



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

**Processo n°** 13116.722101/2011-41  
**Recurso n°** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-003.842 – 1ª Turma  
**Sessão de** 3 de outubro de 2018  
**Matéria** Multas.  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL E  
CAOA MONTADORA DE VEÍCULOS S.A

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

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

LANÇAMENTO POR DECORRÊNCIA. INDEDUTIBILIDADE.

A dedutibilidade dos tributos, para cálculo do Lucro Real, está restrita aos valores constantes na escrituração comercial, não alcançando valores das contribuições lançadas de ofício posterior, sobre receitas não oferecidas à tributação à época do respectivo ano-calendário, em respeito ao regime de competência.

MULTA AGRAVADA. CABIMENTO.

O reiterado não atendimento, por parte do contribuinte, dos prazos legais para o atendimento à fiscalização, ensejam a imposição do agravamento da multa, em estrito cumprimento ao artigo 44 da Lei 9.430/96, vigente à época dos fatos, aliado ainda ao dever de colaboração do sujeito passivo.

CONCOMITÂNCIA. MULTA ISOLADA.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencido o conselheiro Luís Flávio Neto, que não conheceu do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Demetrius Nichele Macei e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. No mérito, (i) quanto à dedutibilidade Pis/Cofins lançados e (ii) quanto à multa agravada, por

maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Gerson Macedo Guerra (relator), Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Demetrius Nichele Macei.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Redator *Ad Hoc*

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Luis Flávio Neto, Viviane Vidal Wagner, Gerson Macedo Guerra, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Adriana Gomes Rego (Presidente).

## **Relatório**

Inicialmente, devo esclarecer que fui nomeado redator *ad hoc* para formalização de acórdão relatado pelo Conselheiro Gerson Macedo Guerra. O relatório a seguir reproduzido foi apresentado pelo Relator em sessão de julgamento.

Tratam-se de recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte em epígrafe, em face do acórdão nº 1401-001.255, onde se entendeu, no que interessa ao presente julgamento: (i) ser incabível a dedutibilidade, na determinação do lucro real, das contribuições (PIS/COFINS) apuradas em ação fiscal (ii) que a multa agravada deveria ser mantida; e (iii) que o não recolhimento ou o recolhimento insuficiente dos valores de estimativas mensais não sujeita a pessoa jurídica optante pela sistemática do lucro real anual à multa de ofício isolada estabelecida no artigo 44, inciso II, “b”, da Lei nº 9.430/1996, ainda que encerrado o ano-calendário.

Na origem, foi instaurado procedimento fiscal para verificação do cumprimento das obrigações tributárias em decorrência da decisão judicial transitada em

julgado favorável ao Contribuinte, reconhecendo-o como não contribuinte do IPI em relação à revenda de mercadorias importadas.

Ao cabo da fiscalização, concluiu-se que o Contribuinte não computou no resultado de cada um dos exercícios fiscalizados o IPI destacado nas notas fiscais de revenda de mercadorias importadas, com ônus do adquirente, que deveriam ter sido consideradas como receitas adicionais não computadas na determinação do lucro real em seus respectivos fatos geradores e sujeitas à apuração do IRPJ e CSLL.

A multa de ofício de 75% foi agravada pela não apresentação de documentos e esclarecimentos durante o procedimento fiscal.

Foi ainda aplicada multa isolada pelo recolhimento insuficiente das estimativas mensais, dada a infração que gerou a cobrança do imposto e contribuição acima mencionada.

O contribuinte apresentou impugnação, que foi julgada improcedente pela DRJ.

Nesse seguir, foi interposto recurso voluntário pelo contribuinte. Ao julgar esse recurso, a Turma a quo decidiu por dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a exigência da multa isolada. O acórdão recorrido restou assim ementado:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010*

*COISA JULGADA MATERIAL. LIMITES OBJETIVOS. ALTERAÇÃO DO ESTADO DE FATO OU DE DIREITO. INOCORRÊNCIA.*

*Permanece em pleno vigor a decisão judicial proferida pelo TRF/1ª Região, que afastou a incidência do IPI "complementar" nas operações de saída/revenda de veículos importados. Não há que se falar em alteração do estado de direito, pois as alterações regulamentares posteriores (Decreto nº 4.544, de 2002 e Decreto nº 7.212, de 2010) em nada modificaram os aspectos pertinentes à hipótese de incidência do mencionado tributo.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010*

*MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS.*

*O não recolhimento ou o recolhimento insuficiente dos valores de estimativas mensais não sujeita a pessoa jurídica optante pela sistemática do lucro real anual à multa de ofício isolada estabelecida no artigo 44, inciso II, "b", da Lei nº 9.430/1996, ainda que encerrado o ano-calendário.*

*MULTA DE OFÍCIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ÓRGÃOS ADMINISTRATIVOS. APRECIÇÃO. FALTA DE COMPETÊNCIA.*

*Não compete aos órgãos julgadores administrativos apreciar a constitucionalidade de lançamento fiscal cujos fundamentos encontram-se amparados em lei.*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*

*Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010*

*DECISÃO JUDICIAL. CONTRIBUINTE DESOBRIGADO DO RECOLHIMENTO DO IPI NA SAÍDA DE VEÍCULOS IMPORTADOS DE SEU ESTABELECIMENTO. TRÂNSITO EM JULGADO. RECONHECIMENTO DE RECEITAS.*

*Com o trânsito em julgado da decisão judicial que desobrigou o contribuinte do recolhimento do IPI no momento da saída dos veículos importados de seu estabelecimento, os valores do denominado “IPI complementar” destacados nas notas fiscais de revenda das mercadorias importadas, com ônus do adquirente, e não recolhidos pela empresa autuada, se revestem da natureza de receitas e, por conseguinte, caracterizam renda, por implicar ganho ou acréscimo ao patrimônio da empresa autuada.*

*DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS APURADOS EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO.*

*Incabível a dedutibilidade, na determinação do lucro real, das contribuições apuradas em ação fiscal.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL*

*Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010*

*LANÇAMENTO DECORRENTE.*

*Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do IRPJ também se aplica ao lançamento decorrente relativo à CSLL.*

*DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS APURADOS EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO.*

*Incabível a dedutibilidade, na determinação da base de cálculo da CSLL, das contribuições apuradas em ação fiscal.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros do colegiado, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos seguintes termos: I) Por maioria de votos, DAR provimento apenas para cancelar a multa isolada sobre estimativas não pagas. Vencidos os Conselheiros Fernando Luiz Gomes de Mattos (Relator) e Antonio Bezerra Neto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Sérgio Luiz Bezerra Presta; II) Pelo voto de qualidade, NEGAR provimento em*

*relação a exclusão do PIS e Cofins lançados em processo a parte, da base de cálculo do IRPJ lançado. Vencidos os Conselheiros Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Maurício Pereira Faro e Sérgio Luiz Bezerra Presta que davam provimento; e III) Por unanimidade de votos, NEGAR provimento em relação ao mérito e demais matérias, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.*

O recurso especial da Fazenda versa sobre a possibilidade de exigência da multa de ofício isolada após o encerramento do ano-calendário, bem como concomitante à multa proporcional em período posterior à vigência da Lei 11.488/2007 (ACs 2007 a 2010).

O recurso da Fazenda foi conhecido pelo despacho do presidente da Câmara.

Cientificado da decisão e do recurso especial da Fazenda, o Contribuinte apresenta contrarrazões e embargos de declaração.

Em sede de contrarrazões pede o não conhecimento do recurso da Fazenda ou seu não provimento.

Os embargos do Contribuinte, por sua vez, foram admitidos, mas rejeitados pela Turma de julgamento.

Cientificado do acórdão de embargos o Contribuinte apresenta recurso especial de divergência objetivando discutir três matérias, a saber: (i) dedutibilidade, na determinação do lucro real, das contribuições (PIS/COFINS) apuradas em ação fiscal; (ii) inocorrência de ato comissivo ou omissivo que caracteriza embaraço à fiscalização ou agravamento da multa; e (iii) não definitividade da coisa julgada.

O recurso especial do Contribuinte foi conhecido apenas quanto às matérias (i) dedutibilidade, na determinação do lucro real, das contribuições (PIS/COFINS) apuradas em ação fiscal; e (ii) multa agravada, conforme despacho do Presidente da Câmara.

Cientificado do despacho de admissibilidade parcial, o Contribuinte apresenta agravo, que foi rejeitado pelo Presidente do CARF

Cientificada da decisão e dos despachos de admissibilidade e de agravo, a Fazenda apresenta contrarrazões pedindo o não provimento do recurso do Contribuinte.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado, Redator *ad hoc*

Conforme exposto no relatório supra, fui designado redator *ad hoc* para formalizar o presente acórdão, utilizando relatório e voto apresentados pelo Relator em sessão de julgamento. Nestes termos, o conteúdo do voto a seguir transcrito corresponde ao voto proferido pelo Conselheiro Gerson Macedo Guerra.

## RECURSO ESPECIAL DA PFN

### CONHECIMENTO

Com relação ao conhecimento do Recurso da Fazenda, em sede de contrarrazões o Contribuinte pede sua negativa.

Três foram as razões do Contribuinte para pedir o não conhecimento do recurso da Fazenda, a saber: (i) impossibilidade de conhecimento quanto aos paradigmas suscitados; (ii) impossibilidade de conhecimento pela aplicação da súmula CARF 105; e (iii) impossibilidade de conhecimento por se tratar de tema já decidido pela CSRF.

Começo, então pelo item (i).

Inicialmente, vale destacar que a Fazenda trouxe como paradigmas os acórdãos 1202-000.964 e 1802-000.205.

Com relação ao primeiro acórdão paradigma 1202-000.964, alega o contribuinte que ele não se pauta nas mesmas premissas que o acórdão recorrido de modo que não se presta para demonstrar a divergência.

Alega o Contribuinte que o ponto central da argumentação trazida no acórdão recorrido para afastar a aplicação da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas decorre da impossibilidade de sua exigência após o término do período. Por outro lado, conforme se verifica do paradigma, os fundamentos ali adotados referem-se, exclusivamente, à possibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício pelo não recolhimento dos tributos.

Nesse contexto, o paradigma trazido não demonstra a divergência com o acórdão recorrido.

Pois bem.

Analisando o acórdão recorrido, de fato percebe-se que a robustez da fundamentação encontra-se no fundamento de que a multa isolada não pode ser aplicada após o fim do período de apuração dos tributos. Como obter dictum, entretanto, menciona-se, também, a impossibilidade de cumulação da multa de ofício com a multa isolada.

