



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

Processo nº 10580.723522/2016-29
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-002.166 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de maio de 2018
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente AULIK INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72.

APLICAÇÃO DE MULTA QUALIFICA. CARACTERIZAÇÃO DE CONDOTA DOLOSA.

A autoridade fiscal trouxe elementos probatórios capazes de demonstrar que o contribuinte teria praticado as condutas dolosas descritas artigos 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

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

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488 de 15 de junho de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal *ainda que* tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente.

MULTA ISOLADA. SÚMULA CARF Nº 105.

Se a autuação da multa isolada foi com base no art. 44, § 1º, IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação do art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, que c/c o art. 106, II "c" do Código

Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que reduziu o percentual da multa de 75% para 50%, não se aplica a Súmula Carf nº 105, a qual se refere à multa isolada de 75% com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996.

SÓCIO. RESPONSABILIDADE.

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

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A decisão prolatada no lançamento matriz estende-se aos lançamentos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Gisele Barra Bossa (relatora), Breno do Carmo Moreira Vieira e Eduardo Morgado Rodrigues, que lhe deram provimento parcial, para afastar a multa isolada por falta de recolhimento ou recolhimento a menor de estimativas mensais relativas aos anos calendários de 2011 e 2012. Votou pelas conclusões o conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Eva Maria Los.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa - Relatora

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa (Presidente), Eva Maria Los, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, José Carlos de Assis Guimarães, Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa, Leonam Rocha de Medeiros (suplente convocado em substituição à ausência do conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado), Breno do Carmo Moreira Vieira (suplente convocado em substituição à ausência do conselheiro Rafael Gasparello Lima), Eduardo Morgado Rodrigues (suplente convocado em substituição à ausência do conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli); ausentes justificadamente Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima e Luis Fabiano Alves Penteado.

Relatório

1. Por economia processual e por bem descrever os fatos, adoto como parte deste, o relatório constante da decisão de primeira instância:

“Trata-se de impugnação protocolada contra Auto de Infração lavrado com o fim de constituir crédito tributário de IRPJ e CSLL relativo aos anos-calendário 2011 e 2012.

A autuação foi motivada por falta de recolhimento dos tributos elencados em razão de compensações indevidas operacionalizadas no âmbito da contabilidade do contribuinte, com omissão de informações em sua DCTF. Utilizou, para tais compensações créditos de títulos públicos da Eletrobrás.

Com a apuração das obrigações não cumpridas, cumulou-se ao lançado multa isolada por não recolhimento de estimativas.

Foi-lhe aplicada a multa qualificada, tendo em vista a expressa proibição das compensações efetuadas, assim como a prática contínua a reiterada, considerando ainda prévia autuação condenando a prática contra o próprio contribuinte (processo 10580.723686/2014-94).

Reproduz-se parcialmente o Termo de Verificação Fiscal (grifos nossos):

4 – Da análise da ECD 2011 - Livro Diário Digital nº 10 com Termo de Autenticação nº 120366827, ECD 2012 – Livro Digital nº 11 com Termo de Autenticação nº 130253537 e ECD 2013– Livro Digital nº 12, constata-se compensações efetuadas pelo contribuinte nas contas 1.1.2.02.05 – Imposto Renda Estimado, 2.1.1.03.08 - IRPJ a Recolher, 1.1.2.02.04 – Contribuição Social Estimada e 2.1.1.03.09 - Contribuição Social a Recolher com créditos escriturados na conta 1.1.2.02.21 - Tributos Federais a Recuperar – lançamentos de aquisição de títulos da Eletrobrás de diversas séries.

5 – Termo de Intimação nº 01 lavrado em 21/10/2015, solicitando os contratos de cessão de créditos referentes as aquisições dos títulos da Eletrobrás, ações judiciais que autorizassem as compensações contábeis efetuadas além de esclarecimentos por escrito quanto a estas compensações que também não foram declaradas em DCTF e nem em DCOMP. Em resposta, o contribuinte solicitou dilação do prazo inicial de 5 (cinco) dias úteis para mais 30 (trinta) dias para apresentação dos documentos solicitados em 29/10/2015.

(...)

9 - Termo de ciência e continuidade de procedimento fiscal nº 05 lavrado em 04/04/2016, Termo de Intimação Fiscal nº 04 lavrado em 15/04/2016 concedendo mais 5 dias úteis para comprovação das compensações contábeis efetuadas. Em 26/04/2016 o contribuinte solicitou prazo adicional de 60 dias para atendimento. Termo de Reintimação Fiscal nº 01 lavrado 29/04/2016 concedendo prazo improrrogável de 5 dias úteis. Neste Termo foi alertado ao contribuinte que desde o primeiro Termo lavrado em 03/11/2015 transcorreram mais de 150 dias no total, tempo mais que suficiente para entrega da documentação solicitada.

10 – Constatou-se que em procedimento fiscal anterior culminando em autuação fiscal do IRPJ e CSLL – PAF nº 10580.723686/2014-94, dentre outras infrações fora verificado a compensação indevida do IRPJ e CSLL com títulos públicos/títulos da Eletrobrás, além da constatação pela Autoridade autuante de solicitações diversas de dilações de prazos, além da falta de apresentação de documentos relacionados a aquisições de títulos para posteriores compensações com tributos e contribuições administrados pela RFB, e apresentação de ações judiciais onde o contribuinte não era parte das ações.

11 – No presente procedimento fiscal verifica-se que esses títulos não se prestam à compensação de tributos e contribuições federais. É que a Lei 9.430, de 1996 com as inclusões da Lei nº 11.051/2004, diz expressamente, no art. 74, § 12, alínea ‘a’, que é vedada a compensação tributária na hipótese em que o crédito seja de terceiros, alínea ‘c’ se refira a título público, alínea ‘d’ seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado e alínea ‘e’ não se refira a tributos e contribuições administrados pela Receita Federal.

12 – Diante da falta de previsão legal e decisão judicial definitiva que autorizassem tais compensações efetuadas e que as mesmas não foram efetivadas por meio de DCOMP e nem declaradas em DCTF, elaboramos Demonstrativo de Apuração do IRPJ – apuração anual, e Demonstrativo de Apuração da CSLL – apuração anual, onde se constata diferenças passíveis de lançamento de ofício por falta de recolhimento tendo em vista o confronto dos valores apurados com os valores declarados em DCTF e pagamentos efetuados – anexo 01 – IRPJ e anexo 02 – CSLL. Foi no caso glosadas as compensações indevidas das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL acarretando saldo a pagar nas apurações anuais correspondentes, evidenciado na DIPJ 2012 - Ficha 12 A – linha 18 onde o valor informado R\$ 7.629.418,77 corrigido para R\$ 381.470,94 acarreta em IRPJ a pagar em 31/12/2011 no valor de R\$ 7.247.947,83, para a CSLL – Ficha 17 – linha 82 onde o valor informado R\$ 10.161.605,86 corrigido para o valor efetivamente recolhido em R\$ 508.080,32 acarreta em CSLL a pagar em 31/12/2011 em R\$ 9.653.525,54. Na DIPJ 2013 - Ficha 12 A – linha 18 onde o valor informado R\$ 7.913.551,81 corrigido para R\$ 201.193,22 acarreta em IRPJ a pagar em 31/12/2012 no valor de R\$ 7.712.358,16, para a CSLL – Ficha 17 – linha 84 onde o valor informado R\$ 0 corrigido para o valor efetivamente recolhido em R\$ 109.238,35 acarreta em CSLL a pagar em 31/12/2011 em R\$ 11.040.102,02.

(...)

14 – Com as glosas das compensações contábeis, as estimativas mensais do IRPJ e da CSLL acarretaram saldo a pagar, infração sujeita a penalidade de multa isolada de 50% sobre os valores não recolhidos – anexo 3 – IRPJ e anexo 4 – CSLL, cujos montantes foram lançados de ofício nos Autos de Infração citados no item anterior. As bases de cálculo das multas isoladas

sobre as estimativas foram informadas nas DIPJ 2012 e DIPJ 2013, Ficha 11 – linha 13 para o imposto de renda e Ficha 16 – linha 11 para a contribuição social.

15 - No presente caso, o contribuinte tinha pleno conhecimento de que o procedimento adotado, a compensação do IRPJ e da CSLL com créditos de Títulos Públicos/Títulos da Eletrobrás/créditos diversos levada a efeito em sua contabilidade, não estavam amparados na legislação tributária ou em ações judiciais. Além disso, tinha conhecimento também do entendimento da Receita Federal do Brasil da não possibilidade de compensações do IRPJ e da CSLL com tais títulos tendo em vista autuação fiscal anterior, conforme relatado no item 10 deste Termo de Verificação Fiscal.

16 – A conduta adotada pelo contribuinte de compensar em sua contabilidade imposto e contribuição com Títulos da Eletrobrás/Públicos, sem autorização legal e judicial, autoriza a qualificação da multa de lançamento de ofício que passa a ser de 150% - Fraude, art. 72 da Lei nº 4.502/1964. Os enquadramentos legais da multa de lançamento de ofício constam no Auto de Infração do IRPJ e do Auto de Infração da CSLL, ambos lavrados nesta mesma data.

17 – Ocorre ainda que quando contabilizou na ECD - 2011, ECD 2012 e ECD2013, créditos na conta 1.1.2.02.21 - Tributos Federais a Recuperar oriundos de Títulos Públicos/Títulos da Eletrobrás, e proceder contabilmente compensações nas contas 1.1.2.02.05 - Imposto Renda Estimado, 2.1.1.03.08 - IRPJ a Recolher, 1.1.2.02.04 - Contribuição Social Estimada e 2.1.1.03.09 - Contribuição Social a Recolher, o contribuinte manteve em tese uma conduta em fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos e/ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal, além de omitir informações as autoridades tributárias, enseja Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP, tendo em vista o disposto no art. 1º da Portaria RFB nº 2.439/2010.

(...)

*19 – E ainda a Lei nº 5.172/66 – Código Tributário Nacional em seu 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”. O Sr. Jacky Kirsch Schnell, brasileiro, CPF: 039.254.048-72, consta como sócio, administrador e representante legal da sociedade conforme Cláusula 5ª da 12ª Alteração e Consolidação do Contrato Social com registro na Junta Comercial da Bahia sob o nº 97095028 de 25/02/2011, e 13ª Alteração e Consolidação do Contrato Social com registro na Junta Comercial da Bahia sob o nº 97187995 de 27/04/2012.*

Concluimos que o administrador e representante legal do contribuinte fiscalizado passa a responder pessoalmente pelo

crédito tributário lançado no Auto de Infração do IRPJ e do Auto de Infração da CSLL com fundamentação no art 135, III da Lei nº 5172/66 - CTN.

(...)

Cientificados do Auto de Infração em 24/05/2016 (empresa) e 25/05/2016 (sócio), apresentaram Impugnação em 22/06/2016.

Inicia com breve descrição dos fatos e conclusões, as quais sustenta pelo texto que segue.

Em seguida, defende seu direito de defesa e a suspensão do crédito tributário até o fim do litígio.

DA AUSÊNCIA DE FRAUDE E DOLO PRATICADO PELO CONTRIBUINTE

Sustenta:

17. Não houve dolo, sonegação e nem má-fé do peticionário que promoveu pedido de compensação de crédito sob a forma resolutiva. Por isso, o requerente, não pode ser penalizado com uma restrição de Direitos conforme pretensão tributária ora contestada. O autor não praticou a hipótese descrita pelo poder fiscalizante. Não sendo aceito o pedido de compensação, o contribuinte, realizaria o pagamento na forma regular por se tratar de condição resolutiva prevista em lei. (grifo nosso)

(...)

20. O propósito do contribuinte sempre foi regularizar sua situação junto ao fisco, em que pese o exercício de Direito; por isso, não se conforma com as avaliações impostas pelo agente fiscalizante, objeto da presente defesa administrativa.

21. Com isso, desde já, pede seja afastada a decisão que imputa sanções ao contribuinte, principalmente multa de 150% sobre o valor do tributo e responsabilização do sócio pessoa física.

AS SANÇÕES DESPROPORCIONAIS DEVEM SER AFASTADAS

Insurge-se contra o valor da multa, enquadrando-a como confisco. Pesa, ainda, a responsabilidade contra o interesse do próprio Estado ao imputar-lhe fardo acima de suas capacidades de suportar, o que geraria graves impactos sociais.

DA AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE DA PESSOA FÍSICA (SÓCIO ADMINISTRADOR)

Alega que a responsabilização do sócio significa a desconsideração da pessoa jurídica, e completa:

31- Analisando os termos da pretensão vestibular, não há demonstração sobre o ato praticado pelo sócio; com isso, não havendo menção ao ato, assim como pela ausência de excessos,

a pessoa física não pode ser responsabilizado pelo singelo pedido de compensação de crédito na forma resolutive.

Assegura não haver prejuízos ao credor tributário, em que considera que sendo o "pedido de compensação" não homologado, restaura-se a situação inicial, em que o contribuinte paga seus tributos devidos e não é necessária punição ou responsabilização dos sócios.

PEDIDOS

a) A suspensão da exigibilidade do crédito tributário observando-se as intimações pessoais, devido processo administrativo e ampla defesa até final trânsito em julgado.

b) A nulidade do auto de lançamento por não especificar adequadamente a pretensão tributária dificultando a defesa administrativa, assim como por se tratar de exercício de Direito e de peticionar ao poder público pugnando-se por compensação de crédito na forma resolutive.

c) Afastamento da multa aplicada e demais sanções tributárias que somente poderá ocorrer após final trânsito em julgado do processo administrativo, uma vez que, no prazo legal, foram atendidas as determinações do sujeito ativo com promoção de todas as retificações exigidas.

d) Seja afastado a responsabilidade do sócio administrador por não ter praticado atos de excesso e/ ou ilícito administrativo.

e) Seja oportunizado ainda, ao contribuinte, o Direito de produzir provas documentais, periciais, cálculos, planilhas e demais que ratifique os termos da defesa.

POR FIM, REQUER SEJA RECEBIDA A PRESENTE DEFESA NOS TERMOS RETRO PARA SER JULGADO PROCEDENTE COM O AFASTAMENTO DAS PENALIDADES IMPOSTAS, PRINCIPALMENTE MULTA DE 150% SOBRE OS VALORES DEVIDOS."

2. Em sessão de 17 de março de 2017, a 15ª Turma da DRJ/RPO, por unanimidade de votos, considerou improcedente a Impugnação (fls. 422/432), mantendo o crédito tributário em litígio, conforme Acórdão nº 14-64.774 (fls. 449/463), cuja ementa recebeu o seguinte descritivo:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012

IMPUGNAÇÃO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A impugnação tem o condão de instaurar o contencioso administrativo e suspender o crédito tributário em litígio.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Somente são nulos no âmbito dos procedimentos de determinação e exigência do crédito tributário os atos em que se verifique a incompetência para lavratura ou decisão, ou a preterição do direito de defesa, a qual não pode ser alegada se disponibilizados os documentos suficientes para compreensão dos fatos e demais elementos de lançamento.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO.

A vedação contida na Constituição Federal sobre a utilização de tributo, e não da multa, com efeito de confisco é dirigida ao legislador, não se aplicando aos lançamentos de ofício efetuados em cumprimento das leis tributárias regularmente aprovadas, razão pela qual a multa de ofício é de aplicação obrigatória nos casos de exigências de tributos decorrentes de lançamento de ofício, não podendo ser dispensada ou reduzida, ainda que qualificada tendo em vista infrações que a justifique.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE.

Obrigatória a qualificação da multa de ofício no caso de fraude, a qual se evidencia na intenção de manter o fisco alheio à ocorrência dos fatos geradores dos tributos, furtando-se de quitar propriamente suas obrigações tributárias. Subtrai, por conseguinte, montante devido aos cofres públicos e se apropria dos valores, utilizando-se de estratégias.

SÓCIO. RESPONSABILIDADE.

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

3. A DRJ/RPO não acatou os argumentos da Recorrente, em síntese, sob os seguintes fundamentos:

3.1. Destacou que, dentre as razões levantadas pela contribuinte, não há qualquer contestação ao principal lançado. A Impugnação pretendeu afastar as sanções impostas e a responsabilidade do sócio. Logo, considerou o principal e juros de mora lançados como incontroversos.

3.2. Afastou o pedido de nulidade do lançamento, visto que não houve descumprimento por parte da autoridade fiscal dos requisitos dispostos nos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, bem como no artigo 142 do Código Tributário Nacional, hábeis a ensejar a nulidade do ato administrativo.

3.3. Considerou inafastável a aplicação das sanções impostas, vez que: (i) o contribuinte não formalizou sua compensação conforme previsão do §1º (regulamentado pela IN RFB nº 900/08, posteriormente IN RFB nº 1300/12), com a entrega da Declaração de

Compensação (a qual deveria, inclusive, ter contrapartida em DCTF, o que também não ocorreu); (ii) não há condição resolutória, na medida em que a extinção do crédito tributário nunca ocorreu (nem mesmo sua confissão); (iii) há expressa proibição legal de se proceder à compensação utilizando o crédito pretendido, nos termos da Lei nº 11.051/2004, que alterou o §12, do artigo 74, da Lei nº 9.430/1996.

3.4. Em consonância com o identificado pela fiscalização, a r. decisão da DRJ considerou que o contribuinte praticou a conduta dolosa prevista no artigo 42, da Lei nº 4.502/64. Diante da prática deliberada e sistemática de fraude (desde 2009), entendeu cabível a multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/96. O contribuinte teria realizado operações no âmbito de sua contabilidade, estas vedadas em lei, com omissão de informações em suas obrigações acessórias e conseqüente redução do montante de crédito tributário devido.

3.5. A aplicação do multa de ofício não é prática confiscatória, mas dever da autoridade fiscal quando evidencia prática que se subsume à norma tributária punitiva.

3.6. Em vista das circunstâncias fáctico-probatórias, sustenta ser imperativa a responsabilização do sócio Jacky Gert Kirsch Schnell, nos termos do artigo 135, III, do CTN. Deve o administrador responsável pelos atos praticados com excesso de poderes e infração à lei ser incluído pessoalmente no polo passivo.

4. Cientificada da decisão (Termo de Ciência de Abertura de Mensagem (DTE) de 27/04/2017, fl. 470), a Recorrente e o sócio Jacky Gert Kirsch Schnell, interpuseram Recurso Voluntário em 19/05/2017 (fls. 473/480), reiterando as razões já expostas em sede de Impugnação (fls. 422/432). Ao final, requer seja julgado procedente o presente recurso para o fim de cancelar os lançamentos e, se mantido, seja revogada a multa imposta ou reduzida.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Gisele Barra Bossa, Relatora

5. O recurso é tempestivo e cumpre os demais requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

Preliminar

6. Conforme consignado pela r. decisão da DRJ, destaca-se que, dentre as razões levantadas pelos Recorrentes em seus instrumentos de defesa, não há qualquer contestação ao principal lançado.

7. O presente Recurso Voluntário também tem seu foco em afastar as sanções impostas e a responsabilidade do sócio.

8. Inexistindo fundamentos para o procedimento fiscal e o processo administrativo serem desconsiderados, considero o principal e juros de mora lançados como

incontroversos¹, ainda que, contraditoriamente, o contribuinte não tenha procedido à sua regularização pelo pagamento, como seria coerente nos termos de sua defesa.

9. A despeito da incoerência apontada, os valores em litígio encontram-se suspensos, conforme previsão do art. 151, III, da Lei nº 5.172/66 (CTN - Código Tributário Nacional), considerando o requerimento contra a autuação em si, em que eventual nulidade macularia a constituição do tributo lançado.

Nulidade do Auto de Infração

10. Por "falta de especificação da pretensão tributária", entendem os Recorrentes ser nulo o lançamento.

11. Contudo, o documento formalizador possui toda a fundamentação necessária à compreensão dos Recorrentes, tanto é que os sujeitos passivo demonstram completo domínio dos fatos e razões que levaram à autuação, ainda que discordem da interpretação com relação aos ilícitos indicados.

12. Do ponto de vista do processo administrativo fiscal federal, o Decreto nº 70.235/72 indica os casos de nulidade nos artigos 10 e 59, *verbis*:

“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

¹ Decreto 70.235/72, Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.”

13. No presente caso, não verifico qualquer nulidade formal quando da lavratura do auto de infração advinda da inobservância do disposto nos artigos 10 e 59, tampouco dos requisitos constantes do artigo 142 do Código Tributário Nacional. Conforme assinalado, o contribuinte notoriamente compreendeu a imputação que lhe foi imposta e não teve seu direito de defesa cerceado.

14. A constituição do crédito tributário foi feita de maneira correta, razão pela qual afasto a caracterização de nulidade.

Mérito

I. Da Aplicação das Sanções

15. Com a promulgação da Lei 11.051, de 29/12/2004, que alterou o §12, do artigo 74, da Lei 9.430/96, ficou estabelecida a obrigatoriedade de considerar a compensação “não declarada” nos casos relacionados no próprio dispositivo legal, entre os quais, aqueles com a utilização de crédito que não se referisse a tributos ou contribuições administrados pela RFB e/ou tratassem de títulos públicos. Isto permitiu, independentemente de se ter ou não uma decisão específica quanto ao pedido de restituição, uma tomada de decisão que obsta a realização da compensação com créditos reconhecidamente impedidos por lei. Confira-se:

*Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, **passível de restituição** ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 30/12/2002)*

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30/12/2002)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30/12/2002)

(...)

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29/12/2003)

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos

indevidamente compensados. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 29/12/2003)

§7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 29/12/2003)

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito ser encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição e Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 29/12/2003)

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 29/12/2003)

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 29/12/2003)

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - previstas no § 3º deste artigo; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - em que o crédito: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

a) seja de terceiros; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

b) refira-se a "crédito-prêmio" instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

c) refira-se a título público; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

§ 13. O disposto nos §§ 2º e 5º a 11 deste artigo não se aplica às hipóteses previstas no § 12 deste artigo.” (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004).

16. Do mandamento legislativo acima exposto, extraem-se as seguintes conclusões ao caso em análise:

16.1. O contribuinte não formalizou sua compensação conforme previsão do §1º (regulamentado pela IN RFB nº 900/08, posteriormente IN RFB nº 1300/12), com a entrega da Declaração de Compensação, a qual deveria, inclusive, ter contrapartida em DCTF, o que também não se verificou. Em termos fáticos, o fisco não foi informado acerca da ocorrência do fato gerador, da existência do direito creditório, tampouco da extinção sob condição resolutória por meio da compensação. Só esse contexto já seria suficiente a ensejar a constituição por meio de auto de infração, conforme previsão do artigo 149 do CTN;

16.2. Não há portanto, que se falar em condição resolutória, uma vez que a extinção do crédito tributário nunca ocorreu (nem mesmo sua confissão); e

16.3. Há expressa proibição legal de se proceder à compensação utilizando o crédito pretendido, em que seu alegado direito de petição se encontra maculado pela falta de possibilidade jurídica.

17. Em linha com a decisão de piso, considero inafastável a aplicação das sanções impostas, diante da clara ocorrência do ilícito tributário.

II. Da presença de pressupostos para aplicação da multa qualificada

18. Não podemos olvidar que a aplicação de multa qualificada é medida de caráter excepcional. A r. autoridade fiscal deve comprovar que a Recorrente praticou quaisquer das condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

19. Conforme disposto no artigo 71 da Lei nº 4.502/64, sonegar é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do evento tributário, sua natureza ou circunstâncias materiais, bem como das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente:

“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.”

20. Da leitura, é possível concluir que a sonegação implica em descumprimento por parte do sujeito passivo de dever instrumental prejudicando a constituição da obrigação do crédito tributário. Em termos fáticos, a autoridade fiscal deve provar que a

conduta do contribuinte impediu a apuração dos créditos tributários e, conseqüentemente, prejudicou o lançamento.

21. A segunda hipótese de aplicação de multa qualificada é a fraude, definida sobre a ótica tributária, do seguinte modo:

“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.”

22. Fraude no sentido da lei é ato que busca ocultar algo para que possa o contribuinte furtar-se do cumprimento da obrigação tributária. Ao contrário do dolo, que busca induzir terceiro a praticar algo, a fraude é ato próprio do contribuinte que serve para lograr o fisco.

23. Apesar disso, o artigo 72 supra, utilizou-se do conceito de dolo para a definição de fraude. O "dolo" referido no artigo é o dolo penal, não o civil, porque o segundo ocorre sempre com a participação da parte prejudicada. Não por acaso, tais ilícitos tributários tem repercussões penais, nos termos dos artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90.

24. Conforme o artigo 18 do Código Penal, crime doloso ocorre *quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo*, assim, o dispositivo legal está conforme a teoria da vontade adotada pela lei penal brasileira. Para que o crime se configure, o agente deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrentes. Assim, a responsabilidade pessoal do agente deve ser demonstrada/provada.

25. Portanto, é imperioso encontrar evidenciado nos autos o intuito de fraude, não sendo possível presumir sua ocorrência. A própria Súmula CARF nº 14, afasta a presunção de fraude e deixa clara a necessidade de comprovação do *"evidente intuito de fraude do sujeito passivo"*.

“Súmula CARF nº 14. A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.”

26. Em linha este raciocínio, para o Alberto Xavier², a figura da fraude exige três requisitos. O um, que a conduta tenha **finalidade** de reduzir o montante do tributo devido, evitar ou diferir o seu pagamento; o dois, o **caráter doloso** da conduta com intenção de resultado contrário ao Direito; e, o três, que tal ato seja o **meio** que gerou o prejuízo ao fisco.

27. Na prática, a comprovação da finalidade da conduta, do seu caráter doloso e do nexo de causalidade entre a conduta ilícita do contribuinte e o prejuízo ao erário é condição *sine qua non* para enquadrar determinada prática como fraudulenta.

28. Logo, para restar configurada a fraude, a autoridade fiscal deve trazer aos autos elementos probatórios capazes de demonstrar que o sujeito passivo praticou conduta

² XAVIER, Alberto. Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva. São Paulo: Dialética, 2000, p. 78.

ilícita e intencional hábil a ocultar ou alterar o valor do crédito tributário, bem como que tal ato afetou a própria ocorrência do fato gerador.

29. A terceira hipótese de aplicação da multa qualificada é a prática do conluio que visa o dolo ou fraude por meio de ato intencional **entre duas ou mais pessoas**:

“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.”

30. Como se nota, o conluio é qualquer ato intencional praticado por mais uma parte visando o dolo ou a fraude. O que qualifica o conluio, distinguindo-o de outra espécie de conduta dolosa ou fraudulenta, é o aspecto subjetivo, isto é, a existência de mais de um sujeito que ajustem atos que visem à sonegação ou fraude.

31. É importante reforçar que o reconhecimento de quaisquer destas práticas deve ser comprovado pela autoridade fiscal através do nexó entre caso concreto e a suposta sonegação, fraude ou conluio e caracterização efetiva do dolo.

32. No caso concreto, a fiscalização identificou a ocorrência de fraude, prevista pelo artigo 72 da Lei nº 4.502/64.

33. Conforme analisado (Termo de Verificação Fiscal de fls. 33/37), o contribuinte realizou operações no âmbito de sua contabilidade, estas vedadas em lei, com omissão de informações em suas obrigações acessórias e consequente redução do montante de crédito tributário devido.

34. Acresça-se que a ação fiscal da qual resultou a autuação ora recorrida foi iniciada em 18/12/2014, quase oito meses após o contribuinte ser cientificado de auto de infração anterior, controlado pelo processo 10580.723686/2014-94, relativo aos ano-calendário 2009 e 2010, do qual destacamos do Termo de Verificação Fiscal:

VII. Dos fatos que evidenciaram dolo e intuito de fraude

VII.1 Da utilização de pretensos direitos creditórios de titularidade de terceiros, registrados na conta Tributos Federais a Recuperar, para extinguir obrigações tributárias próprias

(...)

45. Observe-se que, os primeiros lançamentos, de 31/10/2008, efetuados a débito na conta 1.1.2.02.21 - Tributos Federais a Recuperar tiveram contrapartidas da conta (lançamento a crédito) 1.3.1.00.01 Investimentos. Já os lançamentos posteriores efetuados em 01 e 31/12/2008, tiveram contrapartidas (lançamentos a crédito) para a conta 3.3.1.00.02 Receitas s/ Aq. Prec. Federais.

46. Consolida-se no quadro abaixo, os movimentos de lançamentos a débito e a crédito contra a conta a 1.1.2.02.21 - Tributos Federais a Recuperar. Quantifica-se que das origens dos débitos na conta, em 2008, R\$ 8.954.490,04 foram de contrapartidas da conta 1.3.1.00.01 Investimentos, e R\$45.455.355,96 de contrapartidas da conta 3.3.1.00.02

Receitas s/ Aq. Prec. Federais. E esses pretensos ativos foram utilizados para quitar diversos débitos tributários de IPI, IRPJ, CSLL, Pis e Cofins, da fiscalizada.

(...)

54. Pela contabilidade, como se viu, os pretensos créditos de terceiros foram utilizados para extinguir parcelas de diversos débitos tributários. Entretanto, em DCTF, a fiscalizada informou-os como causa de suspensão de exigibilidade.

(...)

56. Visualizando todas as DCTF apresentadas pela fiscalizada, contemplando também as retificadoras, observa-se que, inicialmente, para os débitos de janeiro a novembro/2009, declarou suspensão de parte considerável dos débitos. Posteriormente, entre os meses de maio e junho de 2010, retificou as DCTF, reduzindo os débitos declarados e retirando a informação de suspensão, na mesma medida, em descompasso com os valores de débitos informados na própria contabilidade.

57. Por último, em 25/03/2014, em pleno andamento do presente procedimento fiscal, retificou novamente as DCTF, alterando os débitos declarados conforme o registrado na contabilidade, mas voltando a informar que parcelas substanciais dos débitos estariam suspensas por obtenção de antecipação de tutela em ação judicial.

58. No período de janeiro a novembro/2009, os débitos de Pis/Cofins coincidiam com os valores declarados na Dacon e registrados na contabilidade, mas, foram quase que integralmente informados como suspensos, em função das ações judiciais nº 9800214666-SP e nº 9000019486 -DF.

(...)

81. Restou claro que as condutas dolosas praticadas pelo representante da fiscalizada implicaram na redução do montante de tributos devidos, através da oposição de créditos de que a contribuinte não era detentora, configurando a fraude definida no art. 72 da Lei nº 4.502. de 1964. Condutas dolosas configuradas também pelas práticas reiteradas de apresentações e retificações das DCTF com informação de créditos que não comprovou, utilizados para abater débitos tributários.

82. O evidente intuito de fraude, na legislação, é conceito amplo no qual se inserem as condutas dolosas definidas como sonegação, fraude ou conluio, consoante a Lei nº 4.502, de 1964
(...)

83. Ademais, pela Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, no âmbito do Direito Penal e com inflexão sobre este caso (aplicação de penalidade com representação para fins penais), a sonegação vem definida, de forma genérica, como qualquer conduta dolosa que ofenda a ordem tributária (...)"

35. Em suma, o contribuinte, deliberada e sistematicamente, desde o ano 2009, insiste em buscar artifícios com o fim de não pagar os tributos devidos. E, mesmo após autuação sobre tal prática (ainda que variando detalhes de operacionalização com relação a suas obrigações acessórias e tratamento dos créditos tributários - que variaram entre suspensão e omissão), prosseguiu na tentativa de compensação indevida e omissão da informação dos fatos geradores ao fisco.

36. Fica clara, portanto, a consciência e dolo do contribuinte na efetivação das infrações e crimes relatados e corretamente aplicada a multa qualificada. Este, inclusive, é o entendimento da CSRF, *verbis*:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário:2007

COMPENSAÇÃO. OBRIGAÇÕES DA ELETROBRÁS. MULTA ISOLADA. APLICABILIDADE. PERCENTUAL. BASE DE CÁLCULO.

Considerada não-declarada a compensação em face de pretensão de utilização de créditos advindos de obrigações da Eletrobrás, cabível a aplicação da multa isolada, no percentual de 75%, sendo impingida a multa qualificada de 150% somente na hipótese de ser caracterizado o evidente intuito de fraude, que não pode ser presumida em função apenas da natureza da matéria."

(Processo nº 0920.003730/2009-81, Acórdão nº 9101-003.109, Primeira Turma da CSRF, Sessão de 14 de setembro de 2017, Relatora Adriana Gomes Rêgo)

37. Evidencia-se a intenção da Recorrente de manter o fisco alheio à ocorrência dos fatos geradores dos tributos, furtando-se de quitar propriamente suas obrigações tributárias, conduta que se enquadra nas disposições do artigo 72, da Lei nº 4502/64.

III. Do Confisco

38. De início, cumpre ressaltar que não há discricionariedade da autoridade fiscal no que tange à aplicação da multa de ofício.

39. Com efeito, a interpretação sistemática do artigo 3º, do artigo 142 e do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 conduz à conclusão de que a fiscalização deve aplicar a multa de ofício – atividade vinculada - sobre a totalidade ou sobre a diferença do tributo que não foi recolhido.

40. É dizer, não cabe à autoridade fiscal descumprir tais normas cogentes, sob a premissa de que ela seria desproporcional (em tese). Não há precedentes na esfera administrativa que sustente a alegação da Recorrente no particular, mesmo porque a não aplicação da norma punitiva pressupõe a declaração de sua inconstitucionalidade, o que é vedado também pela Súmula CARF nº 2. Nesse sentido, cite-se os seguintes julgados:

*"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA**Ano-calendário: 2002 a 2004**(...) MULTA DE OFÍCIO – CONFISCO - “Súmula 1º.CC n. 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”. Recurso Voluntário Improcedente.”**(Processo nº 19740.000471/2006-86, Acórdão nº 101-97.116, 1ª Câmara / 1ª Conselho de Contribuintes, Sessão de 5 de fevereiro de 2009, Relator Valmir Sandri).**"IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**Ano-calendário:1999**(...) MULTA DE OFÍCIO - ALEGAÇÃO DE CARÁTER CONFISCATÓRIO- A multa de 75% sobre o valor do tributo está prevista em lei vigente, à qual o julgamento administrativo não pode negar aplicação. O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.**Recurso Parcialmente Provido.”**(Processo nº 16327.001235/2004-16, Acórdão nº 101-97.102, 1ª Câmara / 1ª Conselho de Contribuintes, Sessão de 4 de fevereiro de 2009, Relatora Sandra Maria Faroni).*

41. Por sua vez, a vedação contida na Constituição Federal sobre a utilização de tributo, e não da multa, com efeito de confisco é dirigida ao legislador, não se aplicando aos lançamentos de ofício efetuados em cumprimento das leis tributárias regularmente aprovadas.

42. Por essa razão, a multa de ofício é de aplicação obrigatória nos casos de exigências de tributos decorrentes de lançamento de ofício, não podendo ser dispensada ou reduzida, ainda que qualificada, diante da ocorrência das infrações que a justifique.

43. No caso em tela, evidenciou-se a ocorrência de simulação fraudulenta com vistas a afastar a ocorrência das obrigações tributárias. Logo, aplicável a qualificação da multa de ofício tal qual previsto pelo § 1º do artigo 44, da Lei 9.430/96.

IV. Da impossibilidade de concomitância entre multas de ofício e isolada

44. Em que pese ser aplicável a multa de ofício e sua qualificação, não cabe aqui a aplicação de multa isolada de forma concomitante, conforme pretendem as autoridades fiscais às fls. 06/07 (IRPJ - Estimativa Mensal) e fls. 21/22 (CSLL - Estimativa Mensal), com fundamento no artigo 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996 (redação dada pela Lei nº 11.488/2007).

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

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

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

45. Por mais que a redação original do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996 tenha sofrido alterações ao longo do tempo, estas não foram capazes de afastar a aplicação da Súmula CARF nº 105. Vejamos:

Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Redação Original do artigo 44, §1º da Lei nº 9.430/1996

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

(...) § 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas: (Vide Medida Provisória nº 303, de 2006)

(...) 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;

46. As alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/07, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base impositiva ao tributo devido no ajuste anual.

47. A própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351/07, limitou-se a esclarecer que a alteração do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, efetuada pelo artigo 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora.

48. E, caso se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, subsiste o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que importa o afastamento da penalidade menos gravosa.

49. Nessa linha, o r. Acórdão nº 1402001.369, que por maioria de votos, deu provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte para afastar a multa isolada, *verbis*:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

MULTA ISOLADA. ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. LANÇAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO ACRESCIDO DE MULTA DE OFÍCIO E DE MULTA ISOLADA EM RELAÇÃO ÀS ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS.

A multa isolada é sanção aplicável nos casos em que o sujeito passivo, no decorrer do ano-calendário, deixar de recolher o valor devido a título de estimativas ou carnê-leão. Encerrado o ano-calendário não há o que se falar em recolhimento de carnê-leão ou de estimativa, mas sim no efetivo imposto devido. Nas situações em que o sujeito passivo, de forma espontânea, oferecer os rendimentos ou lucros à tributação, acompanhado do pagamento dos tributos e juros, aplica-se o instituto da denúncia espontânea previsto no disposto no artigo 138 do CTN. Nos casos de omissão, verificada a infração, apura-se a base de cálculo e sobre o montante dos tributos devidos aplica-se a multa de ofício, sendo incabível a exigência da multa isolada cumulada com a multa de ofício.

A alteração do artigo 44, II, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, resultante da conversão da Medida Provisória 351, de 2007, não teve o condão de cumular a multa de ofício com a multa isolada, mas sim reduzir o percentual desta, quando devida, por se tratar de infração de menor gravidade.

Ademais, o item 8 da exposição de motivos da citada Medida Provisória fala em “multa lançada isoladamente nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa.” Assim, se estamos falando de multa isolada ela não pode ser cumulada com outra multa, sendo a primeira exigida, no decorrer do ano-calendário, nas circunstâncias em que o contribuinte deixar de recolher os valores devidos a título carnê-leão ou de estimativas e a segunda quando verificada omissão após o período de apuração e prazo para entrega da declaração Recurso de Ofício Negado. Recurso Voluntário Provido em Parte.

(Processo nº 10920.004434/2010-31, Acórdão nº 1402-001.369, 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária / 1ª Seção, Sessão de 10 de abril de 2013, Relator Moisés Giacomelli Nunes da Silva).

50. No presente caso, a ora Recorrente sequer realizou espontaneamente o pagamento do tributo e dos juros antes de alguma ação fiscal. A multa isolada foi lançada em face de ação fiscal, concomitante com a multa de ofício.

51. Diante do exposto, mesmo se tratando de fato gerador posterior a 31/12/2006, considero inaplicável a multa isolada em concomitância com a multa de ofício.

V. Da Responsabilidade do Sócio

52. Por todo o já exposto nos itens II e III, resta imperativa a responsabilização nos termos do art. 135, III, do CTN, em que não se desconsidera a personalidade jurídica do contribuinte, mas inclui pessoalmente no polo passivo o administrador responsável pelos atos da empresa por conta de atuação com excesso de poderes e infração à lei.

53. No mesmo sentido, reproduz-se trecho do acórdão nº 3301-002.917 do CARF, nos autos do processo administrativo 10580.723686/2014-94, o qual se refere ao mesmo contribuinte e ao mesmo sócio:

Por fim, no que concerne à responsabilização solidária do sócio-diretor, estabelece o artigo 135, inciso III, do CTN, que "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".

Como muito bem dito na decisão de primeira instância:

*Dos fatos narrados, e amplamente discutidos acima, não há dúvidas de que o **Sr. Jacky Gert Kirsch Schnell, por razões que vão muito além do mero fato de ser o representante nas DIPJ, DACON e DCTF, deve, de fato, ser responsabilizado solidariamente. Afinal, não só é o responsável pelas declarações entregues, mas agiu com infração à lei, ao declarar à RFB informações falsas com o intuito de não pagar os tributos devidos.***

Por outro lado, restou demonstrado que a impugnante, utilizou juntamente com seu sócio diversos artifícios para reduzir o pagamento do tributo, evidenciando ter realizado procedimentos contábeis que afrontam a lei. Assim por ter agido com infração à lei, o representante da pessoa jurídica autuada é pessoalmente responsável pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de sua conduta. (grifos nossos)

54. Em vista do exposto, fica claro o preenchimento dos requisitos constantes do art. 135, III, do CTN para inclusão do sócio no polo passivo. Logo, fica mantida a responsabilidade.

Conclusão

55. Diante do exposto, VOTO no sentido de CONHECER do presente RECURSO VOLUNTÁRIO, e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para afastar a multa isolada por falta de recolhimento ou recolhimento a menor de estimativas mensais relativas aos anos calendários de 2011 e 2012.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa

Voto Vencedor

Trata este voto vencedor na questão: "IV. Da impossibilidade de concomitância entre multas de ofício e isolada".

A multa isolada foi aplicada com base no 44, § 1º, IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação do art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, que c/c o art. 106, II "c" do Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que reduziu o percentual da multa de 75% para 50%.

As multas exigidas, juntamente com o tributo ou isoladamente, como definidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, vinculam-se a infrações de natureza distinta. De fato, a multa exigida isoladamente decorre da falta de recolhimento das estimativas mensais devidas ainda que se apure prejuízo fiscal ao fim do período-base. Por sua vez a multa de ofício é exigida sobre o valor do IRPJ ou CSLL anual que deixou de ser recolhido. Tanto são independentes as penalidades que pode haver a imposição de uma sem que haja o nascimento da outra, por exemplo, quando a contribuinte deixa de recolher as estimativas mas tenha apurado prejuízo fiscal ao final do ano-calendário, conforme a alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Cite-se Acórdão do CARF, que bem esclarece a questão e a aplicação da Súmula CARF nº 105:

Acórdão CSRF nº 9101-002.510, de 12 de dezembro de 2016

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008. 2009

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

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

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

Em 12/2014, foi editada:

Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Posteriormente à edição da Súmula nº 105, foi proferido o seguinte Acórdão CARF, do qual se transcrevem ementa e parte do voto vencedor:

Data da Sessão: 03/03/2015

Nº Acórdão : 1301-001.787

Data da publicação: 11/05/2015

Decisão

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas, e, por maioria de votos, NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO no que diz respeito à tributação do ganho de capital. Vencidos os Conselheiros Carlos Augusto de Andrade Jenier (Relator) e Valmir Sandri. E, pelo voto de qualidade, mantida a multa isolada. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães relativo ao ganho de capital e à multa isolada. (Assinado digitalmente) ADRIANA GOMES REGO - Presidente. (Assinado digitalmente) CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER - Relator. (Assinado digitalmente) WILSON FERNANDES GUIMARÃES - Redator designado. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Adriana Gomes Rego (Presidente), Wilson Fernandes Guimarães, Valmir Sandri, Paulo Jakson Da Silva Lucas, Edwal Casoni De Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Ementa

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: (...) MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. No caso de aplicação de multa de ofício sobre os tributos e contribuições lançados de ofício e de multa isolada em virtude da falta ou insuficiência de recolhimento de antecipações obrigatórias (estimativas), não há que se falar em aplicação concomitante sobre a mesma base de incidência, visto que resta evidente que as penalidades, não obstante derivarem do mesmo preceptivo legal, decorrem de obrigações de naturezas distintas. Inexiste, também, fator temporal limitador da aplicação da multa isolada, eis que a lei prevê a sua exigência mesmo na situação em que as bases de cálculo das exações são negativas. CONFISCO E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. INCONSTITUCIONALIDADES. SÚMULA CARF N. 02. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

(...)

2. Voto Vencedor:

“No que diz respeito à MULTA ISOLADA, merece registro, em primeiro lugar, o fato de inexistir na lei instituidora da sanção a condição explicitada pelo Ilustre Conselheiro Relator, isto é, a lei, ao descrever as situações motivadoras da aplicação da penalidade, não fez menção à circunstância de que, encerrado o período de apuração, a penalidade não poderia ser aplicada. Destaco que a norma impositiva estabelece de forma expressa que, ainda que se tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa, a sanção *a) deve ser aplicada, bastando para tanto que o sujeito passivo tenha incorrido na sua hipótese de incidência, qual seja, deixar de ter

efetuado (ou ter efetuado com insuficiência) o recolhimento mensal incidente sobre a base de cálculo estimada.

A conclusão, pois, dirige-se no sentido de que o requisito condicionador da aplicação da penalidade indicado no pronunciamento do Ilustre Conselheiro Relator decorre de exercício de interpretação da norma sancionadora que, na visão do Colegiado, não pode ser recepcionado, sob pena de violação ao disposto no art. 97 do Código Tributário Nacional

Filiou-se também a Turma Julgadora ao entendimento de que inexistente duplicidade de incidência sobre um mesmo fato (concomitância), pois, na situação sob análise, estamos diante de duas infrações distintas, quais sejam: a) falta de recolhimento do imposto e da contribuição sobre o ganho de capital auferido; e b) falta de recolhimento das antecipações obrigatórias (estimativas).

O entendimento é de que a norma legal aplicada, art. 44 da Lei nº. 9.430/96, revela obrigações distintas que, uma vez inobservadas, podem ensejar a aplicação da sanção. A primeira, consubstanciada no dever de recolher o imposto e a contribuição com base em estimativa a que se submetem as pessoas jurídicas que, por opção, apuram o resultado tributável anualmente. A segunda, decorrente da opção em questão, surge em consequência da eventual apuração de saldo positivo no resultado tributável anual.

O fato de as infrações terem sido apuradas por meio de um mesmo procedimento revela, apenas, concomitância de verificação das irregularidades, não constituindo, contudo, causa capaz de fazer desaparecer a infração antes cometida.

A variação do aspecto temporal da apuração reflete a evidência de que, no caso, estamos diante de duas infrações absolutamente distintas.

Tome-se, por exemplo, a situação em que, no curso do período-base de incidência, apurou-se receita omitida e, em razão disso, aplicou-se a multa isolada em virtude da insuficiência de recolhimento das estimativas devidas. Noutro momento, restou verificado que a mesma receita, antes omitida, também não foi considerada nas bases de cálculo do tributo e da contribuição devidos. Fica claro que, nessa circunstância, o tributo, assim como a contribuição, serão lançados com a multa de ofício correspondente, não havendo que se falar, nesse caso, em duplicidade de sanção sobre o mesmo fato.

Cabe registrar que a multa isolada em questão teve por fundamento o art. 44, II, b, da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007, de modo que, aqui, não é aplicável a súmula CARF nº 105, recentemente publicada e que abaixo reproduzo:

Súmula CARF Nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício. (GRIFEI)

Note-se que o enunciado trata especificamente da multa isolada lançada com fundamento no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, isto é, na redação original do dispositivo legal, antes, portanto, das alterações promovidas pela Lei nº 11.488, de 2007.” (Grifou-se.)

Fica evidente, portanto, que a legislação da multa isolada da presente capitulação legal não é a que é objeto da Súmula CARF nº 105.

A presente autuação foi com base no art. 44, § 1º, IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação do art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, c/c o art. 106, II “c” do Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que reduziu o percentual de 75% para 50%, não se lhe aplicando, portanto a citada Súmula CARF nº 105.

Processo nº 10580.723522/2016-29
Acórdão n.º **1201-002.166**

S1-C2T1
Fl. 26

Cabe manter as multas isoladas de 50% pela falta de recolhimento das estimativas mensais, pelas quais o contribuinte optou.

Voto, por MANTER as multas de ofício isoladas, pela falta de recolhimento de estimativas mensais.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los