



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

Processo nº 10120.006956/2006-14
Recurso nº 157.793 Voluntário
Acórdão nº 1401-00.021 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março de 2009
Matéria CSLL - Ex.: 2001
Recorrente CEPALGO EMBALAGENS FLEXÍVEIS LTDA.
Recorrida 2ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2000

Ementa: NULIDADE DE LANÇAMENTO

O art. 904 do RIR/99 não é impeditivo de se levar a cabo o procedimento fiscalizatório no recesso da unidade fazendária, fora do domicílio do contribuinte.

NULIDADE DE LANÇAMENTO - MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO

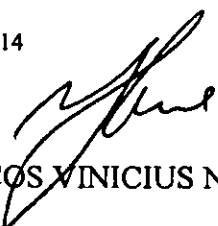
Lançamento de multa isolada por falta de pagamento de CSL por estimativa não configura mudança de critério jurídico pelo fato de haver lançamento de multa proporcional sobre CSL anual.

MULTA ISOLADA. EXISTÊNCIA DE MULTA PROPORCIONAL.

A multa de ofício sobre CSL efetiva (anual) exclui a incidência da multa isolada sobre CSL mensal por estimativa. Apenado o continente, incabível apenar o conteúdo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CEPALGO EMBALAGENS FLEXÍVEIS LTDA.

ACORDAM os Membros da 4ª Câmara 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

Presidente



MARCOS SHIGUEO TAKATA

Relator

Formalizado em: **15 MAI 2009**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Albertina Silva Santos de Lima, Valmar Fonseca de Menezes, Hugo Correia Sotero, Silvana Rescigno Guerra Barretto (Suplente Convocada) e Carlos Alberto Gonçalves Nunes. Ausente, justificadamente a Conselheira Silvia Bessa Ribeiro Biar.

Relatório

Trata o auto de infração para lançamento de multa isolada em decorrência da falta de pagamento da CSL incidente sobre a base de cálculo estimada (fls. 60 a 65 e 06 a 08), referente ao ano-calendário 2000, com crédito tributário total de R\$ 101.339,63.

Conforme descrição dos fatos constante do auto de infração, os valores da CSL estimada foram apurados com base na receita bruta de janeiro a outubro e com base em balancetes de suspensão/redução em novembro e dezembro. Foram utilizados os montantes apurados pelo contribuinte até o mês de outubro, tendo sido feitos ajustes nos demais períodos de apuração, para o fim de incluir valores referentes a infrações de omissão de receitas tributadas em auto de infração anterior, o qual instruiu o processo nº 10120.007278/2005-18. A multa aqui lançada não compôs o lançamento anteriormente efetuado em dezembro de 2005, quando a ação fiscal foi encerrada parcialmente.

Cientificado do lançamento em 31/10/06 (fl. 66), o sujeito passivo apresentou a impugnação (fls. 77 a 84), acostada dos documentos (fls. 85 a 92), em 29/11/06, alegando, em síntese:

Tempestividade;

Nulidade do lançamento em virtude do descumprimento do disposto no art. 904 do RIR/99;

O presente lançamento representa mudança de critério jurídico, eis que a Fazenda já havia fiscalizado anteriormente esse mesmo período e, por consequência, concluído que tal multa não era devida, vez não ter sido lavrado o auto de infração correspondente no momento oportuno, o que contraria o disposto no art. 146 do CTN, tornando discricionária a atividade do lançamento;

Decadência nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, conforme jurisprudência do Conselho de Contribuintes (CC). Inaplicabilidade do art. 45 da Lei 8.212/91, por tratar de matéria de esfera de lei complementar, consoante decisões do STJ e da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF);

Encerrado o período de apuração da CSL, a exigência de recolhimento por estimativa perde sua eficácia, já que prevalece a exigência dos tributos efetivamente devidos. Este é o entendimento do CC. No caso presente, inclusive, já foi exigida a CSL devida por meio do processo administrativo nº 10120.007278/2005-18, tendo sido cobrada multa de ofício sobre a base de cálculo. Neste caso, a jurisprudência é no sentido de que não podem ser exigidas as multas isolada e de ofício incidentes sobre bases de cálculo sobrepostas;

Requer a realização de diligência.

O acórdão da 2ª Turma da DRJ/Brasília é ementado nos seguintes termos:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2000

FISCALIZAÇÃO NO DOMICÍLIO. CRITÉRIO DO AFRF. O art. 904 do RIR/99 trata apenas de uma previsão autorizativa para que o AFRF possa realizar a verificação de documentos, livros e estoques in loco na empresa, quando tal providência se demonstrar necessária a seu critério.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. Não ocorreu mudança de critério jurídico, tendo sido cumprido o disposto no art. 146 do CTN, vez que a previsão legal para a cobrança da multa isolada é anterior ao fato gerador.

MULTA ISOLADA. EXIGÊNCIA. LIMITE TEMPORAL. O art. 44, parágrafo 1º, inciso II da Lei no. 9.430/96 autoriza expressamente a exigência da multa isolada após o encerramento do período de apuração.

MULTA ISOLADA VERSUS MULTA DE OFÍCIO VINCULADA. Não há previsão legal de que a multa isolada não possa ser cobrada juntamente com a multa de ofício vinculada ao tributo que deixou de ser recolhido. Tratam-se de multas distintas decorrentes de infrações distintas: uma infração representada pela falta de recolhimento do tributo devido ao final do período de apuração (ajuste anual); a outra infração representada pelo descumprimento da obrigação de pagar a CSLL estimada, decorrente da opção por não realizar a tributação trimestral (com conseqüente levantamento de balanço).]

O recurso voluntário articula, essencialmente, as mesmas razões deduzidas na peça inaugural.

É o relatório.

Voto

Conselheiro – MARCOS SHIGUEO TAKATA, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele, pois, conheço.

Sobre a argüição de nulidade por ofensa ao art. 904 do RIR/99 não a entrevejo. Não se cuida de regra impeditiva de se realizar o procedimento fiscalizatório fora do domicílio do contribuinte. Aliás, não fosse assim, chegar-se ia à conclusão de que seriam vedadas as ações fiscais levadas a efeito em domicílio de contratantes da contribuinte fiscalizada, para fins de verificação da concreção ou não de omissão de receitas, por ex., por saldo credor de caixa acobertado por adiantamento de clientes. Conclusão absurda, pois é justamente esse tipo de ação que se exige quando se diz que a fiscalização deve aprofundar sua investigação para constatação de ilegalidades praticadas por contribuinte.

Na mesma linha de consideração, a regra em causa não é impeditiva de se levar a cabo o procedimento fiscalizatório no recesso da unidade fazendária quando seja prescindível, para o aprofundamento da investigação, o comparecimento da autoridade fiscal no domicílio do contribuinte.

Quanto ao argumento de que houve mudança de critério jurídico não autorizada pelo art. 146 do CTN, igualmente o fulmino. Não se trata de mudança de critério jurídico adotada pela fiscalização. Não acolho o fundamento expendido no juízo *a quo* de que como o pagamento da CSL por estimativa é anterior à consumação do fato gerador anual, não houve mudança de critério jurídico efetivada em relação a fato gerador ocorrido anteriormente à sua introdução. Ocorre simplesmente que o lançamento de ofício em dissídio se deu em relação a suporte fático não compreendido no que serviu de base para o lançamento levado a efeito em 28/12/05. Isso nada tem de ver com mudança de critério jurídico.

Passo a examinar a alegação de que já fora exigida a CSL efetiva (anual) com a cominação de multa de ofício sobre aquela exigência, o que repudiaria a exigência da multa isolada..

A redação original do art. 44, *caput*, I e II e § 1º, da Lei 9.430/96 era a seguinte:

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

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de

declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

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

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

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

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

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

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

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido.

Posteriormente, a Medida Provisória 303/06 alterou essa redação, mas teve sua vigência coarctada em 27/10/06 (antes, portanto, do ato de lançamento, que se deu em 06/11/06 – fls. 234 e 240), pois não fora convertida em lei, conforme o Ato Declaratório do Congresso Nacional 57/06, no exercício do art. 62, § 3º, da CF.

Sobreveio a Medida Provisória 351/07 alterando novamente a redação do preceito legal em comentário, com a mesma dicção prevista pela Medida Provisória 303/06. A Medida Provisória 351/07 fora convertida na Lei 11.488/07, de modo que a atual redação do art. 44, *caput*, I, II e § 1º, da Lei 9.430/96 é a seguinte:

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

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;

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

na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado

imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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.

§ 1º. O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Vê-se que na atual dicção do art. 44 da Lei 9.430/96 a penalidade de multa de ofício é menos gravosa à prevista originariamente por esse preceito (em vigor ao tempo do lançamento) para os pressupostos de fato em dissídio. Ainda que a alteração introduzida pela Medida Provisória 303/06 tenha perdido sua eficácia ao tempo do julgamento nas instância de origem, eficaz e de se aplicar a redação restaurada pela Medida Provisória 351/07 convertida na Lei 11.488/07. Mero reconhecimento da retroatividade benigna em matéria punitiva, positivada no art. 106, II, “c”, do CTN.

Tenho para mim que a dicção do art. 44 da Lei 9.430/96 prestou-se a corrigir a deficiência redacional primitiva, pois na literalidade pura dessa a multa de ofício era aplicável mesmo quando o tributo fosse integralmente pago com atraso – o que dava azo a se discutir como seria apurada a base de cálculo para a incidência da multa em tal hipótese. Essa questão foi espancada com a nova redação do art. 44 da Lei 9.430/96, que não mais prevê a incidência de multa de ofício no pagamento integral do tributo com atraso.

