

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

**Processo nº** 10580.013139/2004-25  
**Recurso nº** 159.009 De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 1202-00-006 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de março de 2009  
**Matéria** CSLL - Ex(s): 2000 a 2005  
**Recorrentes** 1ª Turma/DRJ- Salvador/BA e Engepack Embalagens S.A. e

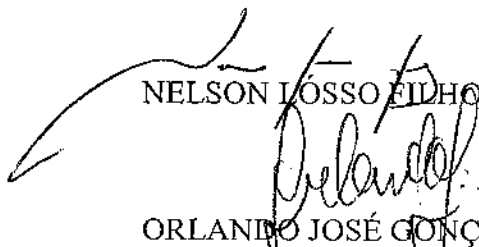
Assunto: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

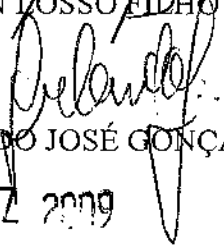
Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

Ementa: CSLL – MULTA ISOLADA - FALTA DE TRANSCRIÇÃO DE BALANÇOS/BALANCETES – PREJUÍZO FISCAL DEMONSTRADO - A falta de transcrição no livro Diário de balanços ou balancetes, em época prevista, mas apresentado sem contrariedade em suas substâncias, aliado as declarações entregues e escrituração na Parte A do LALUR de prejuízos fiscais, não autoriza, considerando o regime de tributação sobre o lucro real anual, a exigência da multa isolada sobre as supostas estimativas mensais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para cancelar a exigência da multa isolada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Mário Sérgio Fernandes Barroso. O Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa acompanhou o relator pelas suas conclusões. Ausentes, Justificadamente, Os Conselheiros José Carlos Teixeira da Fonseca e Karem Jureidini Dias

  
NELSON LOSSÓ FILHO - Presidente

  
ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO - Relator

EDITADO EM: 08 DEZ 2009

Participaram, da sessão de julgamento os conselheiros Orlando José Gonçalves Bueno, Cândido Rodrigues Ncuber, Irineu Bianchi, Valéria Cabral Géo Verçoza, Mário Sérgio Fernandes Barroso, José de Oliveira Ferraz Corrêa (Suplente Convocado), Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior (Suplente Convocado). e Nelson Losso Filho.

A handwritten signature, possibly of Orlando José Gonçalves Bueno, consisting of a large loop followed by a diagonal stroke.A handwritten signature, possibly of Nelson Losso Filho, consisting of a vertical stroke with a small loop at the top and a diagonal stroke at the bottom.

## Relatório

Trata-se de autuação de CSLL, referente aos anos-calendário de 1999 a 2004, exercício de 2000 a 2005, relativo a multa isolada, por falta de recolhimento das estimativas da CSLL.

O motivo do lançamento de ofício foi pela constatação pela autoridade fiscal da falta de pagamento da CSLL incidente sobre a base de cálculo estimada em função de balanços ou balancetes de redução ou suspensão, considerando que o contribuinte não transcreveu no Livro Diário os referidos documentos contábeis à época prevista, que justificassem a ausência ou insuficiência do recolhimento mensal obrigatório.

A base de cálculo do IRPJ devido por estimativa foi determinada pela aplicação do percentual de 12% até agosto de 2003 e de 32% sobre a receita bruta auferida mensalmente.

A impugnação do lançamento foi efetuada tempestivamente, argumentando o seguinte:

- decadência para o período de janeiro a novembro de 1999;
- não deixou de levantar os balancetes de suspensão e redução, mas apenas não os transcreveu no Livro Diário;
- tal procedimento não causou embaraços à fiscalização, posto que existiam outros elementos e documentos para o trabalho de auditoria fiscal, tendo sido demonstrado que apurou prejuízo fiscal durante o período fiscalizado;
- que informou, via declarações competentes e regulares, tal prejuízo fiscal, não sendo cabível a imposição de multa após o encerramento do ano-calendário, mormente por ter se verificado prejuízo fiscal;
- além de declarar o suficiente prejuízo fiscal para justificar suspensão do tributo, ainda demonstrou à fiscalização, na Parte A do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) tal ocorrência, descabendo a aplicação da multa isolada por mero descumprimento da obrigação de transcrever os balancetes no Livro Diário.

