MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10480.730413/2017-77

Processo nº	10480.730413/2017-77
Recurso	De Ofício
Acórdão nº	**1301-004.196 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	12 de novembro de 2019
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS DO NORDESTE LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. NÃO CABIMENTO.

A aplicação da multa de ofício qualificada requer a comprovação do dolo específico por parte do contribuinte. Não resta configurado o dolo específico quando o contribuinte após encerrada discussão administrativa, recorre ao judiciário e obtém decisões que lhe são favoráveis.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Rogério Garcia Peres, Giovana Pereira de Paiva Leite, Lucas Esteves Borges, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração de CSLL, relativo aos anos-calendários 2013, 2014 e 2015, decorrente de falta de recolhimento de CSLL sobre receitas escrituradas e não declaradas. Também foi lançada a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensal, multa de ofício qualificada 150% e acréscimo de juros moratórios. O valor do crédito tributário totaliza R$ 145.189.052,88, conforme discriminado abaixo:

ITENS	VALOR - R$
CONTRIBUIÇÃO	43.918.715,58
MULTA PROPORCIONAL	65.878.073,36
MULTA ISOLADA	21.253.514,83
JUROS DE MORA	14.138.749,11
TOTAL	**145.189.052,88**

O procedimento fiscal foi instaurado para verificar a regularidade fiscal do contribuinte em relação ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS nos anos de 2012 a 2015, o qual resultou em lançamentos desses tributos autuados em processos distintos, conforme tabela abaixo:

Nº do Processo	Tributo	Documentos
10480.729.686/2017-79	IRPJ/CSLL	1 a 22 e 40
10480.730.413/2017-77	CSLL	1 a 22 e 40
10480.729.887/2017-76	PIS e COFINS	1, 2, 9 a 12 e 23 a 40

O Termo de Verificação Fiscal (fls. 20-65) tratou de descrever todas as infrações, contudo, reproduz-se trecho do documento tão somente no que concerne às infrações autuadas no processo em comento:

> 3.2. NÃO PAGAMENTO DA CSLL DEVIDA - Tributação da CSLL – Anos-Calendários de 2013 a 2015
>
> 30. Como se verifica, ao responder o Termo de Início de Ação Fiscal, a empresa trouxe à colação cópia de ação judicial onde afirma ser inconstitucional a cobrança da CSLL (Mandado de Segurança nº 90.0002070-6[22].
>
> 31. A Fiscalizada não vem apurando nem pagando CSLL, entendendo estar acobertada nesse direito pela decisão proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 90.0002070-6. Esta decisão foi favorável ao contribuinte, declarando inconstitucional a cobrança da CSLL instituída pela Lei nº 7.689/1988. Contra essa decisão foi proposta pela Fazenda Nacional a Ação Rescisória nº 310-PE, que, em 08/09/1999, foi julgada improcedente pelo Pleno do Tribunal Regional Federal da 5ª Região[23].
>
> 32. Em verdade, a modificação na legislação de regência da CSLL das pessoas jurídicas, sendo reafirmada a instituição deste tributo, implica na obrigatoriedade de cobrança da CSLL. Ressalte-se, por razões óbvias, que a ação judicial invocada pela Fiscalizada não apreciou as alterações posteriores, não integrando *a causa de pedir* daquela demanda; motivo pelo qual não integram a lide, ensejando o surgimento dos créditos tributários oriundos da subsunção dos fatos geradores posteriores à decisão.
>
> 33. Em procedimentos de fiscalização anteriores (respaldados pelos MPFs nºs 0410100-2008.000494- 4 e 04.1.01.00-2010-00795-5, e pelo TDPF nº 04.1.01.00-2013-01576-2), que abrangeram os anos-calendário de 2003 a 2007, 2008, e 2011 a 2012, respectivamente; tais práticas (falta de pagamento da CSLL por parte da empresa) já foram identificadas e objeto de lançamentos para cobrança de ofício das CSLL devidas nesses[24].

