrador em face, apenas, do cabimento da qualificação da penalidade aplicada aos créditos tributários exigidos. Neste sentido, o voto condutor do julgado, invocando os termos da Nota Conjunta PGFN/RFB GT Responsabilidade Tributária nº 1, de 17 de dezembro de 2010, aplica a conclusão, desapegada de infrações específicas, de que *se há multa qualificada, há responsabilidade pelo art. 135 do CTN, trazendo à responsabilidade os sócios do tempo do fato gerador*. Assim, também o fato de não ter havido discussão no paradigma acerca do cabimento da multa qualificada, não é elemento distintivo do presente caso, no qual o afastamento da multa qualificada ainda não é definitivo. Este Colegiado, ao conhecer do recurso especial da PGFN acerca da multa qualificada, constitui a possibilidade de a multa ser restabelecida, e esta condição, independente da motivação para tanto, seria suficiente para o outro Colegiado do CARF manter a responsabilidade tributária do sócio administrador.

No mesmo sentido foi o posicionamento vencido⁵ desta Conselheira declarado no Acórdão nº 9101-006.736:

O Colegiado *a quo* decidiu, por maioria de votos, excluir a responsabilidade tributária de Margarida Neves de Almeida, acolhendo o entendimento assim expresso pelo relator, Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli:

A motivação para aplicar a solidariedade das pessoas físicas restringiu-se ao fato deles terem figurados como diretores da OAF no período autuado.

O silogismo empregado, portanto, foi o seguinte: **como referidas pessoas tinham poder de gestão, eles podem ser responsabilizadas pelo crédito tributário ora lançado.**

Entendo, porém, que a atribuição de responsabilidade tributária não constitui expediente que possa ser utilizado por presunção.

Na verdade, **tal instituto exige a comprovação de que os fatos ou atos que geraram o descumprimento de normas tributárias tenham sido efetivamente praticados pela pessoa qualificada como responsável.**

A mera qualificação de sócio administrador não enseja, por si só, responsabilidade pessoal ou solidária. Tanto é assim que já foi reconhecido e consolidado pelo STJ, por meio da Súmula 430, que o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

A jurisprudência, contudo, firmou-se no sentido de que o não pagamento do tributo pela sociedade não é causa suficiente para que seus representantes se tornem responsáveis pelos débitos fiscais. Também a mera qualificação de diretor, gerente ou representante da empresa autuada, **desacompanhada de motivação e comprovação de prática de conduta abusiva por ele praticada, não é suficiente para ensejar a responsabilidade pessoal.**

Nesse contexto, e após **analisar as provas acostadas aos autos, notadamente os contratos firmados pela OAF com Ebal e Município de Salvador, outorga de Procuração e fichas cadastrais de instituições financeiras, entendendo que, relativamente à sócia Margarida Neves de Almeida, que, inclusive, se retirou do quadro societário em junho/2008 (seis meses após o período autuado), não há elementos suficientes para enquadrá-la como responsável.**

Diferentemente é a situação do diretor executivo (e tesoureiro) Sr. Marcos de Paiva Silva, para quem considero correto tal enquadramento, tendo em vista a demonstração de que ele assinou e representou a entidade nos referidos contratos, outorgou Procuração e figurou como principal contato e responsável perante os bancos.

Os indícios e elementos probatórios convergem, a meu ver, para a conclusão de que o Sr. Marcos de Paiva Silva participou ativamente na estrutura simulada

⁵ Participaram do julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luciano Bernart (Suplente convocado), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic (Suplente convocada) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício) e restaram vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

descortinada pela fiscalização, fato este que revela a infração e que se submete à hipótese de responsabilização prevista no artigo 135, III, do CTN. *(destacou-se)*

Infere-se, dos termos em destaque, que o fato dos responsáveis serem administradores da pessoa jurídica que se declarava como Entidade de Assistência Social foi irrelevante para a interpretação dos requisitos de aplicação do art. 135, III do CTN. Apenas demandou-se prova de atos correlacionados à prática abusiva imputada à pessoa jurídica. Tanto o foi que a imputação a Marcos de Paiva restou mantida.

E, de seu lado, a PGFN logra demonstrar o dissídio jurisprudencial contra o entendimento de que *a mera qualificação de sócio administrador não enseja, por si só, responsabilidade pessoal ou solidária*, mas apenas ao indicar o paradigma nº 1302-001.657. Neste sentido, inclusive, foi o entendimento que prevaleceu no precedente nº 9101-005.502⁶. A esta Conselheira coube o voto vencedor para conhecimento do recurso especial da PGFN que lá questionou o afastamento da responsabilidade tributária por falta de individualização da conduta dos imputados. O relator, Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, compreendeu que o dissídio jurisprudencial não restara caracterizado em face dos dois paradigmas admitidos, porque:

De acordo com a ementa do Acórdão ora recorrido, o artigo 135, III, do CTN responsabiliza os administradores por atos por eles praticados em excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Para que se possa ter como caracterizada tal hipótese é imprescindível que a autoridade lançadora individualize a conduta praticada por cada administrador. Ausente tal identificação, por descrição insuficiente no auto de infração, é de ser excluída a responsabilidade.

E das razões de decidir constantes do voto condutor extrai-se que:

Quanto aos responsáveis, entendo que o recurso voluntário deve ser provido.

Isso porque o Termo de Sujeição Passiva Solidária não descreve condutas individuais, trazendo apenas a responsabilidade em razão de os imputados responsáveis serem diretores da contribuinte que praticou *"Esta conduta intencional de criar operações sem qualquer substância econômica ou propósito negocial, a não ser o de elidir tributos, aumentou as despesas operacionais da Jacuípe Veículos Ltda, reduzindo sensivelmente o valor tributo a recolher, mediante comportamento doloso, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, bem como alteração das características fundamentais do fato gerador, qual seja, o lucro tributável."* (fl. 1.126).

Ora, o artigo 135, III, do CTN, responsabiliza pessoalmente os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos

⁶ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lúvia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram no conhecimento os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator) e Alexandre Evaristo Pinto.

créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de "atos praticados" com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos

Trata-se de responsabilidade tributária que ocorrerá caso a pessoa que "apresenta" a pessoa jurídica (Pontes de Miranda) **atue** (atos comissivos) para além de suas atribuições contratuais/estatutárias ou legais. Ou seja, para a configuração de tal responsabilidade, é imprescindível que o auto de infração descreva especificamente a conduta praticada em excesso de poder ou de infração de lei ou contrato social e identifique o agente, no que o auto de infração em questão foi falho.

Embora analisando todo o contexto dos fatos até se possa cogitar que as pessoas físicas apontadas como responsáveis tinham conhecimento dos fatos, tal circunstância não consta expressamente da imputação fiscal, não sendo possível admitir a responsabilização de pessoas físicas com base em mera suposição.

Neste sentido, oriento meu voto para dar provimento aos recursos voluntários dos imputados responsáveis.

Como se percebe, o Colegiado *a quo* considerou incorreta a aplicação "automática" do artigo 135, III, do CTN a administradores, afastando a responsabilização pessoal por entender que a ausência de descrição individualizada da efetiva conduta dolosa que teria sido praticada por cada um dos diretores caracteriza deficiência de motivação que fulmina a sujeição passiva solidária.

O *primeiro paradigma* (Acórdão nº **2301-004.532**), por sua vez, diz respeito a recurso voluntário interposto por pessoa física administradora da empresa lá atuada, mas cuja imputação da solidariedade foi motivada a partir da constatação de implementação de fraude na realocação de funcionários, como forma de evitar pagamentos de contribuições previdenciárias.

Nas palavras do voto condutor desse precedente:

[...]

Repare-se que nessa situação o julgado não aponta falhas na motivação da responsabilidade solidária, a qual restou mantida sob a premissa de que as partes teriam se valido de uma *fraude trabalhista*, fraude esta que, por ter sido considerada de natureza objetiva, ensejou a responsabilização *direta* da *efetiva gestora* da empresa.

Como se vê, a decisão tida como *primeiro paradigma* foi formulada em contexto fático que não guarda nenhuma semelhança com o presente, razão pela qual o descarto como hábil a demonstrar o necessário dissídio.

Quanto ao *segundo paradigma* (Acórdão nº **1302-001.657**), o Colegiado assim manteve a inclusão de sócios-gerentes no polo passivo:

(...)

Os sócios-gerentes foram incluídos no pólo passivo com fulcro no art. 135, III, do CTN, que dispõe:

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

(...)

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

Conforme consta nos autos, o sujeito passivo apresentou DIPJs zeradas relativas aos anos-calendário 2008 e 2009, não obstante haver auferido receita de prestação de serviços no valor de R\$ 12.847.259,42, além da existência de depósitos bancários de origem não comprovada no valor de R\$ 16.238.602,59. Acresce que a contribuinte apresentou notas fiscais à fiscalização cujos valores eram 75% inferiores aos das notas fiscais de mesma numeração em poder dos seus clientes.

Tais fatos, caracterizadores da conduta dolosa prevista nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, justificaram a exasperação da multa no percentual de 150%, como também justificam a responsabilização dos administradores da pessoa jurídica, dado que presentes as circunstâncias previstas no art. 135 do CTN.

Por pertinentes ao tema, vale transcrever os seguintes fragmentos da Nota Conjunta PGFN/RFB GT Responsabilidade Tributária nº 1, de 17 de dezembro de 2010:

(...)

VII – Art. 135 do CTN (...)

52. Quanto à natureza dessa responsabilidade, (...) não há dúvida tratar-se de responsabilidade solidária.

(...)

55. Em relação ao excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou estatuto, é oportuno destacar:

(...)

c) Infração à lei – não precisa ser uma lei tributária, porém deve ter conseqüências tributárias.

56. Observa-se que, se há multa qualificada, há responsabilidade pelo art. 135 do CTN, trazendo à responsabilidade os sócios do tempo do fato gerador. (g.n.)

Por conseguinte, deve ser mantida a responsabilização dos sócios na forma dos autos.

Verifica-se desse julgado que a responsabilidade solidária foi mantida pelas circunstâncias fáticas daquele caso, quais sejam, apresentação de DIPJ zerada em um contexto de omissão de receitas pela contribuinte de cerca de R\$28milhões.

Ora, esses fatos não possuem nenhuma semelhança com o que estamos ora em análise, o que a meu ver também compromete a caracterização da divergência por falta de similitude fático-jurídica entre os acórdãos comparados.

Ainda que o julgado tenha transcrito o item 56 da Nota Conjunta PGFN/RFB GT Responsabilidade Tributária nº 1, de 17 de dezembro de 2010, item este que registra o entendimento segundo o qual *se há multa qualificada, há responsabilidade pelo art. 135 do CTN, trazendo à responsabilidade os sócios do tempo do fato gerador*, a leitura integral do voto leva a concluir que a manutenção da solidariedade ocorreu, na verdade, não como reflexo direto da qualificação da

multa propriamente dita, mas sim diante da prática reiterada de omitir receitas significativas, fato este considerado suficiente tanto para qualificar a multa quanto para manter a solidariedade.

Isso fica claro na seguinte passagem do voto, que novamente trago à baila:

Tais fatos, caracterizadores da conduta dolosa prevista nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, justificaram a exasperação da multa no percentual de 150%, como **também justificam a responsabilização dos administradores da pessoa jurídica, dado que presentes as circunstâncias previstas no art. 135 do CTN.** (grifei).

Diante, então, de *paradigmas* que não guardam semelhança fática com a presente discussão, impedindo a caracterização da divergência jurisprudencial, não conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional. (*destaques do original*)

A maioria deste Colegiado, porém, entendeu que o segundo paradigma lá apresentado caracterizaria a divergência porque, nos termos expressos por esta Conselheira:

Os responsáveis tributários alegam em contrarrazões que os paradigmas *nada têm que ver com a lide em pauta, tanto nos fatos como nas provas acarreadas*, dado nestes autos inexistir a descrição de qualquer conduta que pudesse ser enquadrada como “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei”, nos moldes do art. 135, III do CTN. Destacam a vinculação do feito às provas dos autos e a impossibilidade de revisão do conteúdo fático da lide, que é distinto daqueles dos paradigmas arrolados. Observam que há grande diferença entre os conteúdos do presente PAF e daqueles elencados como pressupostos de divergência jurisprudencial, especialmente porque a PGFN não teve acesso aos autos de infração que resultaram nos paradigmas, e neles a descrição da conduta supostamente fraudulenta dos contribuintes está consignada na peça de autuação e não no acórdão de julgamento.

Apontam ausência de similitude fática em relação aos acórdãos 2301-004.532 e 1302-001.657, o primeiro referente ao “Caso Buzatex”, citado pelos responsáveis como dessemelhante em relação ao presente caso, visto que nele a imputação teria sido dirigida apenas a um dos administradores da autuada, cujos atos de gestão foram devidamente demonstrados nos autos, enquanto no caso presente a responsabilidade solidária foi imputada a todos os sócios da empresa autuada e sem qualquer individualização e comprovação da conduta ilícita supostamente praticada por cada um, conforme excertos que reproduzem.

Para demonstrar o dissídio jurisprudencial, a PGFN destaca, nos paradigmas, a existência de conduta fraudulenta que induz à qualificação da penalidade e a consequente imputação, e manutenção, da responsabilidade tributária do administrador em tais circunstâncias. Dessa forma, alinha os casos comparados sob a premissa de que *todos tratam da responsabilidade solidária, nos termos do art. 124 e/ou do art. 135, do CTN, de diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado*, sendo que nos paradigmas os elementos probatórios são, apenas, *as provas das infrações descritas no Auto de Infração e praticadas pela pessoa jurídica autuada*, ao passo que neste caso, embora demonstrada infração à legislação tributária praticada mediante fraude/ dolo/ sonegação/ simulação/ conluio, com manutenção da qualificação da multa de ofício, a responsabilidade tributária dos administradores foi excluída.

O voto condutor do acórdão recorrido, de lavra da Conselheira Livia De Carli Germano, está pautado nas seguintes premissas:

Quanto aos responsáveis, entendo que o recurso voluntário deve ser provido.

Isso porque o Termo de Sujeição Passiva Solidária não descreve condutas individuais, trazendo apenas a responsabilidade em razão de os imputados responsáveis serem diretores da contribuinte que praticou *"Esta conduta intencional de criar operações sem qualquer substância econômica ou propósito negocial, a não ser o de elidir tributos, aumentou as despesas operacionais da Jacuípe Veículos Ltda, reduzindo sensivelmente o valor tributo a recolher, mediante comportamento doloso, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, bem como alteração das características fundamentais do fato gerador, qual seja, o lucro tributável."* (fl. 1.126).

Ora, o artigo 135, III, do CTN, responsabiliza pessoalmente os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de "atos praticados" (comissivos) com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Trata-se de responsabilidade tributária que ocorrerá caso a pessoa que "apresenta" a pessoa jurídica (Pontes de Miranda) atue para além de suas atribuições contratuais/estatutárias ou legais. Ou seja, para a configuração de tal responsabilidade, é imprescindível que o auto de infração descreva especificamente a conduta praticada em excesso de poder ou de infração de lei ou contrato social e identifique o agente, no que o auto de infração em questão foi falho.

Embora analisando todo o contexto dos fatos até se possa cogitar que as pessoas físicas apontadas como responsáveis tinham conhecimento dos fatos, tal circunstância não consta expressamente da imputação fiscal, não sendo possível admitir a responsabilização de pessoas físicas com base em mera suposição.

Neste sentido, oriento meu voto para dar provimento aos recursos voluntários dos imputados responsáveis.

No paradigma nº 2301-004.532 está consignado no voto condutor do julgado que:

[...]

Assim, têm razão os responsáveis quando apontam a existência de dessemelhança entre referido paradigma e o acórdão recorrido, porque a manutenção da imputação de responsabilidade em face de demonstração de "efetiva gestão", precedida de acusação em face da figura de uma única administradora, imputando-lhe as ações que resultaram na fraude constatada, não apresenta similitude fática com o recorrido, cuja acusação foi classificada como carente de descrição das *condutas individuais, trazendo apenas a responsabilidade em razão de os imputados responsáveis serem diretores da contribuinte que praticou a conduta fraudulenta.*

O segundo paradigma, porém, não traz qualquer especificação acerca da conduta dos sujeitos passivos cuja responsabilidade tributária foi mantida. Do relatório do paradigma nº 1302-001.657 consta, apenas, que:

Contra a contribuinte acima qualificada foi lavrado o auto de infração de fls. 959/979, através do qual foi constituído o crédito tributário referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ no valor de R\$ 4.017.848,49, incluídos juros de mora e multa proporcional de 150%.

2. De acordo com o auto de infração e com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.021/1.032), o lançamento, que se reporta aos anos-calendário 2008 e 2009, decorreu da omissão de receitas em face de i) depósitos bancários de origem não comprovada e ii) não escrituração e não declaração de receitas de serviços prestados. O lucro foi arbitrado ante a não apresentação dos livros contábeis e fiscais.

3. Em consequência da omissão de receitas, foram lavrados os autos de infração reflexos concernentes à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 980/1.001), no valor de R\$ 1.086.927,95, à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (fls. 1.002/1.010), no valor de R\$ 658.856,45, e à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (fls. 1.011/1.019), no valor de R\$ 133.841,89. O crédito tributário total importa em R\$ 5.897.474,76, conforme demonstrativo consolidado de fl. 2.