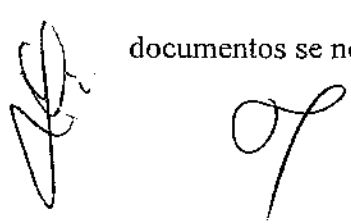
A 1ª Turma da DRJ de Salvador/BA, julgou o lançamento procedente em parte, adotando a seguinte ementa:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1999,2000, 2001,2002, 2003,2004

PROVAS. PROTESTO PELA JUNTADA. APRESENTAÇÃO.

Resta esvaziado o protesto para a produção de provas e a juntada de outros documentos se no decorrer do processo não foi anexado qualquer documentos ou elemento que



demonstrasse o seu exercício ou justificasse a falta de apresentação no momento da impugnação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS LANÇAMENTO. DECADÊNCIA.

O prazo decadencial para a Fazenda Nacional efetuar o lançamento relativo às contribuições sociais é de dez anos contados do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO -  
CSLL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

MULTA ISOLADA. BALANCETE DE SUSPENSÃO. IRPJ  
ESTIMATIVA.

A falta de escrituração no Livro Diário dos balanços ou balancetes de suspensão, até a data fixada para pagamento do imposto ou da contribuição do respectivo mês, implica na desconsideração do balanço ou balancete para efeito da suspensão ou redução da CSLL devida por estimativa e torna obrigatório o seu recolhimento, cuja ausência, verificada em procedimento de ofício, determina a aplicação da multa isolada.

ESTIMATIVA.FALTA DE PAGAMENTO. MULTA. RETROATIVIDADE  
BENIGNA.

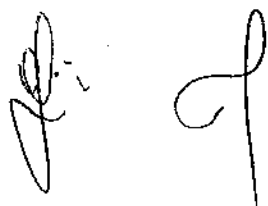
Configurada a falta de pagamento de estimativa da CSLL, verifica-se cabível a aplicação isolada da multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) calculada sobre o valor da estimativa que deixou de ser recolhida, a qual, em face da retroatividade benigna prevista no artigo 106, do CTN, deve ser reduzida para o percentual de 50% (cinquenta por cento).

Lançamento Procedente em Parte.”

A autoridade julgadora “a quo”, relativamente a decadência observou o art. 45 da Lei nº 8.212, de 24 de junho de 1991, considerando que o contribuinte é tributado pelo lucro real anual, e que, sendo assim, o fato gerador ocorre em 31 de dezembro e o lançamento pode ser efetuado no ano-calendário seguinte, com a decadência a fluir em 1º de janeiro do segundo ano-calendário subsequente ao do fato gerador.

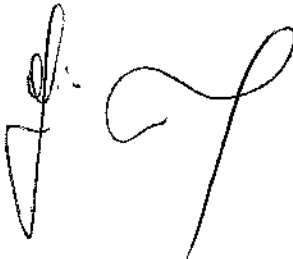
Conclui, com respaldo em referências legais, que para que os prejuízos fiscais apurados tenham o efeito de suspender a obrigação do recolhimento da estimativa mensal, deveriam ser levantadas e transcritas no Livro Diário as demonstrações financeiras com observância das leis comerciais e fiscais, o que justifica e motiva o lançamento da multa de ofício aplicada isoladamente, sobre os valores devidos por estimativas e não recolhidos.

Assim entendendo, contudo, reconhece a aplicabilidade retroativa da MP 351/2007, que reduziu o percentual de 75% para 50%, pelo que observa tal prescrição penal, exonerando o contribuinte parcialmente da exigência.



O contribuinte, tempestivamente, interpôs seu recurso voluntário, praticamente aduzindo os mesmos fundamentos de sua defesa inicial, sufragada por citações de decisões favoráveis da Câmara Superior de Recursos Fiscais e Primeiro Conselho de Contribuintes, no sentido de que a simples falta de transcrição dos balancetes no Livro Diário não enseja a aplicação da multa isolada, por se tratar de mero descumprimento de obrigação acessória.

Eis o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized 'P' followed by a large, flowing loop and a long vertical stroke.

## Voto

Conselheiro Relator Orlando José Gonçalves Bueno, Relator

Uma vez presentes os pressupostos de admissibilidade recursal, tomo conhecimento do recurso voluntário e de ofício.

Cabe, antes do mérito, apreciar a preliminar de decadência suscitada para os meses de janeiro a novembro de 1999, uma vez cientificado o contribuinte do lançamento em 13/12/2004.

Em que pese o esforço da Recorrente, o seu entendimento, a meu ver, não pode prosperar, em face a natureza jurídica da obrigação material que gerou o lançamento da multa isolada, isto é, penalidade por suposto descumprimento de obrigação acessória relativamente a obrigação tributária do IRPJ.

Entendo que o prazo decadencial a ser observado para cumprimento de obrigação acessória, dever instrumental formal, é o "caput" do art. 173 do CTN, não se aplicando a possível contagem a partir da ocorrência do fato gerador, mas regra geral da prescrição legal acima referida, em interpretação combinada com o § 3º do artigo 113 do CTN, uma vez se tratar de penalidade pecuniária, que, uma vez descumprida de converte na natureza da principal, aplicando-se, com efeito a regra do art. 173 e não a contar do fato gerador, como prescreve o § 4º do artigo 150 do mesmo diploma legal.

Ademais, presente caso, como relatado, tem como infração apontada a falta de transcrição no Livro Diário dos balancetes de suspensão, inexistindo evidente intuito de fraude, ou qualquer indício de dolo, fraude ou simulação, condutas passíveis de punição qualificada, que pudessem ensejar a aplicação plena do §4º do artigo 150 do CTN, remetendo-se, por isso, a contagem do prazo decadencial ao artigo 173 do mesmo diploma legal, nos termos exigidos pela autoridade fiscalizadora e mantida pela julgadora.

Portanto, rejeito a preliminar de decadência, nos termos suscitados pela Recorrente.

Quanto ao mérito, ousou discordar da decisão "a quo".

Comungo do entendimento que a multa isolada, após o encerramento do exercício, no caso de falta de pagamentos das estimativas mensais da CSLL, somente podem se limitar à existência do tributo devido, no final do exercício, momento temporal que se efetiva e se consoma o fato gerador da CSLL, mormente no regime de apuração do lucro real anual como é caso presente.

Para tanto, fundamento meu raciocínio nas seguintes considerações.

Conforme os ensinamentos científicos do prof. Paulo Barros Carvalho, considerando a premissa jusfilosófica que não há texto, sem contexto, vale dizer, no campo da teoria da interpretação, onde o texto é apenas o ponto inicial para a correta interpretação e a criação da norma jurídica, individual e concreta, manifestada pela decisão administrativa, em sede do processo tributário, passa-se a expor o presente entendimento sobre a multa isolada, nos termos do art. 44, § 1º, item IV da Lei nº 9.430/96.

Primeiramente trata-se de penalidade, ou seja, consequente normativo para efeito de acepção do que se compõe toda norma, isto é, constitui-se da norma primária, preceito de conduta ôntica (dever ser) que se descumprido, redunda no consequente, que se constitui o efeito sancionatório.

Delimita-se, com a multa isolada prevista no texto do art. 44, parágrafo 1o, inciso IV, que seu objeto é a disciplina de aplicação de consequente normativo, de natureza sancionatória.

Isto posto, veja-se a sua própria redação:

"isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeito 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".

Na denotação analítica pode-se, no seu corpo textual, distinguir-se as normas e/ou regras condicionantes, existentes, quais sejam:

1- pessoa jurídica obrigada ao pagamento do IRPJ e CSLL da estimativa mensal;

2- omissão de pagamentos das respectivas estimativas mensais ainda que tenha apurado prejuízo ou base de cálculo negativa.

Pode-se extrair, logicamente, o seguinte enunciado prescritivo: Deixar de pagar as estimativas mensais do IRPJ e CSLL, ainda que no final do ano-calendário, tenha apurado prejuízo ou base de cálculo negativa, caberá a multa isolada.

Evidencia-se, desde já, que a aludida disposição normativa trata de duas condicionantes: o não-pagamento e a consideração de se apurar ou não o prejuízo fiscal, referindo-se claramente a possibilidade de se apurar, para o período anual, vale dizer, o próprio regime de apuração anual, prejuízo fiscal.

E essa referência o legislador não fez sem sentido próprio, ou despropositadamente, como se demonstrará a seguir.

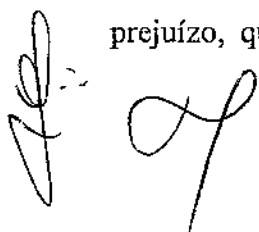
Esse desmembramento dos efeitos implicacionais conduz para a análise da identificação da regra-matriz de incidência tributária, que preexiste necessariamente, a fim de se considerar a penalidade pelo descumprimento dessa exigência tributária.

Estar-se-á tratando de uma ou de duas regras de incidência tributária sobre o IRPJ e CSLL ?

A meu ver, apenas uma regra-matriz de incidência, sendo a sanção meramente uma consequência, uma penalidade pelo inadimplemento da obrigação tributária.

Qual seria tal regra-matriz de incidência ?

Como consequente normativo sancionatório faz expressa menção sobre o prejuízo, que poderia ter lucro, no ano-calendário, bem se pode verificar que diz respeito



apenas a um aspecto da regra-matriz, qual seja, o momento temporal do pagamento e a materialidade desse dever tributário, no caso, a falta de pagamento da estimativa mensal.

Recorra-se, novamente, aos ensinamentos do prof. Paulo de Barros Carvalho, que analisa a regra-matriz de incidência:

“Ao mesmo tempo, a regra-matriz de incidência, como anunciamos anteriormente, se inscreve entre as normas gerais e abstratas, havendo nela condicionalidade. O antecedente é posto em formulação hipotética: ‘se ocorrer o fato F’. Além disso, integra o quadro das regras de conduta, pois define por inteiro a situação de fato, sobre qualificar deonticamente os comportamentos inter-humanos por ela alcançados.

No descritor da norma (hipótese, suposto, antecedente) teremos diretrizes para identificação de eventos portadores de expressão econômica. Haverá um critério material (comportamento de alguma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), toparemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota)”<sup>1</sup>

Destarte, no texto em comento como se verifica a regra-matriz de incidência tributária? Ora, se buscarmos a identificação de tal modelo doutrinário pode-se, analiticamente, discriminar-se o seguinte:

- critério material: pagamento por estimativa mensal (obrigação tributária) (conduta do agente: pagar as estimativas - art .2º da Lei nº 9.430/96);
- critério temporal: mensalmente, com observância do regime tributário adotado;
- critério quantitativo: base de cálculo : o valor da estimativa mensal e sua alíquota.

Contudo, ao deixar de pagar as estimativas, ou seja, incorrendo em conduta omissiva, tal fato redonda no consequente da hipótese legal de incidência, qual seja, a sanção, pois que se pode asseverar: tendo o sujeito passivo exercido a opção de recolher por estimativa, constitui ela sua obrigação tributária, e se a deixar de pagar, incide no consequente normativo sancionatório em comento, qual seja, a multa isolada, que, por si só, não tem o condão de afetar, neutralizando os efeitos, da própria natureza principal da obrigação tributária, o pagamento mensal das estimativas. Em outras palavras, a multa pela falta de pagamentos das estimativas não atinge a necessária consideração do tratamento de regime de tributação a que está sujeito o contribuinte, vez que se submete às expressas determinações legais para apuração do tributo devido conforme o regime tributário adotado.

Não há com reconhecer duas regras-matriz de incidência tributária, mas uma única, como antecedente e, por seu descumprimento, o seu consequente, isto é, a sanção constituída na multa isolada.

A lição do Prof. Paulo de Barros Carvalho pode nos esclarecer, pelo dado que ocorrem duas coisas distintas, o fato lícito: obrigação tributária e o fato ilícito, seu descumprimento, a saber:

<sup>1</sup> Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência, Ed. Saraiva , 5ª ed. p. 94.

“Se é certo asseverar que a relação jurídica que se instala em virtude do acontecimento de um ilícito apresenta grande similitude com a obrigação tributária, na hipótese das multas, posto que em ambas há de prestar o sujeito passivo um valor pecuniário, não menos evidente que o próprio legislador do Código Tributário Nacional traçou as fronteiras que separam as duas entidades, associando-as a fatos intrinsecamente distintos: *fato lícito para a obrigação tributária; fato ilícito para a penalidade pecuniária*.

Examinadas isoladamente, nenhuma distinção apresentam a relação jurídica tributária e a relação jurídica sancionadora. Em ambas divisamos um sujeito ativo, titular de um direito subjetivo público de exigir, do sujeito passivo, o cumprimento de específica prestação, simbolizada em valores patrimoniais. É por isso que os elementos caracterizadores desses institutos jurídicos devem ser pesquisados em terreno alheio ao do liame obrigacional. E o legislador elegeu o critério apropriado, na exata proporção em que atrelou cada um dos vínculos a ocorrências fácticas de índoles jurídicas discrepantes: a relação sancionadora será efeito insopitável de todos os ilícitos, ao passo que o liame obrigacional tributário só poderá corresponder à realização dos fatos lícitos.

Por amor a formulações singelas e desamor ao senso jurídico, não se admite comprometer a estrutura sistêmica de tão relevantes instituições, que jamais se confundem numa única realidade, mas que operam conjugadas para dar força e expressão ao direito.”<sup>2</sup>

Na linguagem prescritiva do direito positivo de que a regra-matriz de incidência mensal (pagamentos por estimativas mensais) deve estar harmonizada com o regime de tributação anual, estão as seguintes determinações legais:

“Lei nº 8.981/95:

...

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.

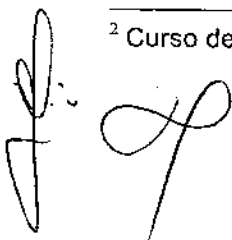
Art. 37. Sem prejuízo dos pagamentos mensais do imposto, as pessoas jurídicas obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real (art. 36) e as pessoas jurídicas que não optarem pelo regime de tributação com base no lucro presumido (art. 44) deverão, para efeito de determinação do saldo do imposto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

...

§ 3º Para efeito de determinação do saldo do imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

a)...

<sup>2</sup> Curso de Direito Tributário, 17ª, Ed. Saraiva, p.296/297.



b)...

c)...

d)do imposto de renda calculado na forma dos arts. 27 e 35 desta Lei, pago mensalmente.”

Lei nº 9.430/96:

...

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 e 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 ...

§ 2º ...

§ 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.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo do imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - ...

II - ...

III - ...

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.”

Ademais, não se pode, igualmente, olvidar o texto de lei citada da multa isolada que diz: “ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”, o que determina, insofismavelmente, uma condicionante para a efetiva incidência, ou melhor, a individualização da norma geral e abstrata em norma concreta, ou seja, sua aplicação e exigência. Vale dizer, para que seja o consequente,, necessário cumprir todos os requisitos do antecedente.

Tal enunciado remete, portanto, a imperiosa necessidade do agente observador do texto legal em aferir, no período anual, se ocorreu a condição necessária e suficiente, para a incidência penal conforme estipulada.

Em outras palavras, o agente, obrigatoriamente, terá que conferir, na realidade, se o sujeito passivo encerrou o ano-calendário, com seu ajuste anual.

E como no texto legal não se pode admitir proposições sem sentido, é mister considerar que a aplicabilidade da multa isolada está condicionada ao final do ano-calendário, ou seja, a regra-matriz de incidência somente se completa no implemento do seu critério temporal, final do ano-calendário, sobre o qual deve confirmar sua incidência.

Uma vez satisfeita essa condição, há se analisar se o dispositivo penal pode ser aplicado, posto que constatado se o sujeito passivo deixou de recolher (omitiu-se na conduta de pagar) as estimativas mensais no decorrer do ano-calendário, pura e simplesmente e se se o contribuinte, ao final do exercício, apurou que as estimativas mensais não eram devidas. Sempre presente a atenção para o cânone jurídico básico da obrigação tributária, de que só se deve pagar aquilo que é devido.

Embora seja denominada multa isolada, a interpretação para a busca do sentido normativo e formação da norma individual e concreta não pode ser isolada, mas sim sistêmica sempre vinculada a um domínio de significações, como ensina Paulo de Barros Carvalho:

“O procedimento de quem se põe diante do direito com pretensões cognoscentes há de ser orientado pela busca incessante da compreensão desses textos prescritivos. Ora, como todo texto tem um plano de expressão, de natureza material, e um plano de conteúdo, por onde ingressa a subjetividade do agente, para compor as significações da mensagem, é pelo primeiro, vale dizer, a partir do contacto com a literalidade textual, com o plano dos significantes ou com o chamado plano da expressão, como algo objetivado, isto é, posto intersubjetivamente, ali onde estão as estruturas morfológicas e gramaticais, que o intérprete inicia o processo de interpretação, propriamente dito, passando a construir os conteúdos significativos dos vários enunciados ou frases prescritivas para, enfim, ordená-los na forma estrutural de normas jurídicas, articulando essas entidades para constituir um domínio. Se retivermos a observação de que o direito se manifesta sempre nesses quatro planos: o das formulações literais, o de suas significações enquanto enunciados prescritivos, o das normas jurídicas, como unidades de sentido obtidas mediante o grupamento de significações que obedecem determinado esquema formal (implicação), e o da forma superior do sistema, que estabelece os vínculos de coordenação e subordinação entre as normas jurídicas criadas no plano anterior; e se pensarmos que todo nosso empenho se dirige para estruturar essas normas contidas num estrato de linguagem; não será difícil verificar a gama imensa de obstáculos que se levantam no percurso gerativo de sentido ou, em termos mais simples, na trajetória da interpretação”<sup>3</sup>.

Isto posto é certo que a regra em comento não pode ser analisada de forma isenta e isolada do seu conteúdo e da sua expressão, enquanto enunciado prescritivo sancionatório, perante a regra de incidência tributária propriamente dita, ou seja, a aplicação do regime tributário a que está sujeito o contribuinte (lucro real, ou presumido, ou arbitrado).

O professor mencionado faz importante menção sobre as significações e a implicação. Ora, se a multa isolada deve ser aplicada, ainda que se apure o prejuízo fiscal, o legislador logicamente remete à observância de pertinência para o ano-calendário, sendo lógico que se o núcleo material da conduta omissiva – deixar de pagar as estimativas mensais – se operou, não há se falar na implicação da consequência, ou seja, na penalidade isolada, uma vez provada, no final do ano-calendário, que o cerne da obrigação tributária, o tributo devido, remanesceu inexistente, uma vez que a norma primária, em seu antecedente não se verificando a incidência tributária, não pode penalizar pelo que não se materializou como devido.

Enfatize-se, é inseparável considerar-se a “multa isolada” de maneira vinculada ao regime de tributação, posto que a estimativa, como diz o art. 2º da Lei nº

<sup>3</sup> Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência, Ed. Saraiva, p.67;68.

9.430/96, se trata de um regime de pagamento e não de tributação, não podendo o mero descumprimento da obrigação tributária isolar-se, para efeito de cobrança e efeitos, para se entender como crédito tributário, sendo na realidade uma penalidade (como disse acima o professor citado, a relação jurídica tributária tem natureza própria que não pode ser confundida com a relação jurídica sancionadora) cabendo interpretar sua aplicabilidade considerando os efeitos determinantes do regime de tributação anual, adotado pelo contribuinte, em observância das disposições da Lei nº 9891/95 e Lei nº 9.430/96, como anteriormente reproduzidas.

Não se pode esquecer, que a sanção é decorrente da previsão de suposta falta de cumprimento de obrigação tributária, ligada essa diretamente ao regime de tributação anual do contribuinte, pois entender uma segregação também “isoladamente” com a finalidade aplicativa, seria como se considerar que as pernas naturais de um corpo humano possam andar independentes do mesmo...

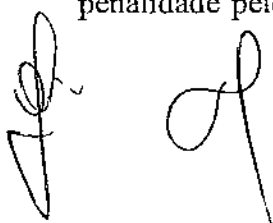
Em síntese final e confirmativa, assim, a criação da norma jurídica, individual e concreta, não pode, na construção de sentido, ser subtraída de seu contexto sistêmico normativo, vez que se está analisando uma penalidade, uma sanção, portanto, decorrente de conduta reconhecida como ilícita, e como tal, em se tratando de um aspecto operacional de pagamento do tributo por estimativa sujeita a conexão do quanto apurado no período, tal interpretação se impõe como adequada para observância do regime tributário adotado pelo sujeito passivo, após o que se pode considerar completa a análise para admissão da multa isolada como enunciada.

No caso em foco, ademais, ficou comprovado, seja pelas declarações entregues, seja pela escrituração da Parte A do LALUR, seja pelos balancetes apresentados, sem qualquer vício substancial que os tornassem imprestáveis juridicamente como provas legítimas, admitidas em direito, que o contribuinte apurou prejuízos fiscais, evidencia-se a observância do regime de apuração anual, não se admitindo, portanto, a punição pois no encerramento do exercício não houve tributo devido, vale dizer, na efetividade da incidência normativa quanto a CSLL, pelo regime anual, o contribuinte apurou bases de cálculos negativas, não sendo devidas as estimativas mensais como pretendidas pela autoridade fiscal, mormente pela mera irregularidade formal de falta de transcrição dos balancetes em Livro Diário.

A reforçar tal assertiva, cito os seguintes acórdãos da CSRF e do Primeiro Conselho de Contribuintes, que oferecem pleno respaldo ao quanto exposto, a saber:

“CSLL – MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 precisa que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença do tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade isolada quando a base estimada exceder ao montante da contribuição devida apurada ao final do exercício.” (Rel. Marcos Vinicius Neder de Lima, Sessão de 14/03/2005 – Acórdão CSRF/01-05.181

“IRPJ – MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – 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, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a empresa recolhe, ao longo do ano,

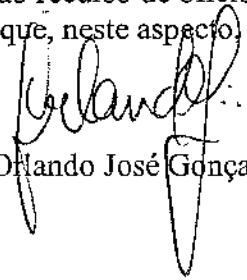
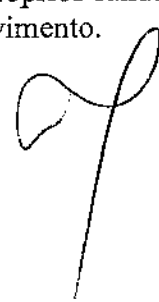


valor superior ao apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício. Recurso especial provido.” ( Primeira Turma da CSRF – Acórdão CSRF/01-05.726, j. 11/09/2007).

“IRPJ – MULTA ISOLADA LEI 9.430/96 – FALTA DE TRANSCRIÇÃO DE BALANÇOS E BALANCETES – PAGAMENTO DO IRPJ COM BASE NO LUCRO ESTIMADO - A falta de transcrição de balanços ou balancetes não autoriza a exigência da multa quando a empresa recolhe durante o ano valor igual ou superior ao devido na apuração anual.”(Primeira Turma da CSRF – Acórdão CSRF/01-05.175, j. 12/03/2005).

Isto posto, sou por rejeitar a preliminar de decadência e no mérito, dar provimento ao recurso voluntário, para cancelar a exigência da multa isolada.

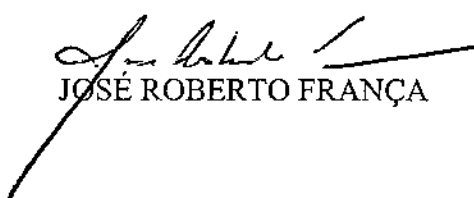
Quanto ao recurso de ofício, acompanho os próprios fundamentos da decisão de primeira instância pelo que, neste aspecto, sou por negar provimento.

  
Relator Orlando José Gonçalves Bueno 

## TERMO DE INTIMAÇÃO

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada no acórdão supra, nos termos do art. 81, § 3º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009.

Brasília, 08 / DEZ / 2009.

  
JOSÉ ROBERTO FRANÇA

### Ciência

Data: \_\_\_\_ / \_\_\_\_ / \_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
Nome:  
Procurador(a) da Fazenda Nacional

### Encaminhamento da PFN:

- ☐ apenas com ciência;  
☐ com Recurso Especial;  
☐ com Embargos de Declaração;  
☐ \_\_\_\_\_.