Já o acórdão paradigma, por seu turno, apresenta argumentação inversa, ou seja, a robustez encontra-se no fundamento de ser possível de cumular multa de ofício com multa isolada após MP 351/07 e Lei 11.488/07, mas, como obter dictum, trata também da possibilidade de lançamento da multa isolada após o fim do período de apuração dos tributos. Vale a transcrição do obter dictum:

*Nesse sentido, a nova redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, que alterou o percentual da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas, de 75% para 50%, veio apenas reforçar essa distinção.*

*Ademais, a legislação possibilita o não recolhimento de antecipação, desde que apresentado o balancete mensal que comprove que as antecipações recolhidas superam o valor do tributo até aquele momento apurado, o que não implica dizer que a multa isolada prevista no art. 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96 não é devida após o encerramento do período. A determinação legal é clara nesse sentido, ao reafirmar que a multa é devida "ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente".*

Nesse contexto, esse acórdão serve, sim, para fins de demonstração da divergência e, conseqüente conhecimento do recurso da Fazenda.

Com relação ao segundo acórdão paradigma trazido, de nº 1802-000.205, alega o Contribuinte que ele fora reformado pelo acórdão 9101-001.187, que foi publicado em 24/12/2011, ou seja, antes da interposição do recurso especial ora analisado (06/04/2015). Assim, tal acórdão não serve para demonstrar a divergência.

De fato, assiste razão ao Contribuinte. No próprio site do CARF se pode analisar que na data mencionada foi publicado o acórdão que reformou a decisão trazida como paradigma. Portanto, não é possível conhecer do recurso da Fazenda com base em tal acórdão.

Com relação ao pedido de não conhecimento diante da aplicação da súmula CARF 105, também entendo que não cabe razão ao Contribuinte.

Inicialmente, importante destacar o porque entendo não ser aplicável a súmula CARF 105, para períodos posteriores à alteração do artigo 44, da Lei 9.430/96, pela MP 351/07, convertida na Lei 11.488/07.

*A súmula CARF 105 dispõe que "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".*

Quando da prolação da referida súmula, o artigo 44, da Lei 9.430/96 previa a exigência de multa de ofício de 75% e multa de 150%, nas hipóteses de caracterização do evidente intuito de fraude.

Tais multas eram aplicadas isoladamente nas hipóteses tratadas no §1º do artigo 44 em questão. Ou seja, tecnicamente, tratava-se de hipóteses de aplicação das multas de ofício, de forma isolada, já que, juridicamente, a função dos parágrafos é regular ou limitar a aplicação das regras trazidas no caput, incisos e alíneas das Leis. Vale a transcrição da referida norma vigente naquele momento:

*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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004)*

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

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

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

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

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

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

Percebam, ainda, que o exame literal dos textos legais acima transcritos evidencia que o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 determinava que a multa fosse calculada "sobre a totalidade ou diferença de tributo". Ou seja, as penalidades previstas nos incisos I e II, e no §1º, IV, referiam-se todas à falta de pagamento de tributo.

Foi nesse contexto legal que foram proferidas as decisões que embasaram a súmula CARF 105, cujos principais fundamentos eram que a dupla penalização caracterizava bis in idem e a aplicação do princípio da consunção, onde a aplicação da multa sobre o tributo ou diferença absorvia a multa pela insuficiência ou ausência de antecipação mensal dos tributos.

Pois bem. Com a MP 351/07, posteriormente convertida na Lei 1.488/07, o artigo 44 passa a regular a aplicação de duas multas distintas, quais sejam, de 75% sobre a totalidade ou diferença de tributo e de 50%, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. Vale a transcrição da referida norma:

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

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

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

(...)

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

Percebam que com a nova norma nova multa foi criada no artigo 44, a multa isolada, calculada sobre o valor do pagamento mensal, ao percentual de 50%.

A meu ver, a *mens legis* de tal alteração legislativa foi de fato a criação de nova multa, pela insuficiência ou ausência de recolhimentos mensais do IRPJ e da CSLL, ou seja, por conduta distinta daquela exigida para aplicação da multa de ofício de 75%.

Vejo, assim, três grandes motivos que distanciam a multa isolada trazida pela MP 351/07 e Lei 11.488/07 daquela prevista anteriormente na mesma Lei 9.430/96.

Primeiro, porque temos duas punições para duas condutas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas.

Segundo, porque a tese de que as multas isolada e de ofício, no presente caso, estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o *bis in idem* só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre.

Terceiro, porque considerando que a multa isolada é devida ainda que o Contribuinte apure prejuízo fiscal, ela é devida mesmo após encerrado o período de apuração.

Portanto, não deve prosperar a intenção do Contribuinte.

Por fim, com relação à existência de decisões da CSRF em sentido contrário àquele pretendido pela Fazenda, também entendo que não cabe razão ao Contribuinte.

De fato, há decisões da CSRF em sentido oposto ao pretendido pela Fazenda. Contudo, com a alteração da composição da Turma, tal jurisprudência foi alterada, mudando para o sentido oposto.

Percebam que apenas na hipótese de se converter a jurisprudência em súmula o Recurso não poderá ser conhecido.

Portanto, entendo que o recurso da Fazenda deve ser conhecido, com base no acórdão 1202-000.964.

## MÉRITO

Com relação ao mérito, entendo que merece reforma o Acórdão *a quo*.

Inicialmente, importante destacar que entendo não ser aplicável a súmula CARF 105, para períodos posteriores à alteração do artigo 44, da Lei 9.430/96, pela MP 351/07, convertida na Lei 11.488/07. Explico.

A súmula CARF 105 dispõe que "*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*".

