



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

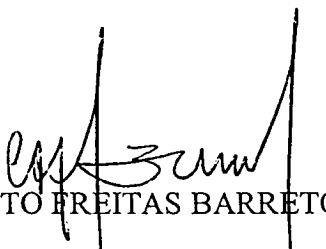
Processo nº 10140.000532/2003-57
Recurso nº 103-138.442 Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-00.167 – 1ª Turma
Sessão de 15 de junho de 2009
Matéria IRPJ E OUTRO - MULTA ISOLADA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado KABRIL YUSSEF (FIRMA INDIVIDUAL)

CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA COM A DEVIDA POR FALTA DE PAGAMENTO DE TRIBUTO OU CONTRIBUIÇÃO - Descabe a concomitância da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa de que trata o art. 2º da Lei nº 9.430/96 com a multa proporcional ao imposto devido decorrente de omissão de receitas, tendo ambas as multas se baseado nos valores desviados da escrituração, sob pena de aplicar-se dupla penalidade sobre uma mesma infração.

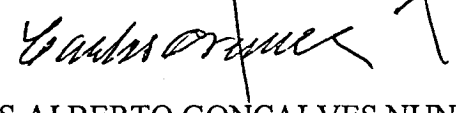
IRPJ - MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - O art. 44 da Lei nº 9.430/96 estabelece que a multa de ofício incide sobre o valor do tributo ou diferença de tributo. Enquanto não determinado esse valor, a multa por falta de recolhimento de estimativa, sem levantamento de balanço de suspensão, é calculada por estimativa, com base na receita bruta. Encerrado o ano calendário sem que o fisco tenha lançado a multa isolada, e, se o balanço do exercício apontar prejuízo ou resultado nulo, descabe o lançamento da multa isolada com base em estimativa. Havendo tributo a ser pago, a multa isolada limitar-se-á ao valor da provisão do tributo. E isto porque o lançamento terá de ser feito com base e limite no tributo apurado em balanço; não mais por estimativa, já que ela existe para substituir o imposto, durante o ano-calendário, quando ainda não se conhece o seu valor. O mesmo tratamento se reserva à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Adriana Gomes Rego, Nelson Lósso Filho, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro e Carlos Alberto Freitas Barreto.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Presidente


CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES

Relator

Formalizado em: 01 SET 2009

Participaram, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: José Clóvis Alves, Leonardo Henrique M. de Oliveira (Substituto Convocado), Antonio Praga, Karem Jureidini Dias, Antonio Carlos Guidoni Filho, Valmir Sandri (Substituto Convocado) e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente Substituto). Ausente, justificadamente o Conselheiro José Carlos Passuello.

Relatório

A Fazenda Nacional, por seu douto Procurador junto à Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, com fundamento no artigo 32, inciso I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC) c/c o 5º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (RICSRF), ambos aprovados pela Portaria MF nº 55/98, recorre a este Colegiado (fls. 554/565) contra o Acórdão nº 103-21.895, de 17/03/2005 (fls. 536/545), rerratificado pelo Acórdão nº 103-22.182, de 11 de novembro de 2005, que, por maioria de votos, deu provimento ao recurso do contribuinte, para excluir a imposição da multa isolada, que fora aplicada por falta de recolhimento de estimativa do IRPJ (fls. 386/393) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (fls. 394/399), com fundamento no inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

O Acórdão nº 103-21.895 havia afastado a multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL, relativos ao exercício 1999/ano-calendário de 1988 e a referente a CSLL do ano-calendário de 2000. Embargado o aresto (fls. 547), o Colegiado rerratificou-o para afastar a multa isolada do IRPJ e da CSLL, no ano-calendário de 1998 e da CSLL no ano-calendário de 1999.

