



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

Processo nº 10768.009208/2003-27
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 1103-000.788 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de dezembro de 2012
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GUIMAR ENGENHARIA S/A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1998

IMPOSSIBILIDADE DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO PARA A EXIGÊNCIA DA ESTIMATIVA NÃO RECOLHIDA DEPOIS DO ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO.

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 efetivamente devido pelo contribuinte surge com o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano calendário.

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, improcede a aplicação de penalidade pelo não recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, a falta de recolhimento mensal por estimativa não recolhida.

ACORDAM os membros da 3ª Turma Ordinária da 1ª. Câmara da PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(Assinado Digitalmente)

Aloysio José Percínio da Silva - Presidente

(Assinado Digitalmente)

Sérgio Luiz Bezerra Presta – Relator

Processo nº 10768.009208/2003-27
Acórdão n.º **1103-000.788**

S1-C1T3
Fl. 177

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aloysio José Percínio da Silva, Mário Sérgio Fernandes Barroso, Marcos Shigueo Takata, Eduardo Martins Neiva Monteiro, Sérgio Luiz Bezerra Presta e Hugo Correia Sotero.

CÓPIA

Relatório

Por bem descrever os fatos relativos ao contencioso, adoto parte do relato do órgão julgador de primeira instância administrativa até aquela fase:

“Versa este processo sobre o Auto de Infração de fls. 47/62, lavrado pela DIFIS/RJ, para a exigência de crédito tributário de CSLL, no valor de R\$ 698.619,00, com multa de 75% e juros de mora.

O lançamento foi efetuado em virtude de, em procedimento de auditoria interna na DCTF, ter sido constatada a seguinte irregularidade: falta de recolhimento ou pagamento do principal, declaração inexata, conforme Anexo III. O enquadramento legal foi citado à fl. 49.

O interessado (cientificado em 18/08/2003 – fl. 161) apresentou, em 17/09/2003 (fl. 3), a impugnação de fls. 4/5. Em sua defesa, alega, em síntese, que os débitos são inexistentes – ocorreu equívoco na interpretação da DCTF. Protesta por todos os meios de prova em direito admitidos”.

A 1ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro01-RJ, em sessão de 10/11/2011, ao analisar a peça impugnatória apresentada, proferiu o acórdão nº 12-42.165 entendendo *“por unanimidade de votos, nos termos do Relatório e do Voto que passam a integrar o presente julgado, JULGAR procedente a impugnação, cancelando o crédito tributário exigido nestes Autos”*, sob argumentos assim ementados:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano calendário: 1998

AUDITORIA INTERNA. DCTF. FALTA DE RECOLHIMENTO/PAGAMENTO.

Após o encerramento do exercício, diante de falta de recolhimento mensal por estimativa, não se pode efetuar lançamento de ofício para a exigência da estimativa não recolhida.”

A decisão da 1ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro01-RJ teve os seguintes argumentos:

“Como visto no Relatório, o lançamento foi efetuado em virtude de, em procedimento de auditoria interna na DCTF, ter sido constatada a falta de recolhimento ou pagamento do principal. Do exame do Anexo III do Auto de Infração (fl. 59), verifica-se que o débito exigido (código 2484) é referente a CSLL por estimativa.

O regime de estimativa se constitui em mera antecipação de tributo eventualmente devido quando da apuração de sua efetiva base imponible, sob o lucro real.

Com a edição de Lei 9.430/1996 (art. 44, IV), para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, deve ser aplicada isoladamente a multa de ofício no caso de procedimento de ofício que constata a falta ou insuficiência de pagamento do imposto ou contribuição apurado com base na estimativa mensal. O legislador, verificando a existência de lacuna, veio a supri-la, permitindo penalizar o contribuinte que deixe de recolher as estimativas conforme determina a legislação.

A Instrução Normativa SRF nº 093, de 24 de Dezembro de 1997, que tratou da apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas a partir do ano-calendário de 1997, assim dispõe:

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

I - a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos;

II - o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.

(...)

Art. 49. Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro líquido as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, observadas as alterações previstas na Lei nº 9.430, de 1996.

Após o encerramento do exercício, diante de falta de recolhimento mensal por estimativa, cabe lançamento de multa isolada, mas não se pode efetuar lançamento de ofício para a exigência da estimativa não recolhida.

Diante do exposto, deve ser cancelado o crédito tributário exigido nestes Autos (estimativa do ano calendário de 1998, exigida em 2003).

Deixo de apreciar as alegações do interessado, por falta de objeto.

É o meu voto. (...)"

Proferida a decisão a 1ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro 01-RJ, em conformidade com o que determina o inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235/1972, procedeu ao recurso de ofício. Cientificado da decisão e o recurso de ofício em 25/05/2012, (AR fls. 170).

Na referência às folhas dos autos considerei a numeração do processo eletrônico (e-processo).

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Sergio Luiz Bezerra Presta - Relator

Observando o que determina o Decreto nº. 70.235/1972 conheço a tempestividade do recurso de ofício apresentado pela 1ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro01-RJ, preenchendo os demais requisitos legais para sua admissibilidade, dele, portanto tomo conhecimento.

A questão de mérito dos autos trata da possibilidade ou não do lançamento de ofício para a exigência da estimativa não recolhida depois do encerramento do exercício, em decorrência da falta de recolhimento mensal.

E para fundamentar meu posicionamento, que antecipo ser o mesmo da 1ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro01-RJ, esclareço que a partir de 1º/01/1997, a pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real pode optar pelo pagamento do tributo, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais legais. No caso da falta de recolhimento do tributo calculado sobre a base estimada não prescinde da necessária apuração do tributo devido em 31 de dezembro de cada ano calendário.

Por esta razão, o procedimento de ofício cabível, depois do encerramento do ano calendário, é a aplicação a multa isolada, ainda que exista prejuízo fiscal para o IRPJ ou base de cálculo negativa para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), uma vez que, por falta de liquidez e certeza, estes valores não são passíveis de inscrição como Dívida Ativa da União. Infere-se que, depois de encerrado o ano calendário, a pessoa jurídica optante pelo lucro real anual somente se sujeita ao lançamento da multa de ofício isolada pela falta de recolhimento do tributo apurado sobre a base de cálculo estimada (art. 2º e inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, nos §§1º e 2º do art. 29, art. 30, art. 31, art. 32, art. 34 e art. 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 e art. 1º da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995).

Analisando o que consta dos autos, constato que a Recorrida foi notificada do Auto de Infração Eletrônico nº 0020875, em 19/08/2003, fl. 26, com a exigência da CSLL, juros de mora e multa de ofício proporcional pela falta de pagamento mensal apurado sobre a base de cálculo estimada, código nº 2484, referente aos fatos geradores do 2º trimestre de 1998 (abril, maio e junho) e informados na DCTF do terceiro trimestre de 1998.

Por conseguinte, como lançamento de ofício foi cientificado após o ano calendário de 1998, verifica-se que é improcedente, uma vez que a Recorrida optante pelo lucro real anual em 1998 somente estaria sujeita a qualquer penalidade pela falta de

recolhimento do tributo apurado sobre a base de cálculo estimada no curso do período de apuração.

E, segundo afirmou o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, quando do julgamento proferido na 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta 1ª Seção do CARF do processo nº 16004.001204/200742 (Acórdão nº 180300.705), que mantém o mesmo entendimento proferido pela 1ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro01-RJ, a quem presto as minhas homenagens e peço vênias para transcrever parte das suas razões de decidir:

“(…)

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 e CSLL, com a opção 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 II, "a", do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela MP 303/2006.

No entendimento consolidado neste Colegiado, 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 do imposto apurado no ajuste acompanhado, ai sim, da respectiva multa.

O que não pode ser acatado, na visão do CARF, é a cobrança de multa sobre duas bases implicando na duplicidade de punição. Foi exatamente o que ocorreu no presente caso. A Fiscalização formalizou exigência da CSLL apurada no ajuste do ano-calendário de 2000, imputando corretamente multa de ofício e juros de mora sobre esse valor. Aqui, não há mácula a ser imputada ao procedimento fiscal.

Entretanto, o Fisco exige também a multa de ofício isolada sobre as estimativas que não foram recolhidas, Admitindo-se tal prática, estar-se-ia admitindo que, sobre o imposto apurado de ofício, se aplicassem duas punições, atingindo valores superiores ao das penalidades cominadas para faltas qualificadas. Tal penalidade seria desproporcional ao proveito obtido com a falta.

Em manifestação sobre o tema, o Ilustre Conselheiro desta Corte MARCOS VINICIUS NEDER aborda a questão de forma brilhante no Acórdão CSRF /01-05.511, Com o respaldo de PAULO DE BARROS CARVALHO, o Conselheiro sustenta que uma das funções da base de cálculo da regra sancionatória é atender à exigência de proporcionalidade entre o delito e a sanção, o que estaria sendo violado pela cobrança simultânea:

Por fim, a última função da base de cálculo atende a exigência de proporcionalidade entre o delito e a sanção. Se a conduta visa coibir falta de pagamento de tributo, a base de cálculo apropriada é o montante não pago. Se, por outro lado, a conduta ilícita refere-se ao descumprimento de um dever instrumental não relacionado à falta de recolhimento de tributo, não seria razoável adotar essa
grandeza como base de cálculo. Nessa mesma linha, a adoção de bases de cálculo

e percentuais idênticos em duas regras sancionadoras faz pressupor a identidade ou, pelo menos, a proximidade da materialidade dessas condutas ilícitas. Ou seja, sanções que têm a mesma base de cálculo devem, em princípio, corresponder a idêntica conduta ilícita.

Essas conclusões aplicadas à legislação tributária evidenciam o desarranjo na adequação das regras sancionadoras atualmente vigentes no imposto sobre a renda, em que ofensas a bens jurídicos de distintos graus de importância para o Direito são atribuídas penas equivalentes, sem que se atente ao princípio da proporcionalidade punitiva. A punição prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 pelo não-recolhimento do tributo (75% do imposto devido) é equivalente a punição prevista no mesmo artigo pelo descumprimento do dever de antecipar o mesmo tributo (75% do valor da estimativa). Em certos casos, a penalidade isolada chega a ser superior a multa de ofício aplicada pelo não recolhimento do tributo no fim do ano.

Na visão do Conselheiro, justificar-se-ia a aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação:

Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse „sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam "princípio da consunção".

Segundo as lições de Miguel Reale Junior "pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave. " E prossegue "no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave".

Registre-se ainda que a jurisprudência desta CSRF está consolidada nesse sentido:

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA —
Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de

tributo apurado no balanço A inflação relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Assim, a primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte pela imputação de penalidades de mesma natureza, já que ambas estão relacionadas ao descomprimemº de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no recolhimento de tributo.

Recurso especial provido. (Acórdão CSRF/01-05 843, sessão de 15/04/2008)

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — *Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano pelo critério da consumação, a primeira conduta é meio de execução da segunda, O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação: (Acórdão CSRF/0.1-05.511, sessão de 18/09/2006)."*

Assim, diante das razões acima e da jurisprudência da CSRF, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e manter a decisão proferida pela 1ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro01-RJ, na sessão de 10/11/2011 e consubstanciada através do acórdão nº 12-42, desonerando a imputação tributária.

(assinado digitalmente)
Sérgio Luiz Bezerra Presta