



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

Processo nº 10840.002584/2004-51
Recurso nº 146.770 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-00.526 – 1ª Turma
Sessão de 26 de janeiro de de 2010
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LÚCRO LÍQUIDO
Recorrente PILILA DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS E CONEXOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

Assunto: MULTA ISOLADA - Exercício: 2001, 2002, 2003 e 2004

CSLL. MULTA ISOLADA. Encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido apurado com base no lucro real anual e, dessa forma, não comporta a exigência da multa isolada, seja pela ausência de base impositiva, bem como pelo malferimento do princípio da não propagação das multas e da não repetição da sanção tributária.

CSLL. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. Incabível a aplicação da multa isolada concomitantemente com a multa de ofício.

RETROATIVIDADE BENIGNA. O CTN consagra o princípio da aplicação retroativa da lei posterior mais benéfica às penalidades – art. 106, inciso II, “a”, do CTN -.

Recurso Especial da Contribuinte Provido.

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, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Claudemir Rodrigues Malaquias e Carlos Alberto Freitas Barreto

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

VALMIR SANDRI - Relator.

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

Com base nos permissivos do art. 32 e seguintes do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, Pilila Distribuidora de Bebidas e Conexos Ltda. interpõe recurso especial em face do acórdão nº 108-08.962 proferido pela antiga 8ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário apresentado para reduzir a multa isolada para o percentual de 50%.

O presente lançamento exige crédito tributário decorrente da constatação pela fiscalização da falta de recolhimento da Contribuição social sobre o lucro líquido (CSL), ausência de comprovação de retenção/antecipação da contribuição, multa incidente sobre a falta de recolhimento da CSL sobre a base de cálculo estimada e multa isolada sobre diferença entre o valor escriturado e o declarado por estimativa.

Nesse sentido, foi lavrado auto de infração no qual nos seguintes valores: R\$ 198.852,26 de contribuição, R\$ 126.430,26 de juros de mora, R\$ 149.139,19 de multa proporcional e R\$ 2.053.834,80 de multa isolada, totalizando R\$ 2.528.256,51, tendo como fundamentação legal os seguintes dispositivos legais: art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/88, art. 19 da Lei nº 9.249/95, arts. 28, 29, 30, 43 e 44, I e § 1º, IV da Lei nº 9.430/96, art. 6º da MP 1.858/99 e art. 841 do RIR.

A autoridade administrativa consignou que fora apurado no ano base de 2000 CSL no valor de R\$ 530.495,15 e informada dedução de igual valor a título de imposto pago no exterior sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital e que as informações contidas no LALUR não foram consideradas tendo em vista estarem em desacordo com as normas estabelecidas na IN SRF nº 93/97.

Além da multa de ofício que incidiu sobre a CSL apurada e não paga consigna também que para os exercícios de 2001 a 2003, fora lançada multa isolada em razão da falta de recolhimento da CSL estimada, pois a entrega das DCTFs retificadoras, nas quais foram incluídas as diferenças que haviam sido apuradas pelo Fisco se deu apenas após o início da fiscalização.

Intimada da autuação em 16/09/2004, a contribuinte apresentou sua impugnação em 18/10/2004, às fls. 360/379, alegando preliminarmente que não há descrição clara sobre o fato gerador a que se referem as multas isoladas que foram impostas, bem como que a aplicação do enquadramento legal ocorreu de forma complexa impedindo a ampla defesa, além de alegar a falta de consignação no auto de infração a hora em que foi lavrado, formalidade essencial que macula de nulidade a imposição tributária.

No mérito, sustentou que improcede a desconsideração da denúncia espontânea para efeitos de constituição da multa isolada pelo não recolhimento do imposto estimado, bem como que no percentual em que foi imposta, a multa tem caráter confiscatório.

Ao final pleiteou a anulação do crédito tributário bem como dos acréscimos legais decorrentes.

Em 08/04/2005, a 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Ribeirão Preto – SP proferiu decisão (fls. 408/418) julgando procedente o lançamento, afastando as preliminares de nulidade argüidas pela contribuinte e, no mérito, sob o entendimento de que o benefício da denúncia espontânea contida no art. 138 do CTN pressupõe a ausência de qualquer ato de fiscalização.

Entenderam ainda que a concomitância da aplicação das multas de ofício e isolada se deve ao fato de terem sido aplicadas por infrações diferentes, uma pela falta de recolhimento da CSL e outra sobre a falta de recolhimento por estimativa da contribuição nos prazos e condições estabelecidas pela legislação.

Irresignada, a contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 430/452), utilizando os mesmos argumentos trazidos em sua impugnação e requerendo, ao final, o provimento de seu recurso voluntário para, anulando o auto de infração cancelar as exigências impostas.

A antiga 8ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário, para reduzir a multa isolada para 50% relativa ao período-base de 2000 a 2003, mantendo a exigência da CSL e a multa de ofício, em acórdão assim ementado:

“PAF - NULIDADES – Não provada violação às regras do artigo 142 do CTN nem dos artigos 10 e 59 do Decreto 70.235/1972, não há que se falar em nulidade, do lançamento, do procedimento fiscal que lhe deu origem, ou do documento que formalizou a exigência fiscal.

PAF – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – EXTENSÃO DO CONCEITO – A denúncia espontânea acontece quando o contribuinte, sem qualquer conhecimento do administrador tributário, confessa fato tributário delituoso ocorrido e promove o pagamento do tributo e acréscimos legais correspondentes, nos termos do artigo 138 do CTN.

CSLL – ESTIMATIVAS – DIFERENÇAS APURADAS EM PROCEDIMENTO DE OFÍCIO – Verificando o agente fiscal que não houve recolhimento suficiente dos valores devidos a título de estimativas e, ainda, esses valores sendo declarados de forma incorreta, frente aos assentamentos contábeis oferecidos, cabível o lançamento das diferenças a título de multa isolada sobre os valores apurados.

CSLL – MULTA DE OFÍCIO – CABIMENTO – Nos casos de lançamento de ofício será aplicada a multa de 75%, calculado sobre a totalidade ou diferença do tributo ou contribuição, 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, nos termos do inciso I do artigo 44 da Lei 9430/1996.



CSLL – MULTA ISOLADA – EXIGIDAS, CONCOMITANTEMENTE, NO LANÇAMENTO – Por se tratar de hipóteses legais distintas, são cabíveis, no lançamento de ofício, a aplicação de multa exigida isoladamente, por falta de recolhimento dos valores devidos por estimativa, bem como as que se exigem juntamente com o imposto ou contribuição que forem apurados no procedimento fiscal. (Inciso II parágrafo 1º, do artigo 44 da Lei 9430). Contudo, nos termos da alínea c, do inciso II do artigo 106 do CTN deverá ser aplicado o coeficiente de 50%, veiculado no artigo 18 da MP303/2006.

JUROS DE MORA E TAXA SELIC – “A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos Federais” (Súmula 1º CC nº 4).

Recurso parcialmente provido.”

Em seu recurso especial de divergência (fls. 503/508), a contribuinte sustenta que o acórdão contraria a jurisprudência da antiga Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (105-157731) e da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (103-20572 e 103-21030), segundo os quais após o encerramento do período de apuração do lucro real, não pode ser exigida a multa isolada pelo falta do pagamento das estimativas mensais, enquanto o acórdão recorrido entende que “*por se tratar de hipóteses legais distintas, são cabíveis, no lançamento de ofício a aplicação de multa exigida isoladamente, por falta de recolhimento dos valores devidos por estimativa, bem como as que se exigem juntamente com o imposto ou contribuição que forem apurados no procedimento fiscal.*”

Ao recurso especial de divergência apresentado pela contribuinte foi dado seguimento pelo Presidente da Câmara recorrida (Despacho n.º 108-173-2008, fls. 514/515), ante a constatação de que foram atendidos os pressupostos de admissibilidade e demonstrada o dissídio jurisprudencial.

Regularmente intimada, a Fazenda Nacional apresentou suas contra-razões (fls. 518/523), alegando, em síntese, que o recurso especial de divergência apresentado pela contribuinte não merece ser provido, tendo em vista que o acórdão recorrido aplicou corretamente o disposto no art. 44, §1º, IV da Lei nº 9.430/96. Corroborando seu entendimento transcreve os arts. 14 e 16 da IN/SRF nº 93/1997.

É o relatório.



Voto

Conselheiro Valmir Sandri

O presente recurso foi interposto pela contribuinte com base no permissivo do art. 32 e seguintes do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, atende os pressupostos para sua admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

Conforme se depreende do recurso, cinge-se a controvérsia ao entendimento do acórdão recorrido, que, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário, apenas para reduzir a Multa Isolada para 50%, relativa aos exercícios de 2001 a 2004, sob o argumento de que o art. 44, §1º, IV, da Lei nº 9.430/96, permite a aplicação de multa exigida isoladamente, por falta de recolhimento dos valores devidos por estimativa, bem como as que se exigem juntamente com o imposto ou contribuição que forem apurados no procedimento fiscal.

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

Com a devida *vénia* ao entendimento esposado no acórdão recorrido, entendo que assiste razão a contribuinte, senão vejamos.

Os dispositivos legais previstos nos incisos III e IV, § 1º, art. 44 da Lei 9.430/96, em sua versão original, têm como objetivo obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações de um provável imposto de renda e contribuição social que poderá ser devido ao final do ano-calendário.

Ou seja, é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa, e sendo assim, a penalidade só poderá ser exigida durante o ano-calendário em curso, pelo fato de que, com a apuração do tributo (CSL) efetivamente devido ao final do ano-calendário (31.12), desaparece a base impositiva 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 impositiva, ou seja, a base que irá suportar o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário, surgindo assim a hipótese da aplicação tão-somente do inciso I, § 1º do referido artigo, caso o tributo não seja pago no seu vencimento e apurado *ex-officio*, mas jamais a aplicação concomitante da penalidade prevista nos incisos III e IV, do § 1º do mesmo diploma legal, até porque a dupla penalidade afronta o disposto no artigo 97, V, c/c o artigo 113 do CTN, que estabelece apenas duas hipóteses de obrigação de dar, sendo a primeira ligada diretamente à prestação de pagar tributo e seus acessórios, e a segunda relativamente à obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas pecuniária por descumprimento de obrigação acessória.



No presente caso, foi dada ciência do auto de infração a contribuinte na data de 16.09.2004, fls. 06, ou seja, após o encerramento dos anos-calendário que foram objeto do lançamento (2000, 2001, 2002 e 2003), portanto, quando já apurada a base de cálculo da CSL efetivamente devido no período.

Logo, embora a contribuinte não tenha antecipado ou tenha antecipado a menor a contribuição social sobre o lucro líquido (CSL) nos anos acima citados, conforme se depreende dos demonstrativos de apuração efetuado pela fiscalização, o fato é que a exigência da referida penalidade somente foi consubstanciada no mês de setembro de 2004, quando já conhecida a respectiva base de cálculo e o imposto efetivamente devido, porquanto, impossível no meu entendimento, coexistir num determinado momento (ocasião do lançamento), duas bases de cálculo para uma mesma exação.

Não fossem os argumentos acima, que no meu entendimento são suficientes para afastar a presente exigência, é de se verificar que se exige também nos presentes autos, em concomitância, a multa de ofício, não devendo também por esse motivo prosperar a exigência ora guerreada.

Isto porque, aplicar a multa proporcional cumulativamente com a multa isolada, por falta de recolhimento da estimativa sobre os valores apurados, em procedimento fiscal, sobre base de cálculo de idêntico valor, implicaria admitir que, sobre o imposto apurado de ofício, se aplicaria duas punições, que significaria em relação à falta, a imposição de penalidade desproporcional ao proveito obtido.

Nesse sentido é a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a exemplo de a ementa a seguir transcrita:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

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 consunção, 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.

Recurso especial negado."

(Acórdão nº CSRF/01-05.838, Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Sessão de 15/04/2008, Conselheiro Relator Marcos Vinícius Neder de Lima)

Ante a jurisprudência desta E. Câmara e pelos argumentos acima exposto, ressalvado o entendimento dos meus pares que entendem pela aplicação da Multa Isolada até o limite do tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário, e que ora me acompanham pelas conclusões, entendo que, após o término do ano-calendário não há mais o que se falar na referida penalidade, assistindo razão, portanto, a contribuinte que requer a sua exoneração.

Por fim, se os argumentos acima não forem suficientes para convencer meus pares para afastar a presente exigência, coloco mais um, qual seja, falta de base legal para a sua aplicação, eis que o dispositivo legal que lhe dava supedâneo – inciso IV, §1º. do art. 44 da Lei

n. 9.430/96, restou revogado pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, apagando, portanto, os efeitos do ato que antes era considerado ilícito, em respeito ao princípio da aplicação retroativa da lei posterior mais benéfica às penalidades tributárias, *ex vi* do disposto no art. 106, do CTN.

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

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

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

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

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

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

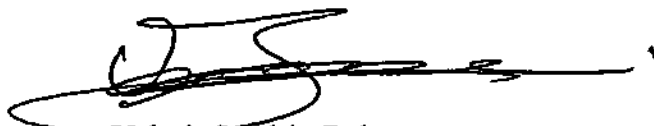
.....” (NR)



Ora, da análise do dispositivo acima transcrito, vê-se que o inciso IV, §1º, foi de fato revogado, sendo introduzida a partir da 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, multa isolada de 50% (cinquenta por cento), na ocorrência das hipóteses dos itens "a" e "b" do referido inciso.

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

É como voto.



Valmir Sandri - Relator