Quando da prolação da referida súmula, o artigo 44, da Lei 9.430/96 previa a exigência de multa de ofício de 75% e multa de 150%, nas hipóteses de caracterização do evidente intuito de fraude.

Tais multas eram aplicadas isoladamente nas hipóteses tratadas no §1º do artigo 44 em questão. Ou seja, tecnicamente, tratava-se de hipóteses de aplicação das multas de ofício, de forma isolada, já que, juridicamente, a função dos parágrafos é regular ou limitar a aplicação das regras trazidas no caput, incisos e alíneas das Leis. Vale a transcrição da referida norma vigente naquele momento:

*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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004)*

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

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

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

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

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

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

Percebam, ainda, que o exame literal dos textos legais acima transcritos evidencia que o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 determinava que a multa fosse calculada "sobre a totalidade ou diferença de tributo". Ou seja, as penalidades previstas nos incisos I e II, e no §1º, IV, referiam-se todas à falta de pagamento de tributo.

Foi nesse contexto legal que foram proferidas as decisões que embasaram a súmula CARF 105, cujos principais fundamentos eram que a dupla penalização caracterizava bis in idem e a aplicação do princípio da consunção, onde a aplicação da multa sobre o tributo ou diferença absorvia a multa pela insuficiência ou ausência de antecipação mensal dos tributos.

Pois bem. Com a MP 351/07, posteriormente convertida na Lei 1.488/07, o artigo 44 passa a regular a aplicação de duas multas distintas, quais sejam, de 75% sobre a totalidade ou diferença de tributo e de 50%, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. Vale a transcrição da referida norma:

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

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

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*(...)*

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

Percebam que com a nova norma nova multa foi criada no artigo 44, a multa isolada, calculada sobre o valor do pagamento mensal, ao percentual de 50%.

A meu ver, a mens legis de tal alteração legislativa foi de fato a criação de nova multa, pela insuficiência ou ausência de recolhimentos mensais do IRPJ e da CSLL, ou seja, por conduta distinta daquela exigida para aplicação da multa de ofício de 75%.

Vejo, assim, três grandes motivos que distanciam a multa isolada trazida pela MP 351/07 e Lei 11.488/07 daquela prevista anteriormente na mesma Lei 9.430/96.

Primeiro, porque temos duas punições para duas condutas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas.

Segundo, porque a tese de que as multas isolada e de ofício, no presente caso, estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o bis in idem só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre.

Terceiro, porque considerando que a multa isolada é devida ainda que o Contribuinte apure prejuízo fiscal, ela é devida mesmo após encerrado o período de apuração.

Nesse contexto, adoto como razões de decidir, *mutatis mutandis*, o voto do Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, proferido no acórdão 1302-001.080, que ousou transcrever:

#### ***Das condutas infracionais diferentes***

*Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas.*

*Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei nº 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.*

*Temos, então, duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas também diferentes. O art. 44 da Lei no 9.430/96 (na sua redação vigente à época do lançamento) já albergava várias normas, das quais vale pinçar as duas sub examine: a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º aplicável por falta de pagamento do tributo; e a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do § 1º –*

*aplicável pela não observância das normas do regime de recolhimento por estimativa. Ora, a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º do art. 44 jamais poderia ser aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, então, como se falar em consunção, para que esta absorva a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do mesmo § 1º.*

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

*Noutro ponto, refuto os argumentos expendidos no acórdão recorrido, os quais concluem que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo.*

*Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.*

*Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.*

*Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa.*

*Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a*

*existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.*

### ***Das diferentes bases para cálculos das multas***

*A tese de que as multas isolada e de ofício, no presente caso, estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o bis in idem só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre, se não vejamos.*

*A multa isolada corresponde a um percentual do IRPJ calculado sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. A multa de ofício, in casu, corresponde a um percentual sobre o IRPJ calculado sobre o lucro real, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere do lucro real, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, os impostos delas resultantes são também valores distintos e, conseqüentemente, as multas ad valorem que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.*

*Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre o IRPJ incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um bis in idem, pois, como já asseverado acima, a ocorrência de uma infração não importa necessariamente na ocorrência da outra, o que torna irrefutável que as infrações decorrem de condutas diversas. O contribuinte pode ter recolhido todo o IRPJ devido sobre a base estimada em cada mês do ano-calendário e não recolher a diferença calculada ao final do período, ficando sujeito assim a multa de ofício, mas não a multa isolada. Ao contrário, pode deixar de recolher o IRPJ sobre a base estimada, mas pagar, ao final do ano, todo o IRPJ sobre o lucro real, hipótese na qual só ficará sujeito à multa isolada.*

*A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a dosimetria aplicada em tal e qual caso é adequada ou excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado pela Súmula CARF nº 2.*

### ***Da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9430/96***

*Adite-se ainda, que o legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro, assim, que:*

a) primeiro, que estava se referindo ao imposto ou contribuição calculado sobre a base estimada, já que em caso de prejuízo fiscal e base negativa, não há falar em tributo devido no ajuste; e

b) segundo, que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada; e

c) terceiro, que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário, já que pode ser lançada mesmo após apurado prejuízo fiscal ou base negativa.