A Câmara afastou a multa isolada referente ao IRPJ e da CSLL referente ao ano –calendário de 1998 por dupla fundamentação, esclarecendo o relator que por um lado, devido à incidência concomitante das multas de lançamento de ofício e da multa isolada, previstas nos incisos I e IV do art. 44 da Lei nº 9.430/96, sobre a mesma base de cálculo decorrente de omissão de receitas, como comprovam os autos de infração de IRPJ e CSLL, dos quais tratou o processo 10140.000533/2003-00, e o demonstrativo de fls. 380 e 383, tudo corroborado pela descrição dos fatos fornecida pela autoridade fiscal e aqui transcrita na parte inicial do relatório. Por outro, tendo em vista o julgamento desta mesma Câmara que deu provimento ao recurso voluntário 138443, do processo acima citado, e resultou no Acórdão 103-21.890. Neste acórdão a Câmara acolhera o argumento de que a norma que revogara a vedação de utilização de informações da CPMF para fim de constituição de outros impostos e contribuições tinha o caráter material, não se enquadrando na hipótese de aplicação a fatos

geradores anteriores prevista pelo art. 144, § 1º, do CTN.

Todavia, o relator ressaltou, no voto do acórdão rerratificado que o exame específico das alegações sobre quebra de sigilo bancário e da retificação do livro diário nº 7, vinculadas unicamente à apuração do ano-calendário de 1998, fica prejudicada haja vista a exclusão da exigência desse período com suporte no Acórdão 103-21.890.

Sustentou o entendimento da Câmara de impossibilidade de aplicação conjunta, sobre a mesma base de cálculo, das multas previstas nos incisos I e IV da Lei nº 9.430/96.

Outrossim, encontra-se pacificada a interpretação de que esta multa não pode ser exigida na hipótese de o contribuinte ter declarado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, quanto à atuação levada a efeito após o encerramento do ano-calendário de referência. Entende-se que após o encerramento do ano-calendário e da apuração do resultado anual, dispõe-se do valor reconhecido como devido pelo contribuinte, e não mais de estimativas, portanto, descabe punição por falta de recolhimento a esse título. Eventuais diferenças de IRPJ ou CSLL apuradas pela fiscalização devem ser exigidas conjunta e unicamente com aplicação da multa de lançamento de ofício (ar. 44 I ou II).

Em relação à multa relativa à CSLL do ano-calendário de 1999 deve ser excluída da exigência uma vez que, apesar da base de cálculo positiva declarada (DIPJ/99, fls. 334), a recorrente apurou CSLL a pagar negativa de R\$ 11.213,00. Não é admissível a aplicação da multa por falta de recolhimento estimado, após o final do ano-calendário, quando comprovado que o contribuinte apurou, na sua declaração anual, crédito contra o fisco. Em tal caso, conforme já mencionado, eventuais diferenças de CSLL apuradas pela fiscalização devem ser exigidas conjunta e unicamente com a aplicação da multa de lançamento de ofício (art. 44 I ou II).

Intimada do aresto em 06/05/2006 (fls. 553), a Douta Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou, em 15/05/2006 (fls. 554), o seu recurso especial, em que sustenta que o aresto afrontou o disposto no art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/96, ao asseverar que a multa isolada não pode ser imposta na hipótese de o contribuinte ter declarado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL ao final do período anual de apuração, quanto a atuação levada a efeito após o encerramento do ano-calendário de referência. O procedimento implica em declarar por via oblíqua a inconstitucionalidade do dispositivo.

Cita arestos administrativos contrários ao entendimento esposado pela Terceira Câmara, discurrendo a respeito.

A seguir, ataca o segundo fundamento apresentado no acórdão guerreado, sustentando que a legislação introduzida pela Lei Complementar nº 105/2001 é de natureza procedimental e não material, com respaldo na Doutrina que cita.

O ilustre Presidente da Terceira Câmara deu seguimento ao recurso, por considerar atendido o disposto no artigo 33, § 1º do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria nº MF nº 55, de 16 de março de 1998. E determinou a intimação do sujeito passivo (fls.586/587).

Regularmente notificado em 07/08/2006 (fls. 592), o sujeito passivo apresentou contra-razões ao recurso, em 22/08/2006 (fls. 593), sustentando o acerto do acórdão recorrido.

É o relatório.



Voto

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator

O recurso da Fazenda Nacional está previsto no artigo 32, inciso I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC) c/c o 5º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (RCSRF), ambos aprovados pela Portaria MF nº 55/98, guardando observância do prazo de 15 (quinze) dias para sua interposição, estabelecido no mencionado artigo 33, do RICC.

Tomo, pois, conhecimento do recurso da Douta Procuradoria da Fazenda Nacional, por ter fundamentado a contrariedade à lei, que julga ter ocorrido, resguardado o prazo para a interposição de seu apelo, como bem demonstrou o ilustre Presidente da Terceira Câmara.

Igualmente, tomo conhecimento das contrarrazões do sujeito passivo, com fundamento no artigo 34 do RICC, e com guarda do prazo ali previsto.

A matéria está assim disciplinada na Lei nº 9.430, de 30.12.1996:

Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

Auto de Infração Sem Tributo

“Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

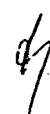
Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Multas de Lançamento de Ofício

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

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de 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 -”omissis”.....



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

I -”omissis”

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;"

O aresto recorrido bem definiu os limites do litígio, qual seja o descabimento da concomitância da multa isolada com a proporcional de lançamento de ofício, quando ambas incidirem sobre a mesma base de cálculo, o que ocorreu na espécie. As duas multas incidiram sobre omissão de receitas, como deixou bem claro o voto do relator.

Por outro lado, é verdade que o Conselho de Contribuintes, inicialmente, teve interpretações divergentes em suas Câmaras sobre algumas hipóteses de incidência da multa isolada, até que, no julgamento do Recurso 108-130.096, a Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, através do Acórdão CSRF_01-04.915, de 12/04/2004, em voto condutor do ilustre Conselheiro José Clóvis Alves, pacificou diversas situações ali tratadas. Posteriormente, outros julgados desta Turma consolidaram o entendimento então adotado. Aperfeiçoando ainda mais essa unificação de jurisprudência outros acórdãos do Colegiado, como, v.g., o Acórdão nº CSRF/01-05.652, de 27/03/2007, do ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, quando do julgamento do Recurso nº 108-133.750.

No “leading case”, o relator, com recurso aos princípios da razoabilidade, do fato consumado (lucro real anual), da proporcionalidade e com vista ao disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional (CTN), em minuciosa motivação, interpretou o inciso IV do § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96 subordinando-o ao disposto no “caput” do dispositivo, e examinando diversas situações fáticas com apresentação de soluções para cada hipótese levantada.

A primeira dessas questões foi exatamente a hipótese de omissão de receita detectada após o ano calendário, concluindo-se, na linha da fundamentação acima exposta, que só haveria lugar para a aplicação da multa de lançamento de ofício e, não da multa isolada, pois essa sanção é para dar efetividade aos recolhimentos das estimativas durante o ano calendário, calculadas sobre o faturamento escriturado.

Disse ele:

“1) Após o ano calendário a fiscalização detecta omissão de receita, deve-se exigir a multa proporcional de 75% ou 150%, e não a multa isolada pois essa sanção é para dar efetividade aos recolhimentos das estimativas durante o ano calendário calculadas sobre o faturamento escriturado.”

O Conselho de Contribuintes pela maioria de suas Câmaras já se manifestou contrário à concomitância de multas sobre u’a mesma base de cálculo. A Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes pelos acórdãos n.º 103-20.572, 103-19.903, como consta do relatório do citado aresto da CSRF, e 103-20.475, 103-21.116, e também a Primeira Câmara, nos Ac. 101-93.692, 101-93.924, 101-93.939, 101-94.084, 101-94.085; a Segunda Câmara, no Ac. 102-45.864; a Quarta Câmara, nos Ac. 104-18.632, 104-19.210 e 19.318, e a

4

Sexta Câmara, nos Ac. 106-13.135 e 106-12.867.

Nestes autos, a fiscalização lançou a multa isolada, após o encerramento do respectivo ano-calendário, e da apresentação da respectiva DIPJ, com fulcro em omissão de receitas, e sobre os mesmos valores que serviram de base de cálculo da CSLL e da multa de lançamento de ofício proporcional à referida contribuição. Aplicou-se dupla penalidade sobre uma mesma omissão.

Esse fundamento do aresto recorrido é suficiente para justificar o afastamento da multa isolada, independentemente do outro fundamento que a Câmara adicionara.

Além disso, a CSLL no ano-calendário de 1999, Exercício de 2000, é descabida porque a empresa apurou crédito de CSLL no período, estando correto o entendimento do relator do aresto ocorrido a respeito.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição apurada no encerramento do ano-calendário, e não sobre o valor calculado em base estimada no curso do ano-calendário de correspondência, de sorte que é insubsistente a aplicação da referida multa diante da falta de estimativa se a contribuinte recolhe, ao longo do ano, valor igual ou superior ao apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.

Não tenho dúvida de que, no curso do ano-calendário, a multa é calculada por estimativa com base na receita bruta que, aí, é a sua base de cálculo.

Todavia, encerrado o período base, levantado o balanço e apurado o lucro líquido do período, feita a provisão do imposto, emerge sobranceiro o conceito de tributo referido no art. 44 da Lei nº 9.430/96 que deve prevalecer como limite para a base de cálculo da multa isolada. Ou seja, a multa isolada não poderá exceder esse valor.

Com efeito, o art. 44 da Lei nº 9.430/96 estabelece que a multa de ofício incide sobre o valor do tributo ou diferença de tributo. Enquanto não determinado esse valor, a multa por falta de recolhimento de estimativa, sem levantamento de balanço de suspensão, é calculada por estimativa, com base na receita bruta. Encerrado o ano calendário sem que o fisco tenha lançado a multa isolada, e, se o balanço do exercício apontar prejuízo ou resultado nulo, descabe o lançamento da multa isolada com base em estimativa. Havendo tributo a ser pago, a multa isolada limitar-se-á ao valor da provisão do tributo. E isto porque o lançamento terá de ser feito com base e limite no tributo apurado em balanço; não mais por estimativa, já que ela existe para substituir o imposto, durante o ano-calendário, quando ainda não se conhece o seu valor. O mesmo tratamento se reserva à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Este o entendimento contido no Acórdão CSRF/01-05.201, de 14/03/2005, no julgamento do Recurso 108-132.915.

O intérprete e executor da lei deve aplicá-la segundo o Direito do qual ela é um instrumento que busca atingi-lo. E ter em conta, dentre outros, os princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

E ao fazê-lo não se está deixando de cumprir a lei, ou decretando sua inconstitucionalidade, e tampouco se afastando de sua competência, mas, no exercício dela, interpretando a norma dentro do sistema jurídico em que a mesma se insere.



Nesse sentido, recomenda a Lei nº 9.784, de 29/01/99, que contém princípios para a Administração Pública.

Confira-se:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito;

Em suma:

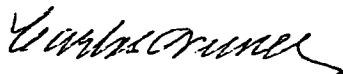
Descabe a concomitância da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa de que trata o art. 2º da Lei nº 9.430/96 com a multa proporcional ao imposto devido decorrente de omissão de receitas, tendo ambas as multas se baseado nos valores desviados da escrituração, sob pena de aplicar-se dupla penalidade sobre uma mesma infração.

O art. 44 da Lei nº 9.430/96 estabelece que a multa de ofício incide sobre o valor do tributo ou diferença de tributo. Enquanto não determinado esse valor, a multa por falta de recolhimento de estimativa, sem levantamento de balanço de suspensão, é calculada por estimativa, com base na receita bruta. Encerrado o ano calendário sem que o fisco tenha lançado a multa isolada, e, se o balanço do exercício apontar prejuízo ou resultado nulo, descabe o lançamento da multa isolada com base em estimativa. Havendo tributo a ser pago, a multa isolada limitar-se-á ao valor da provisão do tributo. E isto porque o lançamento terá de ser feito com base e limite no tributo apurado em balanço; não mais por estimativa, já que ela existe para substituir o imposto, durante o ano-calendário, quando ainda não se conhece o seu valor. O mesmo tratamento se reserva à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

O acórdão recorrido é correto, devendo, pois, ser mantido em seus próprios fundamentos.

Nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, em 15 de junho de 2009.



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES

