



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

**Processo nº** 10680.000586/2004-96  
**Recurso nº** 141.382 Voluntário  
**Acórdão nº** **1202-00.413 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 09 de novembro de 2010  
**Matéria** Multa isolada - CSLL  
**Recorrente** MG MASTER LTDA. (Sucessora de GAMA CALÇADOS E CONFECÇÕES LTDA.)  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1998

Ementa:

**APLICAÇÃO RETROATIVA DA MULTA MENOS GRAVOSA.**

A multa por falta de recolhimento da estimativa mensal, no percentual de 50%, de que trata o artigo 44, II, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007, sendo menos gravosa que a vigente ao tempo da ocorrência do fato gerador, aplica-se retroativamente, tendo em vista o disposto no artigo 106, II, "c" do Código Tributário Nacional.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa isolada ao percentual de 50%, nos termos do voto do Relator.

(documento assinado eletronicamente)

Nelson Lósso Filho – Presidente e Relator.

EDITADO EM: 13/01/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Nelson Lósso Filho, Carlos Alberto Donassolo, Valéria Cabral Géo Verçoza, Flávio Vilela Campos, Nereida de Miranda Finamore Horta e Orlando José Gonçalves Bueno.

## Relatório

Retornam os autos após julgamento pela CSRF do Recurso Especial da Fazenda Nacional, em relação à decisão tomada pela maioria dos membros da extinta Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes no Acórdão nº 108-08.586, fls. 265/279, que deu provimento ao recurso voluntário quanto à impossibilidade da exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa no caso de sucessão de empresas.

Acordaram os membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em conhecer e dar provimento ao recurso especial, determinando o retorno dos autos à Câmara de origem para a apreciação das demais alegações da recorrente, conforme consta da ata de julgamento traduzida na folha de rosto do referido Acórdão CSRF 9101-00.054 – 1ª Turma, fls. 369.

Como determinado no Acórdão CSRF 9101-00.054 - 1ª Turma cabe a esta Turma apreciar as alegações apresentadas pela empresa em seu recurso e não enfrentadas no julgamento original.

Extraio do acórdão nº 108-08.586 o seguinte excerto do seu Relatório e Voto:

*“Trata-se de recurso interposto por MG MASTER LTDA (SUC. DE GAMA CALÇADOS E CONFECÇÕES LTDA.), contra lançamento de fls. 05/08 por falta de pagamento da contribuição social sobre o lucro, com total de crédito tributário constituído de R\$12.342,68 (multa isolada) qualificada, período de apuração de janeiro a agosto de 1998. Enquadramento legal nos respectivos termos. Em anexo Representação Fiscal Para Fins Penais, PAT nº 10680.000783/2004-13.*

*O lançamento tomou por base na estimativa mensal os valores reais do IRPJ e como o contribuinte havia apurado base de cálculo negativa em todos os balanços/balancetes de suspensão/redução (Ficha 09— IR e CSLL mensal p/estimativa antecipação obrigatória - fls. 23/49), pois não recolheu ou declarou nenhum valor a título de CSLL estimado o que configura a infração de falta de recolhimento, sendo-lhe imputada a multa isolada de 150%.*

*No Termo de fls. 09/21 as causas de lançar, a forma de apuração do crédito e a conexão desta empresa com a MG Master Ltda. (CNPJ 00.381.082/0001-61), por incorporação havida em 1º de novembro de 1998. A qualificação da multa decorreu da natureza do ilícito. Este procedimento decorreu das verificações obrigatórias, no curso da ação fiscal protocolizada no Processo nº. 10680.00055512004-35, Recurso nº141.461, Ac. 108-08.586.*

*Impugnação apresentada em 21/01/2004 fls.135/150. E em breve síntese, informou que o valor objeto do lançamento estaria contido no PAES, instituído pela Lei nº 10.684, de 2003, estando dessa forma com a exigibilidade suspensa a teor do art. 151, inciso VI, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), podendo a exigência caracterizar até mesmo excesso de exação a teor do art. 316, §1º do Código Penal.*

*Vencido tal óbice, arguiu a nulidade do procedimento lavrado ao arrepio da determinação contida no §1º do art. 9º do Decreto nº 70235, de 1972 e alterações posteriores. Recebera 70 autuações, com indicação individualizada das empresas sucedidas, o que conduziu a elaboração de lançamentos diversos, fato que dificultou a defesa. As incorporadas não mais existiriam no mundo jurídico e fenomênico não cabendo os lançamentos na forma que se pautaram.*

*O descompasso entre o prazo concedido aos auditores (14 meses) e a ele, contribuinte (1 mês) impediria o prosseguimento da ação. Houve preterição do direito de defesa e inobservância ao devido processo legal previsto no Decreto nº 70.235, de 1972, causando a nulidade do auto de infração com fundamento no art. 59 inciso II, do referido decreto, linha na qual expendeu vasto arrazoado.*

*Invocou a decadência porque o lançamento se referiu aos períodos mensais do ano-calendário de 1998 e foram lavrados em dezembro de 2003, depois de ultrapassado o prazo de cinco anos previsto no § 4º do art. 150 do CTN. Prazo que valeria tanto para imposto quanto para as contribuições. Reforça a tese com transcrição de jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Primeiro Conselho de Contribuintes. Disse que no seu caso seria inaplicável o comando do inciso I do artigo 173 do CTN.*

*No mérito a autuação também improcederia. A vasta documentação apreendida, apenas constatou a ocorrência de omissão de receitas, já incluída no PAES, sem nenhum crime contra a ordem tributária.*

*Frente a sua adesão ao PAES haveria o primeiro equívoco cometido pelo autuante, na lavratura de diversos autos de infração para cada uma das empresas incorporadas, quando só existia a incorporadora.*

*A base de cálculo eleita estaria comprometida. A atividade administrativa deveria se pautar por expressa disposição constitucional, dentro de princípios cogentes.*

*A confissão irrevogável e irretratável dos débitos incluídos no PAES caracterizou-se como denúncia espontânea. Com isto a imposição se fizera como "bis in idem" de forma "confiscatória", exigindo dupla tributação sobre o mesmo fato.*

*Apenas argumentando, pediu que se não prevalecesse a improcedência do auto de infração fosse a multa reduzida para 20%, conforme o estabelecido no art. 61 da Lei nº9.430, de 1996. E, ainda, consoante o que dispõe o §7º do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, em se tratando de débito fiscal incluído no PAES, os valores correspondentes às multas fossem reduzidos em 50%.*

*Ciência em 13 de maio de 2004, recurso interposto em 09 de junho seguinte, às fls.194/217 onde repetiu os argumentos*

*constantes da peça vestibular, dizendo, quanto ao mérito, que a multa isolada não prosperaria, sob pena de restar configurada uma dupla penalidade para uma mesma infração tributária. Os fatos deste processo e do outro (PAT 10680.00061712004-17, recurso 141295) seriam os mesmos. Concluiu seu pedido propugnando pela reforma da decisão.*

*É o Relatório.*

*VOTO VENCIDO Conselheira IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, Relatora*

*O Recurso preenche os pressupostos de admissibilidade e dele conhece.*

*Tratam os autos de recurso interposto por MG MASTER LTDA (SUC. DE GAMA CALÇADOS E CONFECÇÕES LTDA), contra lançamento para a contribuição social sobre o lucro referente às multas isoladas, nos meses de janeiro a agosto de 1998, conforme relatado no processo principal da pessoa jurídica sucedida, PAT 10680.000555/2004-35, recurso 141461, ao. 08-108.8585.*

*Segundo a recorrente manter o lançamento equivaleria a aplicação de dupla penalidade para uma mesma infração tributária, pois os fatos deste processo e do outro seriam idênticos.*

*Mas não é desta forma que o regramento jurídico da matéria entende. Conforme anteriormente relatado houve a opção pela apuração do lucro real anual, com recolhimentos de estimativas baseados na receita bruta.*

*A Lei 9430/1996 flexibilizou a apuração e recolhimento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, a partir de 1º de Janeiro de 1997, onde o imposto seria determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestral, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de Dezembro de cada ano calendário, segundo a lei vigente e as alterações ali insculpidas. O artigo 28 desta Lei estendeu o comando das regras pertencentes ao imposto de renda pessoa jurídica, para a contribuição social sobre o lucro:*

*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 artigos 1º a 3º 9 a 14, 17 a 24, 26,55 e 71 desta Lei.*

*A IN SRF 93/1997 detalhou a forma de apuração do lucro e, a partir desta, esclareceu os procedimentos que seriam pertinentes a cada modalidade escolhida:*

*a) real mensal (consolidado trimestralmente) com resultados mensais a partir de balanços/balancetes definitivos;*

*b) real, anual:*

*1) com antecipações através de estimativas mensais, e consolidação ao final do período;*

2) com suspensão do pagamento através de balanço/balancete de suspensão sue comprovasse o recolhimento suficiente do imposto devido ate aquele momento.

A obrigação principal é o pagamento ou a comprovação de sua satisfação, em prazo hábil e na forma correta. Descumprimento de qualquer desses pressupostos implica em sanção.

A Lei 9430/1996 ao trazer a apuração dos resultados para o encerramento do trimestre, simplificou os controles na apuração dos resultados.

Contudo, determinou penalidades específicas para o descumprimento de quaisquer das condições ali exaradas, quando assim determinou:

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

Par. Único — Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora calculados à taxa que se refere o parágrafo 3º do artigo 5º a partir do 1º dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao pagamento e de 1% no mês do pagamento.

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

I — de 75% 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 — 150% (cento e cinqüenta por cento) nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71.72,73, da Lei 4502 de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Par. 10 - As multas de que tratam este artigo serão exigidas:

(..)

IV — Isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeitas ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro liquido, na forma do artigo 2º, que deixar de fazê-lo ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa, no ano calendário correspondente:

A IN SRF 93/1997 normatizou o procedimento a ser observado:

Art. 16 — Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

*I — multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos:*

*Padece de fundamento legal o acolhimento das razões recursais no sentido de que a penalidade referente a este processo seria excessiva por já se conter naquele anteriormente citado. Mas a permissão da Lei para suspensão das estimativas veio especificada na IN 93/97, que determinou:*

*"Artigo 12 - Para os efeitos do disposto no artigo 10 (que trata da permissão para suspensão ou redução do pagamento mensal)*

*(...)*

*Parágrafo 5º - O balanço ou balancete para efeito de determinação do resultado do período em curso, será:*

*a) levantado com observância das disposições contidas nas leis comerciais e fiscais:*

*b) transcrito no Livro Diário até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês. (Destaquei).*

*O que se cobra neste procedimento é a multa isolada prevista para o caso Conforme determina o Código Tributário Nacional (descumprimento de obrigação acessória que se transforma em principal):*

*"Art. 113(...)*

*Parágrafo 2º - A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

*Parágrafo 3º - A obrigação acessória pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária."*

*Celso Ribeiro Bastos, em seu Curso de Direito Financeiro e Tributário, às fls. 191, assim comenta:*

*"Como ocorre no direito das obrigações em geral, a obrigação tributária consiste em um vínculo, que prende o direito de crédito do sujeito ativo ao dever do sujeito passivo. Há, pois em toda obrigação um direito de crédito que pode referir-se a uma ação ou omissão a que está submetido o sujeito passivo. Pode-se dizer que o objeto da obrigação é o comportamento de fazer alguma coisa. Mais comumente, entende-se por objeto da obrigação aquilo que o devedor deve entregar ao credor ou também é óbvio, o que deve fazer ou deixar de fazer."*

*A interpretação isolada do artigo 113 do Código Tributário Nacional conforme pretendido nas razões de apelo não encontra amparo na legislação brasileira. Volto ao Prof. Celso Ribeiro Bastos:*

*" a ordem jurídica é um sistema composto de normas e princípios. A significação destes não é obtível pela pretensão isolada de cada um. É necessário também levar-se em conta em*

*que medida se interpretam. É dizer, até que ponto um preceito extravasa o seu campo próprio para imiscuir-se com o preceituado em outra norma. Disso resulta uma interferência recíproca entre normas e princípios, que faz com que a vontade normativa só seja extraível, a partir de uma interpretação sistemática, o que por si só, já exclui qualquer possibilidade de que a mera leitura de um artigo isolado esteja em condições de propiciar o desejado desvendar daquela vontade”.*

*Isto posto há que ser observado o comando do artigo 147 do Código Tributário Nacional:*

*"Artigo 147 - O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta a autoridade administrativa informação sobre matéria de fato, indispensável a sua efetivação.*

*Como ensina o Mestre Aliornar Baleeiro. In Direito Tributário Brasileiro- pg. 799:*

*"No Direito Tributário onde se fortalece ao extremo a segurança jurídica, os princípios da legalidade e da especificidade legal são de sabida relevância. O agente da administração Fazendária que fiscaliza e apura créditos tributários, está sujeito ao princípio da indisponibilidade dos bens públicos e deverá atuar aplicando a lei que - que disciplina o tributo - ao caso concreto, sem margem de discricionariedade. A renúncia total ou parcial e a redução de suas garantias pelo funcionário, fora das hipóteses estabelecidas na Lei 5172/66, acarretará a sua responsabilidade funcional”.*

*Quanto à matéria de mérito, propriamente dita, estendo a este processo as razões aduzidas no matriz, PAT 10680.000555/2004-35, recurso 141.461, ac. 108.8.585.*

*São esses os motivos que me convenceram a votar no sentido de negar provimento ao recurso.”*

Os fundamentos indicados pela Relatora no citado Acórdão 108-8.585, onde se encontram as razões de mérito quanto às demais matérias, são os seguintes:

*“Tratam os autos de recurso interposto por MG MASTER LTDA (SUC. DA GAMA CALÇADOS E CONFECÇÕES LTDA), contra lançamento de imposto de renda pessoa jurídica e seus reflexos, nos meses de janeiro a agosto de 1998.*

*A causa de lançar decorreu da omissão de receitas operacionais apuradas no cotejo entre os valores declarados pela sucessora, constantes da Declaração de Rendimentos de Encerramento de Atividades da Pessoa Jurídica (DIRPJ/1998 — fls. 63/89) apresentada em 04/01/1999, por ter sido incorporada pela MG Máster Ltda. (CNPJ 00.381.082/0001-61) em 12 de novembro de 1998, frente aqueles descobertos a partir dos documentos obtidos através de mandado de busca e apreensão. Este procedimento é decorrente do PAT n.10.680.000531/2004-86,*

recurso 141552, Ac. 108-08.507, votado na sessão de 20/10/2005.

*Foram apresentadas preliminares de nulidade e decadência.*

*Compulsando os autos e a sua simples leitura, bem descritos estão os fatos impositivos. Cada intimação teve a ciência do sujeito passivo que participou de todos os passos processuais e se defendeu competentemente.*

*Demais disso, as causas de anulação e nulidade no Processo Administrativo Fiscal estão contidas no Decreto 70235/1972, em seus artigos 10 e 11.*

*O artigo 10 trata das formalidades do ato administrativo de constituição do crédito tributário. O artigo 59 determina as causas de nulidade absoluta. Os subseqüentes abordam o tratamento previsto nos casos passíveis de anulação e a competência para conhecimento e correção.*

*Conforme anteriormente relatado, o lançamento se realizou com aplicação de multa qualificada, por possível incidência de crime contra a ordem tributária. O lançamento, a partir da Lei 8383/1991, passou a ser exigido na sistemática de homologação, sob comando do § 42 do artigo 150 do CTN. Todavia, a partir da qualificação da Multa, o prazo é deslocado e passa a ser regido nos termos do inciso I do artigo 173 do CTN, se amoldando a sistemática de declaração.*

*A recorrente apurou lucro real anual. Com isto os lançamentos poderiam ter sido realizados no 1º dia do exercício seguinte aquele no qual o lançamento poderia ter sido realizado, no dia 01/01/1999. Contando-se o prazo a partir dessas datas, a ciência da autuação realizada em 23/12/2003, concluiu pela tempestividade para o IRPJ e o PIS.*

*No tocante à CSLL e a COFINS, há prazo específico para contagem da decadência, nos termos do artigo 45 da Lei 8212/1991, 10 anos. A criação dos tributos, modo de apuração e a de extinção do crédito tributário estão no campo privativo das competências cometidas aos entes tributantes, espaço reservado na Constituição Federal, que nenhuma lei complementar pode restringir ou anular.*

*Afasto as preliminares.*

*Quanto ao fato de haver optado pelo PAES, em nada muda o mérito ou a base de cálculo da exação. O PAES foi apenas um instrumento de concessão de parcelamento dos débitos em 180 meses, quando o parcelamento normal ia somente até 30 meses. O benefício desta lei se fez, também, ao permitir que valores ainda não constituídos, até a interposição do pedido pelo contribuinte, pudessem ali ser incluídos. Por isto a recorrente não terá qualquer prejuízo em seu direito. Na execução a autoridade jurisdicionante verificará a subsunção do fato às normas emanadas na Lei n 10.684, de 2003, em obediência aos princípios que regem o processo administrativo fiscal, da legalidade, principalmente.*

*O Prof. Souto Maior Borges em seu Livro Lançamento Tributário, Malheiros Editores, SP. 2º ed. 1999, p. 120/121 leciona, ainda, que:*

*"o procedimento administrativo de lançamento é, em tal sentido o caminho juridicamente condicionado por meio do qual certa manifestação jurídica de plano superior - a legislação - produz manifestação jurídica de plano inferior - o ato administrativo do lançamento. (...) E, porque o procedimento de lançamento é vinculado e obrigatório, o seu objeto não é relegado pela lei à livre disponibilidade das partes que nele intervêm. É indisponível, em princípio, a atividade de lançamento- e portanto insuscetível de renúncia . (...) O fisco entretanto tem o dever — não o ônus — de verificar a ocorrência da situação jurídico-tributária conforme ela se desdobra no mundo fático, com independência das chamadas provas pré-constituídas ou presunções de qualquer gênero".*

*Por isto não é possível considerar a inclusão no PAES dos débitos objeto do lançamento como denúncia espontânea, outra figura do direito tributário.*

*A Prof. Ângela Maria da Motta Pacheco em aulas ministradas no Curso de Pós Graduação em Direito Tributário, na Cadeira de Direito Penal Tributária promovido pela Universidade Federal de Pernambuco, no dia 16 de outubro de 2003, bem definiu a figura jurídica da denúncia espontânea, dizendo que:*

*"O artigo 138 fala da sanção premial. Quem se autodenuncia e paga o tributo fica isento de sanção: sanção pela fraude cometida (sanção por ato ilícito doloso e sanção pelo não pagamento do tributo (sem fraude, sem dolo) o simples descumprimento da obrigação de pagar imposto (art. 138 aplica-se a qualquer tipo de infração, seja objetiva, seja subjetiva).*

*O conceito de responsabilidade inculcado no artigo 138 não quer referir-se apenas à satisfação da obrigação (principal ou acessória) mas disciplina, isto sim, a responsabilidade pessoal ou não do executor quanto ao crime contravenção ou dolo, elencados nos artigos 136 e 137 do CTN.*

*O artigo 138 permitiu excluir a responsabilidade pessoal do agente quanto às infrações conceituadas em lei, como crimes, contravenções ou dolo específico quando houvesse "o arrependimento eficaz" do ato, com a confissão do mesmo, acompanhada da realização da "penitência" determinada em lei. Penitência esta que implica no pagamento do principal e dos acréscimos legais cabíveis : multa e juros. Porque não foi criado com a finalidade de dispensar penalidade de natureza pecuniária. O artigo 138 é tão somente norma indutora de conduta dirigida às infrações muito graves e dolosas.*

*Quanto à possibilidade de aceitar as despesas como redutora da base de cálculo do lançamento seria possível em procedimento regular onde fosse possível comprovar o aspecto "trino", exigido*

*na lei para sua efetividade, pois no imposto de renda a despesa só é aceita quando resta comprovada sua ocorrência, atendidos aos critérios cumulativos de necessidade, razoabilidade e efetividade, além de guardar compatibilidade com a receita produzida.*

*Além do que, as despesas, no conceito do direito tributário e para efeitos fiscais, por representar redução no quantum tributável necessitam satisfazer o comando do regulamento do imposto de renda, (RIR/1999, artigo 299 e Lei 4506/64, artigo 47), requerendo a comprovação da necessidade, efetividade e materialidade de sua realização. À falta de qualquer um desses elementos, sua dedutibilidade não se efetiva. No livro IRPJ - Teoria e prática Jurídica - Fábio - Junqueira de Carvalho/Maria Inês Muge, fls. 168 – 2º Ed. Dialética - 2000) há expressivo esclarecimento sobre o tema:*

*"O Regulamento do Imposto de renda não deixa dúvidas ao determinar que as despesas operacionais são aquelas necessárias às atividades da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora. Entende-se como necessária toda a despesa paga ou incorrida para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (art.299, parágrafo 1º e Lei 4506/64, artigo 47). Realmente o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração da atividades, principal e acessória, que estejam vinculadas com as fontes produtoras do rendimentos, como bem elucidado pelo Parecer Normativo n2 32/81."*

*No demonstrativo fiscal a base de cálculo aplicada foi aquela apurada no procedimento. Em tese, os argumentos oferecidos nas razões de apelo, estão corretos, todavia necessitariam ser confirmados.*

*Comprovado, portanto, o fato constitutivo do direito de lançar do fisco, caberia a recorrente alegar fatos impeditivos, modificativos ou extintivos e além de alegá-los, comprová-los efetivamente, nos termos do artigo 333 CPC, que estabelece as regras de distribuição do ônus da prova aplicáveis ao PAF, subsidiariamente.*

*E aceitar a tese da recorrente implicaria em "utilizar uma escrita paralela" e o fisco realizar, de ofício, um trabalho que é de inteira responsabilidade do sujeito passivo. Ademais as planilhas não conferem a certeza que a Lei determina para aceitar as despesas.*

*Todavia, tem razão a recorrente quando pede para se excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, os valores do PIS e da COFINS e os juros incidentes sobre estas contribuições até outubro de 1998, exigidos de ofício, na linha do voto condutor do acórdão 108-08.507.*

*Quanto a realização de perícia sua finalidade é dirimir matéria de fato, não se constituindo em fórum para discussões jurídicas. Serve para suprir falhas ou incorreções, tanto da autuação fiscal quanto da defesa, no aspecto fático.*

*O deferimento do pedido se contém no âmbito do poder discricionário do agente administrativo e nos autos a matéria de fato restou sobejamente comprovada. E diferentemente da conclusão do sujeito passivo, o indeferimento não se constituiu em atropelo ao art. 151, inciso VI do CTN. Ninguém nega ao pedido de parcelamento interposto pelo sujeito passivo, apenas a forma de execução tem a competência originária da autoridade jurisdicionante.*

*A compreensão pretendida pela recorrente, a partir da interpretação isolada do art. 1º, inciso IV da Portaria conjunta PGFN/SRF n 203 de 1º de setembro de 2003, não prospera. Os valores incluídos no PAES deveriam ser os mesmos objetos da ação fiscal e tal não sucedeu, conforme constou do processo matriz onde os mesmos deveriam ter sido consolidados. (PAT 10680.000531/2004-86, recurso 141552, acórdão 108-08.507)*

*Quanto à suposta ilegalidade e inconstitucionalidade do procedimento, cabe salientar que o controle dos atos administrativos, nesta instância, se refere aos procedimentos próprios da administração, que são revistos conforme determinação do artigo 149 do Código Tributário Nacional, seguindo o comando do Decreto 70235/1972 nos artigos 59, 60, 61.*

*O Jurista Hugo de Brito Machado, em ensaio sobre "O Devido Processo Legal Administrativo e Tributário e o Mandado de Segurança", publicado no volume Processo Administrativo Fiscal coordenado por Valdir de Oliveira Rocha - Dialética - 1995 esclarece:*

*"Se um órgão do Contencioso Administrativo Fiscal pudesse examinar a argüição de inconstitucionalidade de uma lei tributária, disso poderia resultar a prevalência de decisões divergentes sobre um mesmo dispositivo de uma lei, sem qualquer possibilidade de uniformização. Acolhida a argüição de inconstitucionalidade, a Fazenda não pode ir ao judiciário contra a decisão de um órgão que integra a própria.*

*O contribuinte por seu turno, não terá interesse processual, nem fato para fazê-lo. A decisão tornar-se-á assim definitiva, ainda que o mesmo dispositivo tenha sido ou venha a ser considerado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, que é, em nosso ordenamento jurídico, o responsável maior pelo deslinde de todas as questões de constitucionalidade, vale dizer, o guardião da Constituição".*

*Como bem explicitado na decisão recorrida, as objeções apresentadas não demonstraram a ocorrência de qualquer fator impeditivo, capaz de opor obstáculos à aplicação dos comandos legais que embasaram o feito. Orientação do Parecer Normativo CST n 9329, de 1970, deixa claro, não ser o contencioso administrativo foro apropriado para o exame de questões relativas à - constitucionalidade de leis. Somente quando há declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, de lei, de tratado ou de ato normativo, é permitido às*

*autoridades fiscais afastarem a aplicação desses dispositivos (Decreto n° 2346, de 10 de outubro de 1997 e Parecer PGFN/CRE n°948, de 02106/1998).*

*Com referência à aplicação da multa, sua natureza é obrigacional.*

*Pela teoria dos atos jurídicos ela se institui unilateral ou bilateralmente, conforme seja legal ou convencional, executa-se com prevalência de uma só vontade: a do credor.*

*Seu caráter é indenizatório ou de sanção penal. Representa o instrumento de que o Estado dispõe para coagir o devedor a satisfazer a obrigação.*

*Se moratória, tem por fim incitar o devedor ao pagamento do tributo no prazo estipulado. Quando pune infração específica, tem características semelhantes à sanção penal comum, por punir um ilícito fiscal. Ela não prevê o ânimo de delinquir.*

*Basta o não cumprimento da obrigação, a infração a um dispositivo legal administrativo, independente da vontade do agente. Ocorre se presentes os pressupostos de natureza material.*

*A multa imposta no descumprimento da obrigação tributária principal tem analogia com a cláusula penal convencional, prevista no direito privado. A diferença é que nestes casos decorre de acordo de vontade entre as partes e no caso do Direito Público decorre da lei.*

*Na Lei 9430/1996 está o resumo das normas reguladoras da aplicação das multas no sistema tributário federal. A seção V do capítulo IV - Procedimentos de Fiscalização - disciplina a aplicação das multas de ofício. No caso dos autos, nos dispositivos seguintes:*

*"Artigo 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*II - 150% (cento e cinquenta por cento) nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71,72,73 da Lei n. 4502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis".*

*Havendo atos praticados com infração conceituada como crime, ou quando há presença de dolo específico nas infrações, conforme o artigo 137 do CTN, cabem as multas de caráter punitivo e por isto de maior valor, pois sua natureza não é mais compensatória e sim punitiva.*

*A multa decorre da natureza do ilícito. Como norma penal em branco é preenchida segundo o tipo ao qual se subsume. Sendo norma de superposição, em complemento ao direito tributário, somente este dirá o que vem a ser tributo, quais suas espécies, quem é o contribuinte, responsável ou substituto.*

*Nos autos o evidente intuito de fraude decorreu da sistemática utilizada conforme anteriormente relatado.*

*Por isto rejeito as preliminares suscitadas pelo recorrente, e, no mérito, dou provimento PARCIAL ao recurso para excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, os valores do PIS e da COFINS e os juros incidentes sobre estas contribuições até outubro de 1998, exigidos de ofício.”*

A empresa embargou o voto proferido sustentando existir omissão, fls. 315/324.

Os embargos foram rejeitados pelo Despacho nº 108-200/2007, fls. 359, com base no parecer de fls. 357/358. Cientificada da rejeição, a empresa não se manifestou.

É o Relatório.

## **Voto**

Conselheiro Nelson Lósso Filho

Da análise do voto do Relator original, conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro no Acórdão nº 108-08.586, da sessão de 10/11/2005, vejo que além da matéria levada ao crivo da CSRF, a responsabilidade por multa isolada no caso de sucessão de empresas, a extinta Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes decidiu rejeitar as preliminares suscitadas, de nulidade e de decadência, além de no mérito dar provimento ao recurso, abordando todos os questionamentos levantados pela recorrente.

Assim sendo, correta a aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativa, como decidiu a Câmara de origem.

Entretanto, a Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, traz em seu bojo uma redução no percentual da multa isolada imposta no presente caso, para 50%.

A seguir transcrevo o artigo 14 da referida Lei nº 11.488/07:

*“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 multa:*

*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.”*

Como a Lei nº 11.488/2007 prescreveu multa menor, 50%, que a anteriormente prevista na Lei nº 9.430/1996, este dispositivo com previsão de multa mais branda retroage em benefício da pessoa jurídica autuada, de conformidade com o art. 106 do Código Tributário Nacional.

Pelos fundamentos expostos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa isolada ao percentual de 50%.

(documento assinado eletronicamente)

Nelson Lósso Filho - Relator