### **Da negativa de vigência de lei federal**

*Peço vênua aos meus pares, para expressar minha profunda discordância com as referidas posições adotadas por este Colegiado: Entendo que tais posicionamentos têm, em verdade, por via oblíqua, negado vigência a uma lei federal, pois afrontam literalmente o disposto nos art. 2º e 44, § 1º, IV, da Lei no 9.430/96 (vigente à época do lançamento) e no art. 35 da Lei 8.981/95. É demais imaginar que se coaduna com os mais comezinhos princípios do direito a permissão dada ao contribuinte, por tais decisões, para, em janeiro de um determinado ano-calendário, decidir se obedece ou não o art. 2º e segs. da Lei no 9.430/96. Em outras palavras, os referidos posicionamentos deste Colegiado desnaturam a norma tributária tornando-a uma norma facultativa, já que a sua não observância não traz, à luz de tais posicionamentos, qualquer consequência jurídica.*

Sobre a aplicação do princípio da consunção, considerando que o julgador administrativo é impedido de afastar Lei por inconstitucionalidade e que a alteração legislativa trazida pela MP 351/07, convertida na Lei 11.488/07, em meu entendimento, trouxe nova penalidade, concluo que a aplicação do referido princípio somente poderia ser efetivada no caso pelo poder judiciário, que eventualmente, possa considerar ilegal e inconstitucional a nova multa trazida pela nova Lei.

Assim, voto por dar provimento ao Recurso da Fazenda Nacional, para manutenção da multa para períodos de apuração ocorridos após a alteração da Lei 9.430/96, pela MP 351/07, convertida na Lei 11.488/07, ou seja, períodos de apuração ocorridos de 2007, inclusive, em diante.

## **RECURSO DO CONTRIBUINTE**

### **CONHECIMENTO**

Sobre o conhecimento do recurso do Contribuinte não se insurgiu a Fazenda. Portanto, conheço do recurso nos termos do despacho de admissibilidade.

## MÉRITO

### DEDUTIBILIDADE PIS/COFINS LANÇADOS

Em relação a essa matéria informa o Contribuinte que simultaneamente ao presente lançamento, com base nos mesmos fatos e decorrente do mesmo MPF, também foi lavrado auto de infração para cobrança de PIS e COFINS (processo administrativo 13116.722102/2011-95).

O Contribuinte alega que desde a impugnação vem pleiteando a exclusão dos valores de PIS/COFINS do presente lançamento, sem ter seu pedido atendido até então.

Pois bem.

Sobre tal matéria decidiu o colegiado *a quo* que não são dedutíveis as contribuições lançadas, tendo em vista a aplicação da regra contida no §1º, do artigo 41, da Lei 8.981/95, ou seja, a indedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa.

*A recorrente aduz a pretensão de deduzir o valor da Cofins e da Contribuição ao PIS, lançadas de ofício, na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

*Conforme bem apontado pelo colegiado julgador a quo, a questão da dedutibilidade de tributos está disciplinada com clareza pela Lei nº 8.981/95, verbis:*

*"Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.*

*§1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial."*

*No caso concreto, resulta claro que o contribuinte não recolheu ou declarou os tributos devidos nos respectivos períodos de apuração, o que motivou seu lançamento de ofício. Os valores lançados a título de PIS e Cofins tiveram sua exigibilidade suspensa, em virtude da apresentação de impugnação (art. 151, III da Lei nº 5.172/66). Assim sendo, revelase inviável a sua dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL referente àqueles períodos.*

Fundamentalmente, alega o Contribuinte em seu recurso especial que no momento do lançamento não estava presente nenhuma das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário previstas no artigo 151, do CTN, de modo que as contribuições deveriam ter sido deduzidas dos tributos ora cobrados.

Penso que lhe cabe razão.

Como visto da transcrição acima, a indedutibilidade em questão aplica-se aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do artigo 151, do CTN. São estas as seguintes hipóteses:

*Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:*

(...)

*II - o depósito do seu montante integral;*

*III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;*

*IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.*

Pois bem.

Quando da lavratura dos autos de infração, tanto de IRPJ e CSLL, quanto de PIS e COFINS, nenhuma das hipóteses legais de suspensão acima estavam concretizadas.

Ainda que uma das hipóteses fosse passível de ser constituída, face ao prazo para apresentação de recurso administrativo, o fato é que não se podia prever sua efetivação quando do lançamento.

Logo, quando da lavratura do auto de infração estava plenamente aplicável o caput do artigo 41, segundo o qual *os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.*

Nesse contexto, merece reforma a decisão recorrida, para exclusão do PIS/COFINS das bases do IRPJ e da CSLL dos períodos envolvidos.

Portanto, voto por dar provimento ao recurso do Contribuinte quanto a essa matéria.

## **MULTA AGRAVADA**

Sobre essa matéria decidiu a Turma Ordinária pela manutenção da multa agravada, dado que o Contribuinte deixou de apresentar à fiscalização documentos e informações solicitados na fase fiscalizatória.

Entendeu-se, ainda, que o fato de a RFB já possuir elementos que lhe permitiram lavrar o auto de infração mesmo na ausência de apresentação dos documentos e informações não elidia a majoração da multa, dada a ausência de parte da documentação solicitada que não estava em posse da RFB.

Importante trazer os principais trechos da decisão recorrida:

*Reiterando o que alegou na fase impugnatória, o contribuinte alegou a inexistência de qualquer ação ou omissão capaz de justificar o agravamento da multa de ofício.*

*Compulsando os autos, verifico que a razão repousa ao lado do Fisco. Tal fato foi muito bem demonstrado pela decisão de piso, razão pela qual adoto e transcrevo parcialmente as suas razões de decidir, fls. 945946, verbis:*

'O contribuinte foi cientificado em 19/09/2011 do Termo de Início do Procedimento Fiscal (fls. 302/303), para, no prazo de 20 (vinte) dias, apresentar diversos livros e documentos, bem como prestar esclarecimentos.

O contribuinte não apresentou qualquer documento ou esclarecimento no prazo concedido.

Em 14/10/2011, a fiscalização expediu Termo de Reintimação, Intimação e Constatação Fiscal, fls. 305/313, ficando o contribuinte reintimado para, no prazo de 5 dias, apresentar os documentos e esclarecimentos já solicitados, e intimado a apresentar a Escrituração Contábil Digital SPED Contábil, referente ao ano calendário 2010, entre outros.

O contribuinte, cientificado do referido Termo em 19/10/2011, não apresentou qualquer documento ou esclarecimento no prazo concedido.

Portanto, intimado e reintimado a apresentar diversos livros e documentos, o contribuinte não atendeu à solicitação fiscal no prazo concedido, sujeitando-se ao agravamento de metade do percentual da multa de que trata o art. 44, inciso I e § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, verbis:

(...)

Carece de fundamento a alegação da impugnante de que foram solicitados documentos e esclarecimentos que a autoridade fiscal possuía acesso irrestrito, pois ainda que parte dos documentos pudesse efetivamente ser obtida a partir de consulta aos sistemas da Receita Federal, para outra parte isso não foi possível. Já o pedido de esclarecimento, abaixo transcrito, formulado pelo autor do procedimento foi sumariamente ignorado pelo contribuinte:

(...)

Inaplicáveis ao presente caso, portanto, os precedentes do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes apontados pela impugnante.

Já a alegação da contribuinte de que deixou de atender às intimações fiscais em razão da carência de funcionários e da exigüidade dos prazos concedidos não pode ser acolhida, pois é inconcebível que uma empresa do porte da autuada não tenha se dignado a se dirigir à autoridade fiscal pleiteando, motivada e justificadamente, a prorrogação do prazo de atendimento da intimação.

[...]

Ressalte-se, por fim, que o atendimento parcial da intimação fiscal após expirado o segundo prazo, bem como o fato de a autoridade fiscal ter se socorrido de elementos que dispunha na própria repartição fiscal para promover o lançamento, não têm o condão de afastar a o agravamento da penalidade, sob pena de concluir que o dispositivo legal sob exame é letra morta."

O Contribuinte, por sua vez, alega que a falta de atendimento à fiscalização para apresentar documentos e informações não causou qualquer prejuízo para a lavratura do presente auto de infração.

Tanto seria assim que a fiscalização já possuía todas as informações necessárias para a apuração do valor dos tributos devidos em sua própria base de dados, com base nas declarações entregues pelo Contribuinte.

Nesse contexto, pediu a reforma da decisão recorrida.

Pois bem.

Sobre o agravamento da multa assim dispunha o § 2º, do artigo 44, da Lei 9430/96 vigente à época:

*§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

De fato, objetiva é a redação da norma em questão. Logo, interpretando-se literalmente seus termos, a conclusão óbvia seria a de que não prestados os esclarecimentos ou apresentados os arquivos ali mencionados pelo sujeito passivo, aplicar-se-ia o agravamento.

Contudo, essa a interpretação não é compartilhada por todas as Turmas desse Tribunal.

Por exemplo, no acórdão 9202-003.507, em sessão de 11/12/2014, a 2ª Turma, da CSRF entendeu, por maioria de votos, que o agravamento da multa de ofício em razão do não atendimento à intimação para prestar esclarecimentos não se aplica nos casos em que a omissão do contribuinte já tenha consequências específicas previstas na legislação.

Tratava-se de Auto de Infração onde se buscava avaliar a documentação de despesas deduzidas pelo contribuinte na apuração de seu IRPF. No caso, o contribuinte foi intimado por duas vezes para apresentar a documentação e não se manifestou.

Assim, foi lavrado o Auto de Infração cobrando-lhe o imposto, acompanhado da multa agravada de 112,5%

Conforme o voto vencedor do acórdão, nesse caso a ausência de resposta ao quanto solicitado pela fiscalização já possuía consequência específica (a glosa das referidas despesas), não havendo sentido lógico sistemático em que a essa consequência se acresça o agravamento da penalidade, não se configurando, assim, o embaraço à fiscalização.

No voto vencedor ficou evidente o pensamento do Conselheiro, no seguinte sentido:

*“A ratio do dispositivo em questão é bem clara em inibir a conduta do contribuinte que, sob ação fiscal, deixa de responder a intimações da fiscalização, dificultando o procedimento fiscal.*

*Entendo, no entanto, que tal motivação deve ser examinada sempre à luz de outros princípios, inclusive os de direito penal no sentido do direito ao silêncio.”*

Penso que essa conclusão bem se aplica nas hipóteses de silêncio do contribuinte quando intimado à prestação de informações que apenas podem lhe conduzir à incriminação.

Em meu entendimento a autoridade fiscal deve sim observar o direito ao silêncio constitucionalmente garantido aos contribuintes, mas estes também devem respeitar o trabalho da fiscalização e não procurar dificultá-lo ou obstá-lo.

Acho que essa foi a intenção da lei. Garantir o direito do contribuinte a não se incriminar, permitindo, contudo, sua convivência com o direito da União de fiscalizar e cobrar os tributos de sua competência.

Contudo, se o silêncio do contribuinte não impede que a autoridade fiscal chegue no resultado que chegaria na hipótese de sua resposta ser dada, entendo descabido agravamento da multa.