A partir da Lei 9.430/96, com a instituição do IRPJ e da CSL apurados trimestralmente (sem prejuízo da opção pela apuração anual no caso de lucro real), o IRPJ mensal, assim como a CSL mensal, deixaram de ser IRPJ e CSL efetivos, tornando-se IRPJ e CSL por estimativa. Isso resulta claro no “título” dos arts. 2º e 6º, da Lei 9.430/96 (e para a CSL, em virtude do art. 28 dessa lei) que preconizam “pagamento por estimativa”:

Pagamento por Estimativa

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

(...)

Pagamento por Estimativa

Art. 6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

§ 1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro será:

I - pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo, observado o disposto no § 2º; II - compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.

(...)

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

De se lembrar que, sob a égide da Lei 8.981/95, o IRPJ e a CSL mensais configuravam exações efetivas, sem embargo do ajuste anual do IRPJ e da CSL: o art. 27 dessa lei falava em fatos geradores ocorridos em cada mês e em base de cálculo apurada mensalmente e se coloca sob a Seção II denominada de Pagamento mensal do imposto¹ (igualmente válido para a CSL, por força do art. 57 da mesma lei)². Ou, no mínimo, poderia ser colocada em discussão o IRPJ e a CSL mensais serem exações efetivas.

¹ SEÇÃO II

Do Pagamento Mensal do Imposto

Art. 27. Para efeito de apuração do Imposto de Renda, relativo aos fatos geradores ocorridos em cada mês, a pessoa jurídica determinará a base de cálculo mensalmente, de acordo com as regras previstas nesta seção, sem prejuízo do ajuste previsto no art. 37.

Art. 37. Sem prejuízo dos pagamentos mensais do imposto, as pessoas jurídicas obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real (art. 36) e as pessoas jurídicas que não optarem pelo regime de tributação com base no lucro presumido (art. 44) deverão, para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano-calendário ou na data da extinção.

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido com observância das disposições das leis comerciais.

² Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta lei.

§ 1º Para efeito de pagamento mensal, a base de cálculo da contribuição social será o valor correspondente a dez por cento do somatório:

- a) da receita bruta mensal;
- b) das demais receitas e ganhos de capital;

Não por menos a Instrução Normativa 93/97, alterando o que dispunha a Instrução Normativa 11/986, passou a prever que a falta de pagamento do IRPJ e da CSL mensais por estimativa não autoriza sua cobrança, mas tão só a multa isolada por falta do referido pagamento.

À vista disso tudo, é de meridiana nitidez que a multa de ofício do art 44, I, da Lei 9.430/96 exclui a incidência da multa isolada do art. 44. II, "b", da mesma lei. Ou seja, a incidência da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago da CSL efetivamente devida no ano-calendário³, e que é cobrável juntamente com esse tributo, exclui a incidência da multa de ofício de 50% sobre o valor não pago de CSL mensal por estimativa do mesmo ano-calendário.

Isso deflui com cartesiana nitidez, seja por interpretação lógica dos preceitos citados (aliás, para além disso, pode-se dizer que é corolário lógico), seja por interpretação finalística do art. 44, I e II, da Lei 9.430/96.

Apenado o *continente*, desnecessário e incabível apenar o *conteúdo*. Se já se penaliza o *todo*, não há sentido em se penalizar também a *parte do todo*.

Como penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo? Isso seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos.

A interpretação ora expendida ganha maior força a partir do momento em que a CSL mensal é estimativa, diversamente do que se dava à luz da Lei 8.981/95 em que a CSL mensal era efetiva apesar do ajuste anual (ou no mínimo se poderia colocar em discussão que a CSL mensal era efetiva, o que não se põe em discussão a partir da Lei 9.430/96).

Por tais razões e sob essa ordem de juízo, dou provimento ao recurso.

c) dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável;

d) dos rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa.

§ 2º No caso das pessoas jurídicas de que trata o inciso III do art. 36, a base de cálculo da contribuição social corresponderá ao valor da receita bruta ajustada, quando for o caso, pelo valor das deduções previstas no art. 29.

§ 3º A pessoa jurídica que determinar o Imposto de Renda a ser pago em cada mês com base no lucro real (art. 35), deverá efetuar o pagamento da contribuição social sobre o lucro, calculando-a com base no lucro líquido ajustado apurado em cada mês.

§ 4º No caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, a contribuição determinada na forma dos §§ 1º a 3º será deduzida da contribuição apurada no encerramento do período de apuração.

³ Evidentemente, o mesmo cabe em relação ao IRPJ. Como o caso em dissídio versa somente sobre a CSL, daqui em diante faremos menção somente a essa.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 12 de março de 2009


MARCOS SHIGUEO TAKATA