



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10670.720090/2013-42
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9101-002.508 – 1ª Turma
Sessão de 12 de dezembro de 2016
Matéria QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA DAS MULTAS DE OFÍCIO E ISOLADA
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
ITALMAGNÉSIO NORDESTE S.A.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Deve ser afastada a duplicação do percentual da multa de ofício qualificada se as informações e motivos trazidos pela Fiscalização não são suficientes para afastar a possibilidade de erro na apresentação da DIPJ e ECD.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PARADIGMA ANACRÔNICO. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA POSTERIOR. INADMISSIBILIDADE.

O dissídio jurisprudencial necessário à admissibilidade do recurso especial de divergência de que trata o art. 67 do Anexo II do RICARF não se estabelece em relação a acórdão paradigma exarado à luz de arcabouço normativo diverso daquele que orientou o acórdão recorrido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Lívia De Carli Germano, que conheceram.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)
Adriana Gomes Rêgo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão, Adriana Gomes Rêgo, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal De Araújo, Lívia de Carli Germano (suplente convocada em substituição à Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio) e Demetrius Nichele Macei (suplente convocado). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

FAZENDA NACIONAL e ITALMAGNÉSIO NORDESTE S.A. recorrem a este Colegiado, por meio dos Recursos Especiais de e-fls. 3.656 e ss. e e-fls. 3.703 e ss., respectivamente, contra o acórdão de nº 1101-001.219 (e-fls. 3.639 e ss.), que deu parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a qualificação da multa de ofício.

O recurso da Fazenda Nacional foi admitido por meio do Despacho de e-fls. 3.672 e ss., ao passo que o recurso da Contribuinte foi parcialmente admitido por meio do Despacho de e-fls. 3.766 e ss., tão somente em relação à matéria da concomitância da exigência da multa de ofício e da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas (na parte relativa à matéria da nulidade do auto de infração por erro/omissão no enquadramento legal da infração e na capitulação legal da qualificação da multa de ofício, o recurso não foi admitido).

Na matéria objeto da presente discussão, o acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

ENCARGOS FINANCEIROS. DÍVIDA EXECUTADA JUDICIALMENTE. INDEDUTIBILIDADE. A partir da citação inicial para o pagamento do débito, a pessoa jurídica devedora deverá adicionar ao lucro líquido os encargos incidentes sobre o débito vencido e não pago que tenham sido deduzidos como despesa ou custo, incorridos a partir daquela data.

MULTA PROPORCIONAL. QUALIFICAÇÃO. Deve ser afastada a duplicação do percentual da multa de ofício proporcional se as evidências reunidas pela Fiscalização não são suficientes para afastar a mera possibilidade de erro na apresentação da DIPJ e da Escrituração Contábil Digital.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. O não recolhimento de estimativas sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada, ainda que encerrado o ano-calendário. CUMULAÇÃO COM MULTA DE OFÍCIO. COMPATIBILIDADE. É compatível com a multa isolada a exigência da multa de ofício relativa ao tributo apurado ao final do ano-calendário, por caracterizarem penalidades distintas.

No **Recurso Especial da Fazenda Nacional** é alegada divergência jurisprudencial em relação ao acórdão a seguir, cuja ementa está assim redigida na parte de interesse:

Acórdão nº 1302-001.421

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Exercício: 2008

MULTA QUALIFICADA. ENTREGA DE DECLARAÇÕES ZERADAS.

Verificada a conduta volitiva e reiterada por vários anos do contribuinte em entregar zerada a DIPJ, mesmo admitindo que auferiu receita, é cabível a aplicação da multa qualificada. Tal conduta tem claramente o intuito de ocultar da autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador tributário

No mérito, a Fazenda Nacional argumenta, em síntese, que:

a) o acórdão recorrido desqualificou a multa de ofício, em contrariedade ao artigo 44, inciso II, da Lei nº. 9.430/1996 (atual art. 44, I, c/c § 1º, da Lei nº. 9.430/96, conforme nova redação conferida pela Lei nº. 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da MP nº 351/2007);

b) conforme doutrina de Marco Aurélio Greco, na hipótese de qualificação da multa contida no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, o Fisco, em razão dos fatos ocorridos, tem um interesse a ser protegido (um crédito a haver) que é impedido ou frustrado pela conduta do contribuinte, no que se poderia chamar de fraude em sentido estrito ou de feição penal;

c) o mencionado inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 determina que além das hipóteses do inciso I, se faz necessário integrar com as previsões dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Aqui assevera que a sonegação (art. 71) se refere "*à conduta (comissiva ou omissiva) para impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais do contribuinte*"; ao passo que a fraude (art. 72), "*que não se trata de fraude à lei, mas ao Fisco, atua na formação do fato gerador da obrigação tributária principal, impedindo ou retardando sua ocorrência, como, também, depois de formado, modificando-o para reduzir imposto ou diferir seu pagamento*";

d) repisa que o pressuposto de fato captado pelo dispositivo tributário é um pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal. Cita jurisprudência do STF nesse sentido (*Habeas Corpus* no processo nº 84092, Relator o Ministro Celso de Melo);

e) que "*há necessidade de se analisar a conduta do contribuinte, se de fato ocorreu dano ao erário e se possuía ou devia possuir consciência de que causava o dano*", e que, no caso concreto, "*faz-se mister examinar se a materialidade da conduta se ajusta à norma inserida nos artigos da Lei nº 4.502/64 a que remete a Lei nº 9.430/96 em seu artigo 44, inciso II*";

f) que, *in casu*, "restou cristalina a atividade ilícita do autuado, observada a partir da conduta de deixar de declarar parcela significativa de seus rendimentos de forma reiterada, o que revela evidente intuito fraudulento", destacando que "as DIPJs apresentadas originalmente pelo contribuinte estavam zeradas" e que "a magnitude da diferença afasta qualquer possibilidade de erro, revelando a conduta intencional do contribuinte de deixar de oferecer tal numerário à tributação";

g) que "ao não declarar parte significativa de suas receitas, o contribuinte praticou omissão dolosa tendente a impedir o fisco de tomar conhecimento da ocorrência de fatos geradores, revelando, assim, sua intenção deliberada de se eximir do pagamento de imposto de renda", não havendo como se acatar a tese de mero erro;

h) traz doutrina do Direito Penal para afirmar que "surtem como elementos da conduta a consciência e a vontade, pois que a conduta foi realizada e, mais, dirigida a uma determinada finalidade, além de ser exteriorizada";

i) acrescenta que além das DIPJs zeradas e da grande discrepância entre o valor declarado e o constatado pela autoridade fiscal, de forma reiterada, foram listadas outras razões para a qualificação da multa, transcrevendo trechos da peça acusatória e decisão da DRJ.

Pede, então, que "seja conhecido e provido o presente recurso, a fim de reformar o acórdão exarado pelo Colegiado a quo para que seja restabelecida a multa de 150%".

A contribuinte apresentou contrarrrazões.

A ciência da admissibilidade do recurso especial da Fazenda ocorreu em 27/05/2015 (e-fls. 3.680). Já a data de protocolo das contrarrrazões está ilegível (e-fls. 3.683). Considerando que a data que consta na petição de contrarrrazões é 11/06/2015 (último dia do prazo) e que no Termo de Análise de Solicitação de Juntada desse documento consta a data de 12/06/2015, considerou-se tempestivas as contrarrrazões.

Nas contrarrrazões, a Contribuinte pugna pela inadmissibilidade do recurso da Fazenda, uma vez que não houve cotejo analítico dos acórdãos recorrido e paradigmas, em desatendimento ao previsto no art. 67, §§ 7º e 8º do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

Quanto ao mérito, aduz, em resumo, o que segue:

a) que o Auditor-Fiscal, ao majorar a multa de ofício com a aplicação da penalidade prevista no § 1º do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 "deixou de fundamentar a razão da qualificação da multa guerreada, limitando-se em duplicar o percentual 'nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1996'".

b) assim "incorreu em erro formal relativamente à capitulação da multa qualificada imputada", fazendo referência ao requisito de indicação da disposição legal infringida e penalidade aplicável no auto de infração, estabelecido no art. 10, inciso IV, do Decreto nº 70.235/1972;

c) que não sabe se a ela "foi imputado o crime de sonegação, fraude ou conluio", acrescentando que, "com a ausência de capitulação correta e precisa da multa em

comento, não é possível constatar a razão da aplicação qualificada da multa de ofício, razão pela qual o próprio auto de infração lavrado, por si só jamais poderia prosperar";

d) que o erro de capitulação legal em questão constitui vício formal, insanável, "*apto a ensejar a nulidade do lançamento*".

Ao final pede que seja julgado totalmente improcedente o recurso da Fazenda, "*para, ao final, mantendo o acórdão recorrido no que se refere a desqualificação da multa de ofício e da sua redução ao percentual de 75%*".

Já no **Recurso Especial da Contribuinte**, no que se refere à matéria admitida, a Recorrente aponta divergência jurisprudencial em relação ao acórdão nº 9101-001.261, cuja ementa está assim redigida na parte de interesse:

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

E argumenta, resumidamente, o que segue:

a) que sobre a mesma base de cálculo (receita omitida) não podem incidir duas penalidades distintas (multa isolada e multa de ofício), tratando-se de evidente *bis in idem* vedado pelo ordenamento jurídico. Destaca a dicção da Súmula CARF nº 105;

b) que ainda que se admitisse eventual imposto a pagar, "*com a apuração tributo ao final do exercício desaparece, inequivocamente, a base impositiva da penalidade isolada (antecipações), surgindo uma nova base, que corresponde ao efetivo imposto apurado*";

c) que a soma das multas impostas equivale ao dobro do débito principal;

d) cita diversos precedentes.

Requer, ao final, o provimento do recurso, "*reformando-se o v. acórdão atacado na parte em que lhe foi desfavorável*".

Em suas **contrarrazões** (e-fls. 3.790 e ss.), tempestivamente apresentadas (conforme despachos de e-fls. 3.789 e 3.807), a Fazenda Nacional, **em preliminar**, pugna pela inadmissibilidade do recurso especial da Contribuinte, alegando que "*no presente feito exige-se multa isolada referente ao período de 2008 e 2009, fundamentada na nova redação do art. 44, II, 'b' da Lei nº 9.430/96, alterada pela Medida Provisória nº 351/2007, a qual foi convertida na Lei nº 11.488/2007*", ao passo que no acórdão indicado como paradigma o período de

apuração se situa no ano-calendário 2001, restando claro que o lançamento foi fundamentado na antiga redação do art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/1996. E, assim, observando que a alteração legislativa mudou substancialmente a exigência da multa isolada, concluiu que por terem os acórdãos cotejados sido proferidos tendo como parâmetro dispositivos legais diversos, "*não há que se falar em entendimento divergente acerca da legislação tributária*".

Quanto ao mérito, a Fazenda alega, em síntese o seguinte:

a) que a proibição do *bis in idem* pretende evitar a dupla penalização por um mesmo ato ilícito, mas que no caso se tem duas infrações tributárias com duas penalidades distintas;

b) que as infrações apenadas pela chamada “multa de ofício” e pela “multa isolada” são diferentes, sendo que a multa de ofício (prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96) decorre do não pagamento de tributo pelo contribuinte, ao passo que a multa isolada (prevista no art. 44, II, alínea “b” da mesma Lei) decorre do descumprimento do regime de estimativa;

c) que a multa de ofício somente será devida caso exista imposto a pagar por ocasião do Ajuste Anual, ao passo que a multa isolada será devida ainda que, ao final do período, não reste imposto a recolher, já que a infração da qual resulta essa multa consiste, simplesmente, no descumprimento da sistemática de pagamento por estimativa do IRPJ e da CSLL, não possuindo qualquer relação com o pagamento em si do imposto;

d) que as bases de cálculo das duas multas também não coincidem. Enquanto a multa de ofício incide sobre o tributo efetivamente devido pelo sujeito passivo, que, no caso, é apurado no momento em que ocorre o Ajuste Anual, a multa isolada incide sobre as bases de cálculo estimadas, que são antecipações, e não equivalem ao tributo efetivamente devido, mas, consoante a jurisprudência pacificada no CARF, são meros adiantamentos do tributo;

e) traz precedente do TRF da 5ª Região em favor da tese que defende;

f) observa que o art. 97, inciso VI, do CTN estabelece que somente a lei pode estabelecer as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades;

g) acrescenta que resta claro que sempre foi cabível a cobrança concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com a multa de ofício, porém “após o advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, não há sequer espaço para discussão do assunto, em face da clareza do texto legal”. Cita diversos precedentes do CARF nesse sentido, bem como a lição de Marcos Vinícius Neder no artigo intitulado “O regime jurídico da multa isolada sobre estimativas”.

Ao final requer, preliminarmente, seja inadmitido o recurso especial interposto pelo contribuinte, por ausência de demonstração de divergência jurisprudencial na interpretação da legislação tributária, ou que, no mérito, seja negado provimento ao recurso do sujeito passivo, mantendo-se o acórdão proferido pelo Colegiado *a quo*.

É o relatório.

Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo - Relatora

Recurso da Fazenda Nacional - Admissibilidade

Princípio apreciando o Recurso Especial apresentado tempestivamente pela Fazenda Nacional e examinando as contrarrazões do sujeito passivo, no que se refere à alegada inadmissibilidade do recurso.

A Contribuinte pugna pela inadmissibilidade do recurso da Fazenda por não haver cotejo analítico dos acórdãos recorrido e paradigmas, em desatendimento ao previsto no art. 67, §§ 7º e 8º do Anexo II do Regimento Interno do CARF. Vale transcrever o *caput* do artigo em tela e os parágrafos destacados:

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

(...)

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

*§ 8º A divergência prevista no **caput** deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.*

O confronto do recurso fazendário frente aos dispositivos retrotranscritos indica que não assiste à Contribuinte.

Com efeito, a Fazenda Nacional, no item II da sua peça recursal ("*Da admissibilidade do recurso especial*") indicou dois paradigmas, transcreveu a íntegra de suas ementas, destacou trechos das ementas e dos votos condutores em que reside a interpretação divergente, demonstrando que, diferentemente do que ocorreu no recorrido, naqueles julgados se decidiu que "*diante da discrepância entre os valores declarados (DIPJs zeradas) e os constatados pela autoridade fiscal, por mais de um ano-calendário, deve ser restabelecida a aplicação da multa qualificada, tal como decidido nos acórdãos paradigmas*" (*verbis*).

Não é de se acolher, portanto, as razões da Contribuinte no que se refere à inadmissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional.

Recurso da Fazenda - Mérito

Quanto ao mérito do recurso fazendário, este diz respeito à qualificação da multa de ofício, rebatendo a argumentação trazida pela Contribuinte no sentido da nulidade do lançamento dessa multa em razão do erro de capitulação legal incorrido pela Fiscalização ao exasperar a multa.

Essa alegação já havia sido trazida no Recurso Voluntário, sendo, em minha apreciação, corretamente afastada pelo acórdão *a quo*. Peço vênias, assim, para transcrever o trecho em que a Conselheira Edeli Pereira Bessa aprecia a questão:

Quanto às penalidades aplicadas, inicialmente a recorrente arguiu a nulidade do lançamento relativamente à qualificação da penalidade que lhe foi imputada, na medida em que a autoridade lançadora não expôs com clareza os motivos da autuação, deixando de capitular a infração em um dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64. Complementa que a decisão de 1ª instância estaria equivocada em vincular ao art. 72 da Lei nº 4.502/64 o motivo da qualificação da penalidade, dado que a autoridade lançadora assim não o fez.

O exame da acusação fiscal, porém, não revela nenhum prejuízo à defesa da autuada. A autoridade fiscal, depois de discorrer sobre a conduta do sujeito passivo e suas conseqüências tributárias, reproduziu o art. 44 da Lei nº 9.430/96, destacando a necessária duplicação do percentual da multa de ofício nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, e depois de transcrever o conteúdo destes dispositivos legais concluiu que:

A fraude fiscal pode ser constatada em razão de uma ação ou omissão, de simulação ou ocultação, e pressupõe a intenção de causar dano à Fazenda Pública, com propósito de eximir-se, no todo ou em parte, de uma obrigação tributária.

Os expedientes adotados pelo fiscalizado, já relatados neste tópico, implicaram no propósito de eximir-se das obrigações tributárias, caracterizando o intuito de fraude/sonegação.

A autoridade lançadora vislumbrou na conduta da contribuinte traços que se amoldam ao intuito de fraude presente, genericamente, nos três casos previstos na Lei nº 4.502/64, mas arrematou a acusação indicando que o presente caso estaria enquadrado na hipótese de sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502/64).

E, uma vez exposta a motivação para qualificação da penalidade, permitindo a defesa do sujeito passivo, o lançamento é válido, devendo ser apreciado em seu mérito. Por tais razões, deve ser REJEITADA a arguição de nulidade.

No entanto, no tocante à qualificação da multa em si, creio que não assiste razão à recorrente, em que pesem os valores serem vultosos e a conduta ter ocorrido durante o ano-calendário de 2008 e 2009.

É que, como bem observa a decisão recorrida, para o ano de 2008, o preenchimento foi deficiente, dado que além das informações relativas ao IPI, a contribuinte apenas transcreveu o balanço do ano anterior, o quadro societário, as vendas a comercial exportadora, e a receita bruta para pagamento do parcelamento no âmbito do REFIS.

A justificativa da contribuinte, no curso do procedimento fiscal, para tal fato foi:

Foi verificado que quando do envio dos Arquivos das Declarações do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (DIPJ) dos Exercícios de 2009 ano Calendário 2008 e 2010 ano calendário

2009 foram transmitidos os Arquivos das Declarações onde constavam somente as informações referente a Pasta IPI. Como o preenchimento da pasta do IPI é de responsabilidade da Área Fiscal, primeiramente fazia-se a pasta do IPI e depois era copiado o respectivo Arquivo para um Computador da Área Contábil que por sua vez finalizava o Preenchimento das Declarações.

Quando do envio dos Arquivos das Declarações do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (DIPJ), serviço este realizado pela área fiscal, Não foi observado que o Arquivo transmitido continha somente as informações refere à pasta do IPI.

Para o ano-calendário 2009, além da DIPJ sem preenchimento, houve entrega da Escrituração Contábil Digital – ECD, também deficiente.

Mas o fato é que para ambos os períodos, a infração que está sendo imputada é a **não adição ao lucro tributável de juros e encargos decorrentes de empréstimos contraídos junto ao BNDES** que, nos termos do art. 342, §3º do RIR/99, seria indedutíveis pela pessoa jurídica devedora a partir da citação inicial para o pagamento do débito. Por oportuno, transcrevo mencionado artigo:

Art. 342. Após dois meses do vencimento do crédito, sem que tenha havido o seu recebimento, a pessoa jurídica credora poderá excluir do lucro líquido, para determinação do lucro real, o valor dos encargos financeiros incidentes sobre o crédito, contabilizado como receita, auferido a partir do prazo definido neste artigo ([Lei nº 9.430, de 1996, art. 11](#)).

§ 1º Ressalvadas as hipóteses das [alíneas "a" e "b" do inciso II do § 1º do art. 340](#), o disposto neste artigo somente se aplica quando a pessoa jurídica houver tomado as providências de caráter judicial necessárias ao recebimento do crédito ([Lei nº 9.430, de 1996, art. 11, § 1º](#)).

§ 2º Os valores excluídos deverão ser adicionados no período de apuração em que, para os fins legais, se tornarem disponíveis para a pessoa jurídica credora ou em que reconhecida a respectiva perda ([Lei nº 9.430, de 1996, art. 11, § 2º](#)).

Como os empréstimos teriam sido objeto de ações de execução, caberia, sim, a adição. Mas é de se reconhecer que não se trata de uma receita omitida ou mesmo de negócios simulados.

É de se lembrar, ainda, que 2009 foi a primeira vez que este sujeito passivo foi obrigado a apresentar ECD, o que por si só também afastaria eventual dolo em uma escrituração deficiente. Verifica-se, inclusive, que essa ECD foi apresentada antes do início do procedimento fiscal, porém somente em 2011, o que já demonstra a sua dificuldade.

Assim, reputo correta a decisão recorrida que assim se manifestou:

De toda sorte, os elementos assim reunidos não permitem distinguir se as condutas mencionadas decorrem de erro ou da intenção de enganar ou ocultar do Fisco a existência de

despesas que deveriam ter sido adicionadas ao lucro tributável. Não é possível afirmar que no ano calendário 2008 a contribuinte tenha apresentado a DIPJ sem o preenchimento das fichas correspondentes à apuração do resultado para impedir que o Fisco tivesse conhecimento da necessidade daquelas adições, assim como não é possível concluir que as ações pertinentes ao ano calendário 2009 revelem intuito de fraude dirigido à sonegação dos tributos devidos naquele período de apuração.

Em circunstâncias específicas, a apresentação de DIPJ sem informações pode se prestar como meio de fraude, por apresentar ao Fisco um contexto de baixa ou nenhuma atividade, cuja confirmação pelas autoridades fiscais seria desnecessária, ocultando os tributos que seriam devidos. Mas, no presente caso, a conduta do sujeito passivo, considerando a apresentação de DIPJ parcialmente preenchida no ano calendário 2008, e a entrega da ECD referente ao ano calendário 2009, mesmo com deficiências, antes do início do procedimento fiscal, não produziram necessariamente aqueles efeitos. Ao menos não é possível afirmar, com relativa segurança, que o sujeito passivo, por meio das informações prestadas, pretendia produzir aqueles efeitos.

E, diante da dúvida quanto ao intuito doloso de fraudar, aplico o art. 112 do CTN no sentido de reduzir a multa lançada ao percentual de 75%.

Em face ao exposto, nego provimento ao Recurso da Fazenda Nacional.

Recurso do Sujeito Passivo - Admissibilidade

Embora seja tempestivo o recurso, não é de ser admitido pelas razões a seguir expostas.

É que tem razão a Fazenda Nacional quando pugna pela inadmissão do recurso da Contribuinte em razão da imprestabilidade do acórdão paradigma indicado para demonstrar o dissídio jurisprudencial suscitado. Isso porque o paradigma foi exarado à luz de arcabouço normativo diverso daquele que orientou o acórdão recorrido, situação em que o dissídio jurisprudencial necessário à admissibilidade do recurso especial de divergência não se estabelece.

Com efeito, compulsando-se o acórdão recorrido se verifica que a alegação para afastar a imposição da multa isolada pela falta/insuficiência de recolhimento de estimativas foi a de impossibilidade de aplicação dessa multa em concomitância com a multa de ofício, **tendo o Colegiado julgador deixado expresso que se aplicava ao caso o art. 44 da Lei nº 9.430/1996 em sua redação anterior às alterações trazidas pela Medida Provisória n.º 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007** (de lembrar que no presente processo os fatos geradores ocorreram nos ACs 2008 e 2009), e que, assim, não subsistiam mais as razões subscritas pela Turma para afastar a multa isolada, razões essas que se fundavam na redação anterior do art. 44 da Lei nº 9.430/1996. Veja-se:

Ressalte-se que as infrações aqui veiculadas são posteriores à edição da Medida Provisória nº 351/2007, não se verificando as

condições nas quais este Colegiado, por maioria de votos, tem exonerado as exigências de multa isolada, em razão do posicionamento ressalvado pelo Presidente Marcos Aurélio Pereira Valadão nos seguintes termos consignados em declaração de voto no Acórdão nº 1101-001.136:

[...] São, portanto, fatos distintos que geram multas diferentes, sendo penalidades que não comportam a aplicação do princípio da consunção, que em matéria de Direito Tributário deve ser aplicado *cum grum salis*, especialmente em virtude do que dispõe o art. 136 do Código tributário Nacional. Como bem colocado na ementa do Ac. 1802001.876:

[...]

Destaque-se que esta posição só prevalece para fatos geradores ocorridos antes da vigência da Medida Provisória nº 351/2007 (posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007), que impôs nova redação ao tratar da matéria, eu cuja jurisprudência administrativa ainda não se consolidou, mas que parece tender para a manutenção da multa isolada.

Neste sentido, voto por dar provimento ao recurso voluntário do Contribuinte no que diz respeito ao afastamento da multa isolada pelo não pagamento das estimativas mensais de CSLL, o faço, porém, com as todas ressalvas e observações acima transcritas.

Já no caso do paradigma (acórdão nº 9101-001.261), cujos fatos geradores ocorreram no AC 2001, é nítido que a multa foi aplicada com fulcro na redação anterior do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, e que o Colegiado julgador se baseou justamente na jurisprudência construída sobre a redação antiga do dispositivo em comento para afastar a multa. Confira-se trecho do relatório e do voto condutor do julgado:

A decisão recorrida, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso para excluir a multa isolada prevista no art. 44, § 1º, inc. IV, da Lei 9.430/96, atual art. 44, inciso II, alínea 'b', da mesma Lei, por considerar ilegítima sua aplicação concomitante com a multa de ofício, prevista no art. 44, inc. II, atual art. 44, § 1º, do mesmo diploma legal.

(...)

A jurisprudência predominante neste E. Conselho e mesmo nesta E. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais é no sentido da impossibilidade de aplicação concomitante das duas multas, conforme se depreende do Acórdão CSRF/0105.838, Sessão de 15 de abril de 2008, tendo como Relator o Ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, e por ser o seu voto por demais elucidativo, peço vênica para transcrevê-lo na sua integralidade, eis que tratou das hipóteses em que a mesma – Multa Isolada – não deve subsistir. Vejamos:

“A questão a ser solucionada versa sobre a possibilidade de exigência concomitante de multa de ofício por falta de recolhimento de tributo devido ao final do exercício e por falta de recolhimento de estimativas no mesmo período.

O art 44 da Lei nº 9.430/96 que autoriza a aplicação da multa isolada tem o seguinte teor:

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;

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

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

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 base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

Acolhe-se, portanto, a preliminar ora apreciada para não conhecer o recurso especial interposto pelo Sujeito Passivo.

Conclusão

Em face ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional e não conhecer do Recurso Especial da Contribuinte.

(assinado digitalmente)
Adriana Gomes Rêgo