No presente caso, diante da ausência de respostas do contribuinte a autoridade fiscal possuía elementos suficientes para encontrar os elementos da obrigação tributária (fato gerador, sujeito passivo e base impositiva), tanto que assim o fez.

Nesse contexto, entendo que merece guarida a pretensão do Contribuinte.

Nesse contexto, vota-se por dar parcial provimento ao Recurso do Contribuinte.

É o que se reproduz do voto do Relator original.

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado

## Voto Vencedor

Conselheiro Demetrius Nichele Macei, Redator designado

Peço vênia para discordar do i.Colega Relator apenas quanto ao mérito do recurso especial do contribuinte, mais especificamente quanto aos seguintes temas: a) necessidade de exclusão dos valores lançados a título de PIS e COFINS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL; e b) inoportunidade de qualquer ato comissivo e/ou omissivo que caracterize o embaraço à fiscalização ou agravamento da penalidade de ofício.

Quanto à primeira alegação sobre a necessidade de exclusão dos valores lançados a título de PIS e COFINS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, a recorrente apontou como legislação interpretada de maneira divergente pelo órgão julgador o artigo 41, §1º da Lei nº 8.981/1995, que diz:

Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.

(-)/

Sobre tal dispositivo legal a recorrente entende que o fato do contribuinte impugnar o lançamento do PIS e da COFINS não é impeditivo da dedutibilidade dessas contribuições, sendo, inclusive, dever do auditor fiscal realizar a dedução dos valores lançados a título de PIS e COFINS do lucro real e da base de cálculo da CSLL exigidos no mesmo procedimento fiscal e ocorridos na mesma data, como no caso concreto.

Penso que tais alegações não merecem prosperar, pois, como bem informou a Procuradoria em suas contrarrazões, a própria recorrente admitiu que está discutindo administrativamente a exigência dos créditos tributários referentes ao PIS e à COFINS, defendendo sua dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ou seja, a DRJ/BSB, ao aplicar o que determina o artigo 41, §1º, da Lei nº 8.891/1995, acertou, principalmente pelo fato de o CTN prever, de forma expressa, em seu artigo 151, inciso III, que os recursos em processo administrativo tributário constituem hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Comprova-se com a ilustração abaixo, extraída das e-fls 1639:

*"Assim, com fulcro nas normas tributárias que informam o aspecto quantitativo da regra matriz de incidência do IRPJ e da CSLL, a Recorrente pleiteou ao longo do presente processo administrativo a dedução dos valores lançados a título do PIS e da COFINS, que, repita-se, foi objeto do mesmo procedimento fiscal dos presentes autos, e objeto de autuações fiscais lavradas no mesmo dia dos autos ora questionados - 30/11/2011."*

Registro, por fim, no tocante a esta matéria, a aguçada percepção da recorrida observou que os precedentes trazidos pela recorrente aplicam-se apenas para o *caput* do artigo 41 da Lei nº 8.981/1995, não havendo menção alguma sobre o §1º do citado artigo. Ou seja, diante de tais contradições por parte da contribuinte, e pela constatação da perfeita subsunção dos fatos a norma, nego provimento ao recurso especial do contribuinte.

Passando a análise da segunda matéria recorrida, a multa agravada, novamente não merece prosperar a defesa da recorrente, pois compulsando os autos fica evidente o embaraço causado a fiscalização pela ausência de colaboração da recorrente.

Um dos princípios que veio, de forma expressa, no Código de Processo Civil de 2015 é o princípio da cooperação entre as partes, todas elas. Entendo que tal princípio deve servir de norte também para o procedimento administrativo fiscal, também conhecido como princípio da colaboração, uma vez facilitar e muito a busca pela verdade material, outro princípio valiosíssimo para este âmbito processual.

É por este motivo, que no presente caso, a fiscalizada, ao não responder as intimações emitidas pelo fisco, sem ao menos dignar-se a apresentar petição simples informando a dificuldade em encontrar os documentos e dados solicitados, pedindo prorrogação de prazo ou algo do tipo, causou embaraço a fiscalização, que prosseguiu com o procedimento fiscalizatório utilizando-se de elementos e documentos que dispunha na repartição, documentos estes citados na e-folha 64 e segs, do TVF.

"Inclusive, tanto o Termo de Verificação Fiscal quanto as Contrarrazões trouxeram o resumo da fiscalização demonstrando de forma patente o insucesso em obter as respostas necessárias da fiscalizada para um procedimento fiscalizatório mais completamente instruído, que em última análise beneficiaria a própria contribuinte, proporcionando-lhe, de forma maximizada, o direito a ampla defesa.

Colaciono abaixo trecho do TVF que comprova o embaraço discutido:

O contribuinte foi cientificado em 19/09/2011 do Termo de Início do Procedimento Fiscal às fls. 302 e 303, conforme AR à fl. 304. No referido termo o contribuinte foi intimado, no prazo de 20 (vinte) dias, a apresentar os seguintes documentos:

Livros de Registros de Apuração do IPI referentes aos anos-calendários 2007, 2008, 2009 e 2010 (exercícios 2008, 2009, 2010 e 2011);

(..)

Apesar de devidamente cientificado, conforme AR à fl. 304, decorrido o prazo de 20 dias concedido no Termo de Início do Procedimento Fiscal, o contribuinte não apresentou qualquer documento ou esclarecimento.

Em 14/10/2011 encaminhamos Termo de Reintimação, Intimação e Constatação Fiscal, conforme fls. 305 a 313, ficando o contribuinte reintimado, no prazo de 5 dias, a apresentar os documentos/esclarecimentos solicitados no Termo de Início do Procedimento Fiscal, sob pena de, no caso de lançamento de ofício, ao agravamento em 50 % das multas a que se referem o inciso I e o § 1º do caput do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

No referido Termo o contribuinte foi ainda intimado a apresentar à fiscalização, a Escrituração Contábil Digital - SPED Contábil, referente ao ano-calendário 2010 (Período de Apuração de 01/01/2010 a 31/12/2010), ou apresentar os arquivos magnéticos estabelecidos no Art. 11 da Lei 8.218/1991, no formato especificado pela Instrução Normativa 86/2001 e Ato Declaratório Executivo-ADE COFIS 15/2001, relativos ao item 4.1 -Registros Contábeis do Anexo Único do referido ADE, para o período de Janeiro de 2010 a Dezembro de 2010.

Foi também encaminhado ao contribuinte Termo de Constatação, referente à decisão judicial transitada em julgado, que atendeu a pretensão do contribuinte deduzida no

Mandado de Segurança nº 2004.35.00.011077-2, reconhecendo-o como não contribuinte do IPI em relação à revenda de mercadorias importadas, chamado de IPI Complementar, afastando a incidência do art. 9º, I, do Decreto nº 2.637/98, conforme transcrição abaixo. Caso quisesse, deveria apresentar esclarecimentos ou justificativas no prazo de 5 dias, contados do recebimento.

Termo de Constatação (fls. 306 e 307):

Ressalte-se que, considerando o não atendimento do Termo de Início do Procedimento Fiscal até a presente data, no qual foram solicitados os Livros de Apuração do IPI dos anos-calendários 2007, 2008, 2009 e 2010, esclareço que extraímos cópias dos Livros de Registro de Apuração do IPI - RAUPI dos anos-calendários 2007 e 2008 a partir do processo administrativo nº 13116.002203/2009-21 (Auto de Infração - IPI). Para os anos-calendários 2009 e 2010 obtivemos as informações através da Escrituração Fiscal Digital - EFD do SPED - Sistema Público de Escrituração Digital transmitida pelo contribuinte.

O Termo de Reintimação, Intimação e Constatação Fiscal foi recebido pelo contribuinte em 21/10/2011, conforme AR à fl. 314. No entanto, decorrido o prazo concedido no referido termo, o contribuinte novamente não apresentou qualquer documento ou esclarecimento, sujeitando-se ao agravamento em 50% da multa de ofício, a que se referem o inciso I e o § 1º do caput do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 (§ 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96).

Através das planilhas Demonstrativos das Receitas Adicionais Não Computadas no DRE x IPI pago no desembaraço aduaneiro (CMV) às fls. 310 a 313, demonstramos ao contribuinte os valores que deveriam integrar o resultado operacional em cada um dos períodos de apuração dos exercícios fiscalizados (IPI destacado em nota fiscal que constitui receita adicional e o IPI pago no desembaraço aduaneiro que integra o custo das mercadorias vendidas).

No entanto, não houve qualquer manifestação do contribuinte acerca do Termo de Constatação. Em 31/10/2011 recebi o documento à fl. 315 da Geacon Contábil Empresarial Ltda, que me foi entregue através de serviço de "motoboy", no qual o Sr. Geraldo da Consolação Pereira, ressalte-se que não consta a assinatura do mesmo no documento e nem foi anexada procuração da empresa CAO A Montadora de Veículos S/A, encaminha CD com o arquivo do SPED Contábil da empresa CAO A Montadora de Veículos S/A relativo ao ano 2010, informando ainda que não conseguiram validá-lo, pois o tamanho do arquivo ficou superior a 1GB, e que os técnicos do sistema estariam trabalhando e a previsão era de que até 04/11 o registro seria entregue particionado.

O arquivo contido no CD entregue não foi considerado na presente fiscalização.

Conforme fl. 316, constatamos ainda que até 28/11/2011 não havia sido transmitido o SPED Contábil de 01/2010 a 11/2010 .

No documento apresentado, o Sr. Geraldo da Consolação Pereira informa ainda que estavam trabalhando na documentação e nos documentos solicitados, e que no dia 31/10/2011 estaria apresentando uma boa parte do material e que para o restante poderia acertar um novo prazo para entrega. No entanto, no dia 31/10/2011 não foi apresentado qualquer documento/esclarecimento, conforme prometido anteriormente.

Processo nº 13116.722101/2011-41  
Acórdão n.º **9101-003.842**

**CSRF-T1**  
Fl. 2.028

---

Aguardamos ainda a manifestação do contribuinte até a presente data, no entanto, não houve interesse do contribuinte em apresentar os documentos e esclarecimentos solicitados pela fiscalização.

Considerando a não apresentação dos documentos e esclarecimentos solicitados, prosseguimos com a fiscalização utilizando-se de elementos e documentos que dispúnhamos na repartição:

(...)"

Fato é que, no que pese a fiscalização ter demorado mais tempo que o necessário e tendo tido dificultado seu acesso a certas informações, como havia material suficiente e legítimo apto a sustentar o lançamento, correta a lavratura dos autos de infração discutidos nos autos, e mais devida ainda, a imposição da multa agravada.

Diante do exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso especial do contribuinte quanto à dedutibilidade do PIS e da COFINS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL e quanto à multa agravada.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei