



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

Processo nº 10315.000915/2002-03
Recurso nº 148.420 Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-00.527 – 1ª Turma
Sessão de 26 de janeiro de 2010
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL/LL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado INDUSTRIAL BOPIL DE CALÇADOS LTDA.

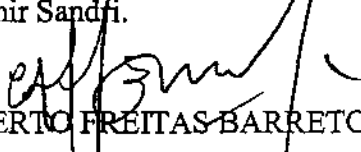
ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

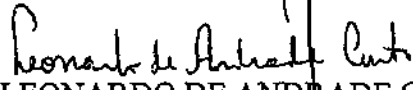
Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. Em função de expressa previsão legal, deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto (Relator), Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Claudemir Rodrigues Malaquias e Carlos Alberto Freitas Barreto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Valmir Sandri.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.


LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Relator.


VALMIR SANDRI - Redator Designado

EDITADO EM: 09 ABR 2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Praga, Karem Jureidini Dias, Ivete Malaquias Pessoa, Antonio Carlos Guidoni Filho, Leonardo de Andrade Couto, Valmir Sandri, Claudemir Rodrigues Malaquias, João Carlos Lima Junior, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata o presente de recurso especial (fls.423/433) interposto pela Fazenda Nacional com fulcro no inciso I, do art. 7º do Regimento Interno da CSRF, aprovado pela Portaria MF 147, de 25/05/2007, contra o Acórdão 108-09.236 (fls. 402/418) que, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo e cancelou a exigência da multa isolada aplicada sobre a CSLL devida a título de estimativa.

Sustenta a recorrente que não se configura no presente caso hipótese que dispensa a exigência, pois a autuada não transcreveu no Livro Diário os balancetes de suspensão ou redução de pagamento da contribuição, de modo a justificar o não recolhimento do valor devido a título de estimativa.

Aduz que a dispensa da multa, nos moldes efetuados, decorreria de um juízo de equidade que só seria aplicável na existência de previsão legal nesse sentido, o que não ocorreria no presente caso.

Por fim, reclama que a decisão hostilizada violou prova dos autos, pois considerou que a interessada teria recolhido valores maiores de CSLL do que seria devido, quando existem provas consistentes de que houve divergência entre os valores declarados e os escriturados, o que resultaria em recolhimento a menor do tributo.

Através do despacho 108-223/2008 (fls. 435/436), o Presidente da 8ª Câmara do 1º CC admitiu o recurso especial.

É o relatório.



Voto

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto

O pagamento do imposto por estimativa foi instituído pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Essa Lei estabeleceu período de apuração trimestral para o IRPJ, com a opção anual sendo que, nesse último caso, existe a obrigatoriedade de recolher o tributo mensalmente, determinado sobre uma base de cálculo estimada mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Entendeu o legislador que, feita a opção pelo recolhimento por estimativa, a ausência ou insuficiência desses pagamentos constituiria em sanção passível de punição via multa de ofício calculada sobre o montante não recolhido e aplicada isoladamente, nos termos do inciso IV, do § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.

A questão de fato é polêmica. Neste Colegiado, alguns entendem que não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso bastaria a cobrança de eventual imposto apurado no ajuste acompanhado, aí sim, da respectiva multa.

Esse posicionamento praticamente nega eficácia ao dispositivo legal supra mencionado, pois limitaria sua aplicabilidade a procedimentos de fiscalização efetuados durante o período sob exame. Além do mais, ignora a literalidade do texto legal que determina a aplicação da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ajuste, ou seja, a Lei determina claramente que a multa pode ser imputada após o encerramento do período e mesmo sem tributo apurado no ajuste

A principal e respeitável linha argumentativa daqueles que defendem essa tese parte do próprio texto legal. Na redação original tem-se:

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

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

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

(...)

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

Re

[Assinatura]

para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

(.....) (grifo acrescido)

Com base na redação do *caput* essa corrente defende que, mesmo na forma isolada, a multa incidiria sobre a totalidade ou diferença de tributo. Com a ressalva de que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, a lógica do pagamento de estimativas seria antecipar para os meses do ano-calendário o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria devido apenas ao final do exercício.

Sob essa ótica, a tese defende que o tributo apurado no ajuste e a estimativa paga ao longo do período devem estar intrinsecamente relacionados de forma a que a provisão para pagamento do tributo deve coincidir com o montante pago de estimativa ao final do exercício. Assim, concluem que só há que se falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

A princípio, alinhei-me nessa posição e com ela votei em alguns julgados. Hoje, após cuidadosa reflexão penso que essa tese está equivocada porque, apesar de sua construção lógica ser irrefutável, mistura situações distintas.

O texto original da lei estabelece que a multa isolada seria calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. Entendeu-se assim que o legislador estabeleceu uma norma de imposição tributária quando na verdade o não recolhimento das estimativas impõe a aplicação de uma regra sancionatória.

Aquela avaliação não mais se justifica a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

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

(.....)

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

(.....)

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.

(.....) (grifo acrescido)

Inexiste assim a estreita correlação entre o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano. Registre-se que essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa. Simplesmente torna mais clara a intenção do legislador.

Em recente pronunciamento nesta Câmara o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

(.....)



Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Pelo exposto, a imposição da multa isolada não merece reparo.

Na redação determinada pela Lei nº 11.488/2007 (conversão da MP 351/2007) o percentual da multa foi reduzido a 50%. Por se tratar de dispositivo que aplica

penalidade mais benéfica, deve retroagir para atingir situações ainda não definitivamente julgadas, como é o caso.

Em resumo, direciono meu voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso da Fazenda Nacional para restabelecer a exigência da multa isolada, mas com percentual reduzido para 50%.


Leonardo de Andrade Couto - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Valmir Sandri

Com a devida *vênia* ao entendimento esposado pelo Nobre Relator no **voto** vencido e aos demais Conselheiros que o acompanham, entendo que exigência relativa a **Multa** Isolada pelo não recolhimento das estimativas não tem como prosperar, eis que **após o** encerramento do ano-calendário, o que se tem é o imposto efetivamente devido, única **base** imponible que poderá sofrer a sanção, caso o tributo não seja pago no seu vencimento, desaparecendo, por conseguinte, a base imponible da penalidade, pelo simples fato de que **os** dispositivos legais previstos nos incisos I 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 Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social **que** poderá ser devido ao final do ano-calendário.

Ou seja, é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação **cuj**o 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 efetivamente devido **ao** final do ano-calendário (31.12), desaparece a base imponible 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 imponible, 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*.

No presente caso, foi dada ciência do auto de infração a contribuinte em **data** posterior ao encerramento dos anos-calendário que foram objetos do lançamento, portanto, quando já apurada base de cálculo negativa dos tributos efetivamente devidos no período.

Logo, embora a contribuinte não tenha antecipado ou tenha antecipado **a** menor o tributo devido no período em questão, conforme se depreende do lançamento, o **fato** é que a exigência da referida penalidade somente foi consubstanciada posterior ao encerramento dos anos-calendário em questão, portanto, quando já conhecida a respectiva base de cálculo **do** tributo efetivamente devido, e sendo assim, impossível no meu entendimento a exigência **da** penalidade ora questionada.

Nesse sentido é a jurisprudência do antigo do Conselho de Contribuintes:

"IRPJ/CSLL - MULTAS ISOLADAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS - Apurando o sujeito passivo valores a restituir e/ou prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, ao final do ano-calendário, incabível a exigência das multas isoladas por falta/insuficiência de recolhimentos de estimativa, após o encerramento dos correspondentes períodos da efetiva apuração do imposto ou contribuição.



Recurso provido."

(Acórdão nº 103-22837, Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Sessão de 08/12/2006, Conselheiro Relator Antônio José Praga de Souza)

Dessa forma, ante o meu entendimento acima esposado e a jurisprudência deste E. Conselho, entendo inaplicável a Multa Isolada após o término do ano-calendário, razão porque entendo que merece qualquer reparo a r. decisão recorrida que afastou referida penalidade.

Não fosse os argumentos acima que por si só já seriam suficientes para afastar a presente exigência, coloco mais um, qual seja, a 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;

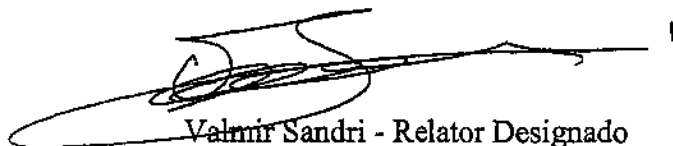
III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

....." (NR)

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

Pelo exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao Recurso Especial da D. Procuradoria da Fazenda Nacional.

É como voto.

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized 'S' followed by a horizontal line and a small vertical stroke at the end.

Valmir Sandri - Relator Designado