4. Foi efetuada Representação Fiscal para Fins Penais, constituindo o Processo nº 10882.724088/2012/76.

5. Lavraram-se Termos de Sujeição Passiva Solidária para inclusão, no pólo passivo da obrigação, de Francisco Ferreira da Silva Neto e Rafael Rodrigues de Souza Neto, sócios administradores da empresa (fls. 1.044/1.047 e 1.048/1.051).

E o seu voto condutor valida a imputação de responsabilidade aos sócios-gerentes em razão, apenas, das circunstâncias que justificaram a qualificação da penalidade. Veja-se:

Os sócios-gerentes foram incluídos no pólo passivo com fulcro no art. 135, III, do CTN, que dispõe:

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

(...)

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

Conforme consta nos autos, o sujeito passivo apresentou DIPJs zeradas relativas aos anos-calendário 2008 e 2009, não obstante haver auferido receita de prestação de serviços no valor de R\$ 12.847.259,42, além da existência de depósitos bancários de origem não comprovada no valor de R\$ 16.238.602,59. Acresce que a contribuinte apresentou notas fiscais à fiscalização cujos valores eram 75% inferiores aos das notas fiscais de mesma numeração em poder dos seus clientes.

Tais fatos, caracterizadores da conduta dolosa prevista nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, justificaram a exasperação da multa no percentual de 150%, como também justificam a responsabilização dos administradores da pessoa jurídica, dado que presentes as circunstâncias previstas no art. 135 do CTN.

Por pertinentes ao tema, vale transcrever os seguintes fragmentos da Nota Conjunta PGFN/RFB GT Responsabilidade Tributária nº 1, de 17 de dezembro de 2010:

(...)

VII – Art. 135 do CTN (...)

52. Quanto à natureza dessa responsabilidade, (...) não há dúvida tratar-se

De responsabilidade solidária.

(...)

55. Em relação ao excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou estatuto, é oportuno destacar:

(...)

c) Infração à lei – não precisa ser uma lei tributária, porém deve ter consequências tributárias.

56. Observa-se que, se há multa qualificada, há responsabilidade pelo art. 135 do CTN, trazendo à responsabilidade os sócios do tempo do fato gerador. (g.n.)

Por conseguinte, deve ser mantida a responsabilização dos sócios na forma dos autos.

Quando o Conselheiro Relator do paradigma relata os fatos que conduzem à qualificação da penalidade e conclui que eles são *caracterizadores da conduta dolosa prevista nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964*, assim afirma o cabimento da *exasperação da multa no percentual de 150%* e da *responsabilização dos administradores da pessoa jurídica*, sem o acréscimo de qualquer outra circunstância que não as exigidas para qualificação da penalidade, e que, assim, configurariam *as circunstâncias previstas no art. 135 do CTN*. A reprodução subsequente da Nota Conjunta PGFN/RFB GT Responsabilidade Tributária nº 1, de 17 de dezembro de 2010 confirma esta constatação, mormente na parte em que nela está mencionado que *se há multa qualificada, há responsabilidade pelo art. 135 do CTN, trazendo à responsabilidade os sócios do tempo do fato gerador*.

Assim, este segundo paradigma é apto a caracterizar o dissídio jurisprudencial suscitado e que, localizado em plano anterior à verificação da conduta específica dos responsáveis, não é afetado pela alegada *grande diferença entre os conteúdos do presente PAF e daqueles elencados como pressupostos de divergência jurisprudencial*.

Estas as razões, portanto, para CONHECER do recurso especial da PGFN em face do paradigma nº 1302-001.657.

Da mesma forma, nestes autos, uma vez que a qualificação da penalidade foi mantida, são irrelevantes as distinções acerca da matéria tributada, situando-se a

divergência jurisprudencial na possibilidade de se imputar responsabilidade tributária, com fundamento no art. 135, III do CTN, a sócio gerente ou administrador, sem a especificação dos atos por ele praticados ou, como referido no voto condutor do recorrido, sem a demonstração de que o acusado *participou ativamente na estrutura simulada descortinada pela infração*.

Estas as razões, portanto, para CONHECER do recurso especial da PGFN em face do paradigma nº 1302-001.657.

Com respeito ao paradigma nº 2401-005.669, apesar de a decisão acerca da responsabilidade tributária considerar aspectos da conduta lá analisada, vê-se que há similitude no que importa para a decisão da divergência jurisprudencial demonstrada: lá, assim como aqui, afirma-se a necessária participação do administrador na forma de contratação que reduziu os encargos tributários devidos pelo sujeito passivo autuado. Lá, tratava-se de *contratos com prestadores de serviço pessoa jurídica com o objetivo de dissimular a contratação das pessoas físicas que executavam os serviços* e, aqui, de contrato de previdência privada com o objetivo de dissimular o pagamento de *verbas salariais aos seus executivos*. E, a decisão do paradigma, por sua vez, se alinha à percepção da decisão de 1ª instância nestes autos, no sentido de não ser possível cogitar que *o método de contratação se deu alheio à prática de quaisquer atos pelo administrador da empresa, o qual detém poderes para determinar, permitir e/ou validar as condutas da sociedade, inclusive fazer cessar as ilicitudes*.

Estas as razões, portanto, para também CONHECER do recurso especial da PGFN na matéria “responsabilidade solidária – art. 135, III, do CTN”.

Esta Conselheira também discordou do conhecimento do recurso especial da Contribuinte na matéria “Inexistência de Previsão Legal para Exigência de Multa Isolada”, por vislumbrar que os paradigmas nº 9202-002.288 e 2201-001.486 foram editados em cenário legislativo distinto, referindo infrações punidas antes da alteração do art. 9º da Lei nº 10.426/2002 pela Lei nº 11.488/2007. Os dois paradigmas foram editados em face de autos formalizados em 2006, e invocam o disposto no art. 106 do CTN para concluir pela insubsistência da penalidade aplicada a fatos geradores anteriores à edição da Lei nº 11.488/2007. Já aqui o lançamento, formalizado em 2015, tem em conta infrações ocorridas no ano-calendário 2010. No mesmo sentido foi o posicionamento vencido⁷ desta Conselheira no Acórdão nº 9101-007.121.

Assim sendo, e concordando com os fundamentos do I. Relator acerca da divergência jurisprudencial na matéria “inexistência de previsão legal para a exigência de juros isolados”, o presente voto é por CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da Contribuinte, apenas neste segundo ponto.

⁷ Participaram do julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício), e restaram vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Heldo dos Santos Pereira Júnior.

Por fim, no mérito do recurso especial da Contribuinte, esta Conselheira acompanha o I. Relator para NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

Apesar do bem fundamentado voto do II. Relator, com relação ao recurso especial da Fazenda Nacional, voto por negar-lhe provimento com base em razões distintas. Isso porque discordo, basicamente, de suas considerações acerca do conceito de simulação – o que, a meu ver, não impacta na impossibilidade de qualificação da multa isolada no presente caso, conforme explicado a seguir.

Exige-se no auto de infração subjacente multa isolada de 150% e juros devidos pela falta de retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF incidente sobre rendimentos do trabalho assalariado pagos no decorrer do ano de 2010 com base no artigo 9º da Lei 10.426/2002 c/c o artigo 44 da Lei 9.430/1996. Isso porque, em resumo, a CBD efetuou pagamentos para seus empregados por meio de plano de previdência que “não tinham o intuito de garantir uma previdência complementar aos empregados e diretores, mas sim pagar-lhes remuneração por serviços prestados”.

Tal conclusão decorreu, basicamente, de cinco razões: (i) a própria empresa reconheceu que não se trata de previdência, mas sim de pagamento de bônus por desempenho; (ii) os valores aportados estão contabilizados na conta 322209 – Bônus Performance; (iii) o plano não conta com contribuições dos participantes e não obedece à normatização relativa ao prazo de carência para resgate; (iv) os participantes resgataram a maior parte das contribuições imediatamente após os aportes, desvirtuando o caráter previdenciário das contribuições; (v) não parece razoável um plano de previdência privada, que deveria, em tese, servir para complementar os valores de aposentadoria, receber aportes do empregador que chegam a 72 (setenta e duas) vezes o salário do participante.

A multa isolada foi qualificada pela Autoridade Fiscal tendo em vista a configuração “especialmente” de fraude, nos termos do artigo 72 da Lei 4.502/1964. E, para tanto, a conduta praticada pelo contribuinte foi assim descrita:

89. Além de se utilizar de um esquema fraudulento para o pagamento do bônus por desempenho a esses executivos, ainda tentou fazer parecer que os referidos pagamentos seriam decorrentes do acordo de participação firmado com o sindicato da categoria.

90. Como se tratava apenas de pagamento de verbas salariais, estes valores deveriam ter sido conhecidos à época pela administração tributária por meio da

Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF e da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social – GFIP. Mas em nenhuma destas declarações constam estas remunerações.

91. A conduta do contribuinte se resume da seguinte forma:

- Simulou a contratação de um plano de previdência privada, quando sua real intenção era pagar verbas salariais aos seus executivos.
- Evitou o pagamento do imposto de renda retido na fonte, a incidência de contribuições previdenciárias e outros encargos trabalhistas.
- Simulou, ainda, que estes pagamentos se davam por conta do acordo de participação nos resultados firmado com o sindicato.
- Retardou o conhecimento por parte da administração tributária da ocorrência dos fatos geradores.

O artigo 9º da Lei 10.426/2002, que trata da multa isolada por falta de retenção de imposto, faz referência ao percentual previsto no artigo 44, I, da Lei 9.430/1996 e admite a sua exigência duplicada, nos termos do parágrafo primeiro do referido dispositivo. O parágrafo primeiro do artigo 44, da Lei 9.430/1996, por sua vez, seja na redação atual, seja na vigente à época do lançamento, estabelece que a multa qualificada será exigida nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, isto é, quando houver **sonegação, fraude ou conluio**.

Entende-se por **sonegação** a ação ou omissão dolosa capaz de impedir ou retardar o conhecimento pela Autoridade Fiscal (i) da ocorrência do fato gerador, sua natureza ou circunstâncias; ou (ii) das condições pessoais do contribuinte capazes de afetar a obrigação ou crédito tributário (art. 71 da Lei nº 4.502/1964). **Fraude**, por sua vez, é a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou a excluir ou modificar suas características, de modo a reduzir, evitar ou diferir o pagamento do imposto devido (art. 72 da Lei nº 4.502/1964). Por fim, **conluio** é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas físicas ou jurídicas, visando à sonegação ou à fraude (art. 73 da Lei nº 4.502/1964).

Veja-se que, seja na sonegação, seja na fraude – hipótese aplicável ao caso de acordo com a Autoridade Fiscal – ou no conluio, deve estar presente o **dolo** para que a multa seja qualificada. **E nem toda hipótese de planejamento tributário abusivo, que autoriza a Autoridade Fiscal a requalificar os atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte com base no art. 149, VII, do CTN, está eivada de dolo para fins de aplicação de multa qualificada.** Sobre o tema, explica Sergio André Rocha:

Isso se dá porque minha teoria jamais foi binária. Sustento haver graus de simulação. A simulação equivalente à ilicitude, que pode gerar agravamento de multa e eventualmente a consumação de crime contra a ordem tributária; e a “simulação lícita”, que ocorreria quando a complexidade, jurídica ou fática,

afastasse a configuração de um ilícito, mesmo que ao final se decidisse pela ocorrência da simulação – e consequentemente do fato gerador⁸.

E, nesse ponto, concordo com o relator quando afirma, com base na jurisprudência do Tribunal de Justiça do DF, que o dolo pode ser considerado como “a vontade consciente de realizar a conduta típica”, no caso, a sonegação ou a fraude. E o dolo necessário à qualificação da multa não se presume, ainda que se constate a ocorrência de simulação a autorizar a desqualificação do ato ou negócio jurídico.

Em outras palavras: a ocorrência de simulação, por si só, não autoriza a qualificação da multa nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. A Autoridade Fiscal deve demonstrar, dentre outros, que o contribuinte agiu com dolo no seu sentido penal. Nesse sentido são as lições de Marco Aurélio Greco⁹:

“Outra observação a ser feita é a de que a incidência do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que leva à multa mais onerosa, **supõe a ocorrência inequívoca de dolo no seu mais puro sentido penal**. Vale dizer, não é toda e qualquer hipótese de falta de pagamento etc. prevista no inciso I que vai levar à duplicação da multa.

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.”

Assim, por não ter a Autoridade Fiscal demonstrado que o contribuinte agiu com dolo “no seu sentido penal”, não vislumbro a ocorrência das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 e, por essa razão, voto por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

⁸ ROCHA, Sergio André. Planejamento Tributário e Liberdade não Simulada: doutrina e situação pós ADI 2446. 2. ed. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2022, p. 166.

⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 264.