34. Diante do direito excepcional alegado pelo contribuinte, que pretende ter eternizado o direito de ser "não contribuinte" da CSLL, em 29/07/2008 (ainda durante os trabalhos decorrentes do MPF nº 0410100-2008.000494-4), foi solicitado à Procuradoria da Fazenda Nacional parecer no sentido de esclarecer se deveriam ser constituídos de ofício os créditos tributários relativos à CSLL. Em resposta, a Procuradoria da Fazenda Nacional esclareceu[25]:

(...)

41. No TDPF nº 04.1.01.00-2013-01576-2, o lançamento da CSLL dos anos de 2011 e 2012 deu-se através do processo administrativo nº 10480.726802/2015-36, já mantido integralmente na esfera administrativa.

42. Do exposto, tem-se que a empresa, em prática reiterada, não vem pagando ou declarando os valores da CSLL devida. Pelo que, procede-se ao lançamento da CSLL dos anos-calendário objeto desta auditoria fiscal (2013, 2014 e 2015)[26], cujas composições das bases de cálculo da CSLL foram elaboradas a partir da memória de cálculo das bases de tributação para o IRPJ, apresentada pelo contribuinte, para o ano-calendário de 2013[27], e a partir das bases de cálculo do IRPJ levantadas nas ECFs do sujeito passivo para os anos-calendário de 2014 e 2015[28].

3.3. PAGAMENTO A MENOR DE ESTIMATIVAS MENSAIS DO IRPJ DO ANO-CALENDÁRIO DE 2013– MULTA ISOLADA PELA FALTA DE PAGAMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL DO IRPJ DEVIDA

43. No ano-calendário de 2013, a empresa foi tributada pelo IRPJ com base no lucro real anual, sujeita ao pagamento das estimativas mensais desse tributo.

44. Com as receitas adicionadas à base de cálculo do IRPJ, referidas no **item 3.1** acima, tem-se que a empresa, além do pagamento a menor do IRPJ, vem incorrer, em pagamentos a menor das estimativas mensais dos meses em que deixou de incluir receitas na apuração.**29**

45. A falta do pagamento do IRPJ devido mensalmente por estimativa está sujeita a multa de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor que deixou de ser pago, conforme disposto no artigo 44 da Lei n° 9.430/1997, inciso II, alínea b, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei n° 11.488, de 15/06/2007 (conversão da Medida Provisória n° 351 de 22/01/2007), que diz:

(...)

5. DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA PARA AS INFRAÇÕES: Item 3.2) NÃO RECOLHIMENTO DA CSLL; (...)

97. Com relação à infração descrita no item 3.2, deste relatório, relativa ao não recolhimento da CSLL, em análise à narrativa, a Fiscalizada, apesar de já ter tido três ações fiscais anteriores em que se constituiu a CSLL devida, como já se demonstrou acima, e de já ter sido todos as ações fiscais anteriores julgadas pela DRJ e pelo CARF, permanece insistindo em seu entendimento de que não é contribuinte da CSLL e, portanto, não reconhece a contribuição em sua contabilidade, nem muito menos efetua os recolhimentos do tributo devido.

98. **Reiteradamente, o sujeito passivo não vem efetuando o recolhimento, o que se constatou para os anos-calendários de 2013, 2014 e 2015**. Tal entendimento vem sendo confirmado nos órgãos julgadores:

(...)

99. **Tal prática reiterada de infração à legislação tributária leva à simples conclusão de que o sujeito passivo, muito embora tenha sido a CSLL considerada**

> **constitucional pelo STF, tenha sido elaborado parecer pela Procuradoria da Fazenda Nacional no sentido de que deve a CSLL ser cobrada do sujeito passivo e tenha sido a matéria já objeto de julgamento pelo CARF, tendo sido mantida a CSLL pelo CARF, conforme já demonstrado acima, dolosamente, tenta impedir ou retardar o recolhimento da CSLL, incidindo nas hipóteses preconizadas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964**. Veja-se transcritos tais dispositivos legais:
>
> (...)
>
> 100. O sujeito passivo encontra-se, claramente, evitando o pagamento da CSLL com base em entendimento já rechaçado desde 2007. Sujeita-se, portanto, em relação às infrações relacionadas com a CSLL à multa de 150%. (grifei)

Ciente do lançamento, o contribuinte apresentou impugnação, a qual foi julgada parcialmente procedente tão somente para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a para o patamar de 75% em acórdão que restou assim ementado:

> **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**
>
> Ano-calendário: 2013, 2014, 2015
>
> COISA JULGADA. EFICÁCIA. DECISÃO CONTRÁRIA DO STF.
>
> A eficácia da coisa julgada não subsiste ante decisão contrária, definitiva e vinculante emanada do Egrégio Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado de constitucionalidade.
>
> LIMITES DA COISA JULGADA. CSLL. EFEITOS DO RESP.Nº1.118.893/MG.
>
> No que respeita à CSLL, ao se aplicar o REsp nº 1.118.893/MG, decidido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), sob a sistemática dos chamados Recursos Repetitivos, quando da análise dos efeitos específicos da decisão transitada em julgado, há que se verificar os exatos termos dessa decisão, as normas que foram por ela cotejadas, a extensão precisa dos seus efeitos, e a data da ocorrência dos fatos geradores a que se aplica. Verificado o descompasso entre a decisão que transitou em julgado e os efeitos do REsp nº 1.118.893/MG, descabe sua aplicação ao caso.
>
> PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SOBRESTAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.
>
> Não há previsão legal para o sobrestamento do julgamento de processo de exigência fiscal, dentro das normas reguladoras do Processo Administrativo Fiscal. A Administração Pública tem o dever de impulsionar o processo até sua decisão final (Princípio da Oficialidade).
>
> **MULTA QUALIFICADA. NÃO CARACTERIZADA HIPÓTESE DE APLICAÇÃO.**
>
> **Para que seja aplicável a multa qualificada na alíquota de 150%, deve estar efetivamente caracterizada na conduta do sujeito passivo ao menos uma das hipóteses preconizadas no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96.**
>
> TRIBUTO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. VINCULAÇÃO À LEGISLAÇÃO.
>
> A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicá-la nos moldes da legislação que a instituiu.
>
> MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO.

> É cabível a aplicação simultânea da multa isolada por falta ou insuficiência do recolhimento das antecipações mensais das estimativas e da multa proporcional ao tributo exigido no auto de infração.
>
> JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.
>
> O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

A empresa foi cientificada do acórdão da DRJ em 11/09/2018 de acordo com Aviso de Recebimento dos Correios à folha 7529, contudo não apresentou recurso.

A Turma da DRJ, por sua vez, recorreu de ofício em razão dos valores exonerados pela desqualificação da multa de oficio.

É o relatório.

Voto

Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite, Relatora.

Da Admissibilidade

A DRJ deu provimento parcial à impugnação do contribuinte para estabelecer a multa de ofício no patamar de 75%, ao invés de 150%. O valor exonerado do lançamento supera o limite de R$ 2.500.000,00 estabelecido na Portaria MF nº 63/2017, razão pela qual conheço do recurso de ofício.

Tendo em vista que o sujeito passivo não apresentou recurso voluntário, o cerne da discussão diz respeito apenas a multa de ofício.

As Autoridades Fiscais impuseram ao lançamento a multa de ofício qualificada em face da conduta reiterada do contribuinte em não declarar e não recolher a CSLL, sob alegação de estar acobertada por decisão judicial transitada em julgado. Caracterizaram a prática reiterada em função de lançamentos relativos a anos-calendários anteriores, autuados em processos distintos e no presente processo, nos seguintes termos (fl. 59):

> 99. Tal prática reiterada de infração à legislação tributária leva à simples conclusão de que o sujeito passivo, muito embora tenha sido a CSLL considerada constitucional pelo STF, tenha sido elaborado parecer pela Procuradoria da Fazenda Nacional no sentido de que deve a CSLL ser cobrada do sujeito passivo e tenha sido a matéria já objeto de julgamento pelo CARF, tendo sido mantida a CSLL pelo CARF, conforme já demonstrado acima, dolosamente, tenta impedir ou retardar o recolhimento da CSLL, incindindo nas hipóteses preconizadas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Veja-se transcritos tais dispositivos legais: (...)

O Colegiado *a quo* decidiu por reduzir a multa para 75% pois não vislumbrou nos autos qualquer ação dolosa por parte da impugnante para ocultar ou retardar a ocorrência do fato gerador. A decisão recorrida transcreve trecho da impugnação da Recorrente, na qual a empresa defende que as Fiscais, para caracterizar a prática reiterada, fizeram referência a processo

definitivamente julgado no âmbito administrativo, mas que estava sendo questionado judicialmente, com decisão favorável ao contribuinte. Reproduz-se excerto da impugnação:

> Inocorrência de Crime Contra a Ordem Tributária e de Qualquer Hipótese Ensejadora da Multa Qualificada.
>
> Conforme o entendimento do Sr. Agente Fiscal exposto no TDPF, a qualificação de multa de ofício está fundamentada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, tendo em vista a suposta caracterização de suposta conduta dolosa praticada pela Impugnante, caracterizadoras da sonegação e da fraude fiscal,...
>
> ...
>
> Nos termos defendidos pela D. Fiscalização, o fato das três autuações fiscais lavradas em face da Impugnante para exigência de CSLL relativa aos períodos de 2007, 2008, 2011 a 2012 terem sido julgadas procedentes pela DRJ e pelo CARF, seria suficiente para demonstrar que a decisão definitiva favorável à Impugnante, afastando a exigência da CSLL, não se aplicaria após a decisão proferida pelo STF no julgamento da ADI 15/2007.
>
> Partindo dessa premissa, o Sr. Agente Fiscal concluiu que a insistência da Impugnante de continuar não recolhendo a CSLL nos anos-calendário de 2013, 2014 e 2015 configuraria conduta dolosa e justificaria a qualificação da multa no presente caso.
>
> Não obstante, fato é que o I. Agente Fiscal se pautou em premissas absolutamente equivocadas para sustentar suas razões.
>
> Primeiramente porque a questão aqui tratada não tem como ponto nuclear uma suposta conduta reiterada da Impugnante de não recolhimento da CSLL mesmo diante das autuações fiscais lavradas pelo Fisco para exigência de tal contribuição, como tenta fazer parecer o Fisco.
>
> O ponto central da discussão estabelecida nos autos do presente processo administrativo reside na análise da conduta praticada pela Fiscalização que continua lavrando autos de infração em face da Impugnante para cobrança de CSLL, mesmo diante da EXISTÊNCIA DE DUAS DECISÕES TRANSITADAS EM JULGADO FAVORAVELMENTE à Impugnante, prolatadas pelo Poder Judiciário, nas quais restou decidido ser inexistente a relação jurídico-tributária entre ela (Impugnante) e a União Federal no que tange à CSLL instituída pela Lei nº 7.689/88.
>
> Ademais, não bastasse tal fato que, por si só, já é suficiente para descaracterizar a qualificação da multa, cumpre destacar que das três autuações mencionadas pela Fiscalização no TDPF e utilizadas como fundamento para aplicação da multa agravada, apenas o auto de infração consubstanciado no processo administrativo n.º 10480.726059/2011-91 já foi definitivamente julgado na esfera administrativa, com decisão favorável à tese do Fisco.
>
> Ocorre que, conforme demonstrado acima, tal processo JAMAIS poderia ter sido utilizado como fundamento para qualificação da multa.
>
> Isso porque, após o encerramento da discussão travada naqueles autos na esfera administrativa, a Impugnante impetrou o Mandado de Segurança n.º 0808068-94.2016.4.05.8300 **(DOC. 09)** visando resguardar o seu direito líquido e certo de, em reverência à coisa julgada, não ser tributada pela CSL no período de 2008, com o cancelamento do auto de infração consubstanciado no processo administrativo n.º 10480.726059/2011-91.
>
> Após análise perfunctória do mérito a Juíza da 5ª Vara da Seção Judiciária de Pernambuco, deferiu a liminar **(DOC. 10)**, a qual foi posteriormente confirmada por

> sentença **(DOC. 11)** que reconheceu que tanto a decisão do STF (reconhecendo a constitucionalidade da Lei nº 7.689/88 – ADI 15), posterior ao trânsito em julgado do Mandado de Segurança n.º 90.0002070-0, como as alterações na Lei nº 7.689/88, que instituiu a CSLL, não são suficientes para legitimar a cobrança da CSLL em face da Impugnante.
>
> Ressalte-se que tal processo encontra-se no Tribunal Regional Federal da 5ª Região aguardando julgamento do Recurso de Apelação interposto pela União Federal.
>
> ...
>
> Sonegação, nos termos do que estabelece o artigo 71 da Lei nº 4.502/64, 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; e **(ii)** das condições pessoais de contribuintes, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente. Definitivamente tais hipóteses não ocorreram no presente caso, uma que a Impugnante possui duas decisões transitadas em julgado determinando a inexistência da relação jurídico-tributária entre ela (Impugnante) e a União Federal no que tange à CSLL instituída pela Lei nº 7.689/88.
>
> **Outrossim, frise-se que, diante desse cenário, é absurdo afirmar que houve dolo ou intuito fraudulento por parte da Impugnante em deixar de recolher a CSLL.**
>
> ...
>
> Com efeito, age com dolo todo aquele que tem o ânimo de **prejudicar ou fraudar alguém**; todo aquele que **intencionalmente** adota uma conduta com o objetivo de fraudar.
>
> Ora. C. Turma Julgadora, afirmar que a Impugnante agiu com dolo ao não recolher a CSLL, mesmo tendo ao seu favor duas decisões transitadas em julgado determinado julgado determinando a inexistência da relação jurídico-tributária entre ela (Impugnante) e a União Federal no que tange à CSLL instituída pela Lei nº 7.689/88 é, no mínimo, um contrassenso.
>
> Portanto, pelo exposto, requer que esta E. Turma Julgadora se digne determinar o cancelamento do lançamento correspondente à aplicação de multa no percentual de 150%.

Para que que seja aplicada a multa qualificada, faz-se mister a configuração do dolo, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.4.502/64, *in verbis*:

> Art . 71. Sonegação é tôda 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 tôda 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 impôsto 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.

De fato, não é possível vislumbrar uma conduta dolosa por parte do contribuinte, pois para que restasse caracterizado o dolo, o sujeito passivo teria que saber que sua conduta é contrária à lei e ainda assim, ter a intenção de fazê-la.

No caso em tela, resta claro que o contribuinte acreditava que estava agindo acobertado por uma medida judicial e, no momento da autuação, a situação ainda não se encontrava pacificada no judiciário.

Tal contexto fático é completamente distinto daquelas situações em que o contribuinte se utiliza de práticas fraudulentas, denominadas de ilícitos típicos, com utilização de nota fiscal fria, falsificação de documentos, utilização de interpostas pessoas, entre outras, que não deixa dúvida acerca do caráter ilícito das operações.

Há também hipóteses em que não se mostram presentes ilícitos típicos e as operações são realizadas de acordo com a lei, do ponto de vista formal, mas desprovidas de qualquer substância ou propósito negocial, tem por único objetivo se esquivar do pagamento de impostos, podendo restar caracterizado o dolo.

Mas a situação fática discutida nos presentes autos é distinta do ilícito típico e das hipóteses de operações simuladas ou desprovidas de propósito negocial. Existe uma discussão jurídica acerca dos efeitos da decisão judicial transitada em julgado favorável ao contribuinte em contraposição a uma decisão do STF que julgou constitucional a cobrança da CSLL.

Dessarte, não vislumbro o dolo específico no sentido de sonegar tributos, portanto correto a decisão recorrida que concluiu que a conduta da Recorrente não se enquadrava nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso de ofício e NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite