



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

Processo n° 10140.003005/2002-13
Recurso n° 108-139.585 Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-00482 – 1ª Turma
Sessão de 07 de dezembro de 2009
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO
Recorrente EMPRESA ENERGÉTICA DO MATO GROSSO DO SUL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

Assunto: MULTA ISOLADA

Exercício: 2002

CSLL. MULTA ISOLADA. Encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido apurado com base no lucro real e, dessa forma, não comporta a exigência da multa isolada, seja pela ausência de base imponible, sobretudo quando apurado prejuízo fiscal e base negativa do tributo. RETROATIVIDADE BENIGNA - O CTN consagra o princípio da aplicação retroativa da lei posterior mais benéfica às penalidades - art. 106, inciso II, "a", do CTN.

Recurso especial do contribuinte provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso para cancelar a exigência da multa de ofício isolada por falta de recolhimento da estimativa, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Adriana Gomes Rêgo, Leonardo de Andrade Couto, Albertina Silva dos Santos Lima e Carlos Alberto Freitas Barreto, que negavam provimento ao recurso


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.


VALMIR SANDRI - Relator.

EDITADO EM: 08 FEV 2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Antônio Praga, Karem Jureidini Dias, Albertina Silva dos Santos Lima, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Adriana Gomes Rêgo, Antônio Carlos Guidoni Filho, Valmir Sandri, Leonardo de Andrade Couto e Susy Gomes Hoffman (Vice Presidente).

Relatório

Com base nos permissivos do art. 32, II do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55/98, Empresa Energética do Mato Grosso do Sul S/A interpõe recurso especial em face do acórdão nº 108-08.792 (fls. 368/383) proferido pela antiga Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que, por maioria de votos, negou provimento ao recurso voluntário, mantendo a exigência da multa isolada sobre o não recolhimento das parcelas da contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL por estimativa no ano calendário de 2001.

O presente lançamento exige crédito tributário decorrente da constatação pela fiscalização da falta de recolhimento da contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL (fls. 64/66) decorrente de diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago e ainda lançamento de multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa.

Nesse sentido, foi lavrado auto de infração no qual se exige os seguintes valores: R\$ 5.467.070,01 de contribuição, R\$ 596.396,59 de juros de mora, R\$ 4.100.302,50 de multa e R\$ 4.058.969,93 de multa isolada, totalizando R\$ 14.222.739,03, tendo como fundamentação legal os seguintes dispositivos legais: art. 77, III do Decreto-Lei 5.844/43, art. 149 da Lei 5.172/66, art. 1º da Lei nº 9.316/96, art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/88, art. 19 da Lei nº 9.249/95, arts. 28, 29, 30, 43 e 44, I e § 1º, IV da Lei nº 9.430/96, art. 6º da MP 1.858/99 e art. 841 do RIR.

A autoridade administrativa consignou que a contribuinte apurou de base de cálculo da CSLL no ano base de 2001, antes da compensação da base de cálculo negativa no valor de R\$ 86.778.889,21 compensou R\$ 26.033.666,76 de base de cálculo negativa de períodos anteriores, obtendo uma base de cálculo da CSLL de R\$ 60.745.222,45, que resultou na CSLL a pagar de R\$ 5.467.070,02.

Informa ainda que a contribuinte declarou em sua DIPJ 2002 como valor de CSLL mensal pago por estimativa o valor de R\$ 5.467.070,02 e CSLL a pagar de R\$ 0,00, sem ter efetuado nenhum recolhimento a título de CSLL estimativa e nem declarado, no ano de 2001 os valores em DCTF do 4º trimestre.

Além da multa de ofício que incidiu sobre a CSLL apurada e não paga consigna também que fora lançada multa isolada em razão da falta de recolhimento da CSLL estimada, incidente sobre a base de cálculo estimada em função dos balanços de suspensão ou redução.

Intimada, a contribuinte apresentou sua impugnação às fls. 80/123 alegando, inicialmente, que há conexão à autuação lavrada em matéria de imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ), objeto do processo nº 10140003004/2002-79, possuindo os mesmo fundamentos.

Alega ainda, em síntese:

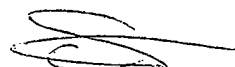
- (i) Que a empresa cometeu erro no preenchimento da declaração, porque contabilizou indevidamente no ano de 2001 receitas no valor de R\$ 113.598.908,52 e que ao perceber o erro, quando da ciência da orientação da COSIT/SRF pelo parecer 26/2002 e do comunicado CAM 784/2002, retificou a DIPJ/2002 expurgando os valores indevidamente contabilizados, após a instauração do procedimento de ofício que conduziu à lavratura do auto de infração;
- (ii) A inexigibilidade do tributo sobre os valores contabilizados em 2001 em razão da recomposição tarifária extraordinária;
- (iii) A inexigibilidade do tributo sobre os valores contabilizados em 2001 a título de receitas de vendas de energia no âmbito do MAE e;
- (iv) Inexigibilidade da multa isolada por impossibilidade de concomitância com a multa de ofício

Em resposta à diligência solicitada pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Campo Grande – MS às fls. 229/231, a DRF em Campo Grande informou que, quanto à confirmação se a empresa procedeu à retificação da sua contabilidade e do LALUR, a empresa depois de muito tempo apresentou o livro de apuração, porém não retificou sua contabilidade.

Quanto à solicitação de verificação da razão da contribuinte ter, somente na DIPJ Retificadora, excluído na Demonstração da CSLL o item “Depreciação e Amortização – C.M.C. – Lei 8.200/91”, a resposta foi que a empresa esclareceu “que a referida matéria não foi objeto de autuação fiscal em causa, não estando abrangida no âmbito do presente processo administrativo”.

Após retorno de diligência a Turma proferiu decisão (fls. 301/304) reportando-se a decisão proferida no processo 10140.003004/2002-79 às fls. 280/299, julgando procedente em parte o lançamento, para excluir do montante de R\$ 113.598.908,51 referente à recomposição tarifária extraordinária e negando-se a retificação da declaração no tocante à exclusão de R\$ 12.279.931,80, correspondente à conta “Depreciação e Amortização – C.M.C – Lei 8.200/91”, mantendo a multa isolada por falta de pagamento da estimativa da CSLL, referente aos períodos de janeiro, abril e maio de 2001 nos valores de R\$ 154.799,12, R\$ 185.531,57 e R\$ 26.584,26, respectivamente. Quanto aos demais valores do auto de infração (multa isolada referente ao período dezembro de 2001 – R\$ 3.692.054,98 e CSLL anual – R\$ 5.467.070,01) julgou improcedente.

O fundamento utilizado pela DRJ foi o de que a MP 14/2001 não pode ser considerada como fato gerador do IRPJ, pelo simples fato de tal diploma prever uma sobretarifa a ser aplicada sobre consumos de energia do ano seguinte, o que deve ser entendido como expectativa de ganho futuro. O fato gerador do imposto é um fato econômico que cria disponibilidade jurídica ou econômica.



Entenderam ainda que não há nenhuma restrição legal com relação à concomitância da aplicação das multas de ofício e isolada, e que a IN 93/97 prevê expressamente a possibilidade de cumulatividade da aplicação das duas multas.

Quanto à exclusão do item “Depreciação e Amortização – C.M.C – Lei 8.200/91” a Turma entendeu que a contribuinte não apresentou justificativa para a inserção, e que não pode ser acolhida pois a retificadora foi apresentada após a lavratura do auto de infração.

Pela exoneração de imposto e multa ter ultrapassado R\$ 500.000,00, recorreu-se de ofício.

Irresignada, a contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 310/317), requerendo o provimento de seu recurso voluntário para que fosse reformado o acórdão na parte em que manteve a exigência da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa da CSLL prevista no inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96.

Sustenta a contribuinte que o § 1º do art. 147 do CTN é destinado a casos de redução ou exclusão de tributos, não se aplicando às penalidades e que mesmo que fosse aplicável, restringir-se-ia às matérias objeto do lançamento de ofício.

Acrescenta que o entendimento de que o § 1º do art. 147 do CTN representa proibição do acesso ao instituto da retificação com vistas à correção de outros erros que se insinuaram na mesma declaração que contém a matéria autuada, estar-se-ia afrontando o princípio da verdade material.

Além disso, o fundamento da decisão de que não foi comprovado o erro alegado é impróprio, pois a retificação em questão não está subsumida ao âmbito de aplicação restrito do art. 147 do CTN, pois a própria Fiscalização teve acesso a informações e comprovações quando da diligência.

Por fim, assevera que caso reconhecida à possibilidade de exclusão dos valores de “Depreciação e Amortização – C.M.C – Lei 8.200/91”, a contribuinte não teria apurado resultados positivos nos meses em que se exige a multa isolada.

A antiga Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos negou provimento ao recurso de ofício, e, por maioria de votos, negou provimento ao recurso voluntário, mantendo a exigência da multa isolada sobre o não recolhimento das estimativas mensais no ano calendário de 2001, em acórdão assim ementado:

“CSL – DISTRIBUIDORA DE ENERGIA – RECOMPOSIÇÃO TARIFÁRIA EXTRAORDINÁRIA (RTE) – MP 14/2001 – RECONHECIMENTO DA RECEITA – COMPETÊNCIA – A empresa distribuidora de energia elétrica deve reconhecer a receita correspondente à recomposição tarifária (sobretarifa) prevista na MP 14/2001 à medida em que houver o consumo de energia sobre o qual é calculado tal montante; isto é, conforme a prestação do serviço.

CSL – DISTRIBUIDORA DE ENERGIA – MERCADO ATACADISTA DE ENERGIA ELÉTRICA – As empresas distribuidoras de energia elétrica não podem registrar ganho ou perda no mercado atacadista de energia porque não foram elas que arcaram com o custo de compra, mas apenas repassadoras aos consumidores (Resolução Aneel 72/02, art. 4º).

DIPJ – ALTERAÇÃO APÓS FORMALIZAÇÃO DO LANÇAMENTO – NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DO ERRO ANTERIOR – Somente é admitida a alteração da DIPJ da qual decorra redução de imposto a pagar (inclusive estimativa), se houver demonstração do erro anteriormente cometido. Após o encerramento da fiscalização, a DIPJ apresentada encontra-se homologada e sua alteração depende de autorização da autoridade administrativa.

Recurso de ofício negado.

Recurso Voluntário negado.”

Quanto a matéria recorrida de ofício, a Oitava Câmara tomou como corretas as afirmações constantes nas peças processuais, inclusive de que a empresa havia incluído indevidamente como sua receita no ano de 2001 os valores correspondentes a Recomposição Tarifária Extraordinária (RTE) e os referentes ao intercâmbio de energia no Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE) tendo em vista que não houve nenhum questionamento por parte da fiscalização em relação a valores e indicação da natureza jurídica, por parte da empresa, dos valores e lançamentos envolvidos no processo.

Por esta razão, negou provimento ao recurso de ofício.

Quanto ao recurso voluntário, entendeu que a pretensão de retificar a declaração cuja implicação é ausência de estimativa no curso do ano, após o lançamento de ofício só é admissível se vier acompanhada de devida justificativa, não acolhendo a argumentação de que não está obrigada a justificar a retificação porque o lançamento não abrangeu essa matéria.

Por fim, entendeu que a apuração de prejuízo no período base anual não obsta a exigência da multa de acordo com o inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96. Sendo assim, negou provimento ao recurso voluntário da contribuinte.

Intimada do acórdão, a contribuinte apresentou recurso especial de divergência (fls. 396/409), no qual sustenta que o acórdão contraria a jurisprudência da antiga Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (103-21030, 103-22.346 e 103-22.507), da Primeira Câmara (101-95.347 e 101-95.414), da Sétima (107-08.110) bem como desta Câmara Superior (CSRF/01-05.181 e CSRF/01-05.201) segundo os quais após o encerramento do período de apuração do lucro real, não pode ser exigida a multa isolada pelo falta do pagamento das estimativas mensais, enquanto o acórdão recorrido entende que “não obsta a exigência da multa isolada a apuração de prejuízo no período base anual, por expressa determinação legal de que a multa é devida” nos termos do inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96.

Requer assim, o conhecimento e provimento de seu recurso especial considerando que a jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes e desta Câmara Superior de Recursos fiscais firmou entendimento de ser indevida a multa isolada se, ao final do ano-calendário for apurada base negativa, e que a contribuinte apurou prejuízo fiscal e base negativa ao final de 2001.

Ao recurso especial de divergência apresentado pela contribuinte foi dado seguimento pelo Presidente da Câmara recorrida (Despacho n.º 108-168-2008, fls. 563/564),



ante a constatação de que foram atendidos os pressupostos de admissibilidade e demonstrado o dissídio jurisprudencial.

Regularmente intimada, a Fazenda Nacional apresentou suas contra-razões (fls. 566/572), alegando, em síntese, que o recurso especial de divergência apresentado pela contribuinte não merece ser provido, tendo em vista que o acórdão recorrido aplicou corretamente o disposto no art. 44, §1º, IV da Lei nº 9.430/96. Corroborando seu entendimento transcreve os arts. 14 e 16 da IN/SRF nº 93/1997.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valmir Sandri, Relator

O presente recurso foi interposto com base no permissivo do art. 32, inciso II, do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF 55/98 e atende os pressupostos para sua admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

Conforme se depreende do recurso, cinge-se a controvérsia ao entendimento do acórdão recorrido pelo cabimento da exigência da multa isolada sobre o não recolhimento das parcelas da CSLL por estimativa no ano-calendário de 2001, por considerar que a apuração de prejuízo no período base anual não obsta a exigência da multa de acordo com o inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96.

Note-se que no presente caso a exigência principal foi exonerada quando da decisão de primeira instância, tendo sido mantida tão somente a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa da CSLL, ainda que a contribuinte tenha apurado prejuízo fiscal ao final do ano-calendário.

Em seu recurso, alega a contribuinte que após o encerramento do período de apuração do lucro real, não pode ser exigida a multa isolada pelo falta do pagamento das estimativas mensais, conforme jurisprudência que transcreve.

Com a devida *vênia* ao entendimento esposado pela r. decisão recorrida, entendo que no presente caso assiste razão a contribuinte, eis que os dispositivos legais previstos nos incisos III e IV, § 1º, art. 44 da Lei 9.430/96, em sua versão original, têm como objetivo obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações de um provável imposto de renda e contribuição social que poderá ser devido ao final do ano-calendário.

Ou seja, é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa, e sendo assim, a penalidade só poderá ser exigida durante o ano-calendário em curso, tendo em vista que, com a apuração do tributo (CSLL) efetivamente devido ao final do ano-calendário (31.12), desaparece a base imponível daquela penalidade (antecipações), pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado que a justifique.

Portanto, com o encerramento do ano-calendário objeto das antecipações, surge, a partir daí, uma nova base imponível, ou seja, a base que irá suportar o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário, surgindo assim à hipótese da aplicação tão-somente do inciso I, § 1º do referido artigo, caso o tributo não seja pago no seu vencimento e apurado *ex-officio*, mas jamais a aplicação concomitante da penalidade prevista nos incisos III e IV, do § 1º do mesmo diploma legal, até porque a dupla penalidade afronta o disposto no artigo 97, V, c/c o artigo 113 do CTN, que estabelece apenas duas hipóteses de obrigação de dar, sendo a primeira ligada diretamente à prestação de pagar tributo e seus acessórios, e a segunda relativamente à obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por



objeto as prestações, positivas ou negativas pecuniária por descumprimento de obrigação acessória.

No presente caso, foi lavrado o auto de infração na data de 08.10.2002, fls. 64, ou seja, após o encerramento do ano-calendário que foi objeto do lançamento (2001), portanto, quando já apurada a base de cálculo da CSLL efetivamente devida no período.

Logo, embora a contribuinte não tenha antecipado ou tenha antecipado a menor a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) nos anos acima citados, conforme se depreende dos demonstrativos de apuração efetuado pela fiscalização, o fato é que a exigência da referida penalidade somente foi consubstanciada no mês de outubro de 2002, quando já conhecida a respectiva base de cálculo e o imposto efetivamente devido, porquanto, impossível no meu entendimento, coexistir num determinado momento (ocasião do lançamento), duas bases de cálculo para uma mesma exação, ou seja, uma com base nas estimativas mensais e outra ao final do ano-calendário.

Dessa forma, por entender inaplicável a Multa Isolada após o término do ano-calendário, bem como, por ter a Recorrente apurado base de cálculo negativa da contribuição social, entendo que deve ser reformada o r. acórdão proferido pela Oitava Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuinte, para cancelar a penalidade ora questionada.

Entretanto, se os argumentos acima não forem suficientes para convencer meus pares para afastar a presente exigência, colocó mais um, qual seja, falta de base legal para a sua aplicação, eis que o dispositivo legal que lhe dava supedâneo – inciso IV, §1º. do art. 44 da Lei n. 9.430/96, restou revogado pelo art. 14 da Lei nº. 11.488/2007, apagando, portanto, os efeitos do ato que antes era considerado ilícito, em respeito ao princípio da aplicação retroativa da lei posterior mais benéfica às penalidades tributárias, *ex vi* do disposto no art. 106, do CTN.

Vejamos o que diz o art. 14 da Lei n. 11.488, de 15 de junho de 2007, *verbis*:

Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas *a*, *b* e *c* do § 2º nos incisos I, II e III:

“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:

a) 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;

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.

§ 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.

I - (revogado);

II - (revogado);

III- (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

§ 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:

I - prestar esclarecimentos;

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;


III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

.....” (NR)

Ora, da análise do dispositivo acima transcrito, vê-se que o inciso IV, §1º, foi de fato revogado, sendo introduzida a partir da citada lei uma nova hipótese de penalidade no inciso II, do art. 44, da Lei n. 9.430/96 que antes inexistia, qual seja, multa isolada de 50% (cinquenta por cento), na ocorrência das hipóteses dos itens “a” e “b” do referido inciso.

Ante o acima exposto, voto no sentido de DAR provimento ao recurso.

É como voto.



Valmir Sandri - Relator