



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

Processo nº 10925.002309/2006-60
Recurso nº 177.180
Acórdão nº 1202-00.294 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de maio de 2010
Matéria CSLL
Recorrente COOPERATIVA REG AGROPECUARIA CAMPOS NOVOS
Recorrida 3ª Turma/ DRJ/ FNS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

COOPERATIVA - ATOS COOPERADOS . NÃO TRIBUTAÇÃO.

-A cooperativa, uma vez não descaracterizada sua natureza, tem regime jurídico próprio no tratamento legal concedido sobre seus resultados decorrentes dos atos cooperados, não havendo possibilidade de se exigir tributos sobre esses atos.

RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. AÇÃO CAUTELAR. EFEITO NÃO VINCULATIVO.- EC 33/2001 - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.

A decisão exarada em Ação Cautelar pelo Supremo Tribunal Federal, a respeito da imunidade das contribuições sociais sobre as receitas de exportação, instituída pela EC 33/2001, só tem validade entre as partes e, portanto, não tem o condão de alterar a incidência da tributação da CSLL sobre essas receitas aos demais sujeitos passivos.

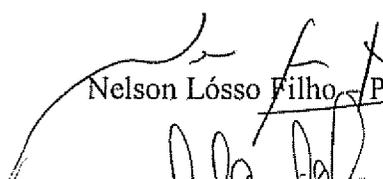
MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. DECADÊNCIA. INÍCIO DO PRAZO.

A multa isolada, pela falta de pagamento das estimativas mensais da CSLL a que está sujeita a pessoa jurídica, pode ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício pela falta de pagamento da CSLL anual, porque os fundamentos legais e os bens jurídicos protegidos são distintos.

A data de início do prazo decadencial para imposição da multa isolada pelo não pagamento das estimativas mensais do ano calendário de 2001 somente se inicia em 01/01/2002, nos termos do art. 173, I, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação o item RESULTADO POSITIVO COM SÓCIOS (cooperados). Quanto às outras matérias, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, vencidos o Relator, Orlando José Gonçalves Bueno, e os Conselheiros André Ricardo Lemes da Silva e Nereida de Miranda Finamore Horta que lhe davam provimento integral. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Carlos Alberto Donassolo. Ausente justificadamente a Conselheira Valeria Cabral Géo Verçoza.

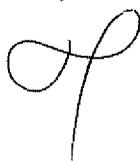

Nelson Lósson Filho – Presidente


Orlando José Gonçalves Bueno – Relator


Carlos Alberto Donassolo – Redator designado

02 SET 2010

Presentes os seguintes Conselheiros: Nelson Lósson Filho, Carlos Alberto Donassolo, André Ricardo Lemes da Silva, Darci Mendes de Carvalho lho, Nereida de Miranda Finamore Horta, Orlando Jose Gonçalves Bueno.



Relatório

Trata-se de exigência de ofício da CSLL, referente ao ano de 2001, 2002, 2003 e 2004 relativamente as seguintes infrações:

- 01- Base de cálculo negativa de períodos anteriores, compensação indevida de base de cálculo negativa de períodos anteriores, aplicado em 2002, referente 2001;
- 02- Apuração incorreta da CSLL, decorrente de exclusões de resultado positivo nas operações com sócios e de resultado positivo nas exportações, referente a 2001 e 2002;
- 03- Multas isoladas por falta de recolhimento da CSLL sobre a base estimada, em função da exclusão indevida de resultado positivo nas operações com sócios e de resultado positivo nas exportações, referente a 2001, 2002, 2003 e 2004.

O sujeito passivo foi cientificado em 23 de novembro de 2006, conforme fls.04 dos autos.

Tempestivamente apresenta a contribuinte sua impugnação, fundamentando seu entendimento nos seguintes argumentos:

- quanto a exclusão de valores de resultados de exportações entende aplicável a não incidência prevista na Emenda Constitucional no. 33/2001, posto que tal imunidade da receita de exportação atinge igual efeito quanto ao lucro, visto que esse é espécie daquela;

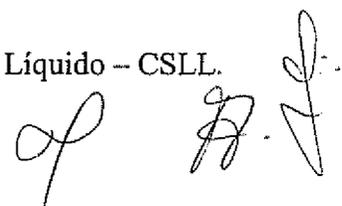
- quanto a multa isolada entende inacumulável com a multa de ofício por duplicidade de incidência sobre a mesma base;

- aduz considerações quanto ao mérito alusivas a distinção do tratamento de resultado das cooperativas que produzem “sobras” e “lucros”;

- impugna o alcance dos artigos 39 e 48 da Lei n. 10.865/2004, posto que somente com o advento desse diploma legal foi reconhecida a isenção da CSLL sobre atos cooperativos, mas que a imunidade é anterior em decorrência da emenda constitucional, sendo que se fez necessário realizar um corte temporal para que a Fazenda Nacional estancasse os lançamentos levados a efeito até 2004.

A DRJ julgou o lançamento procedente em parte, para reduzir somente a multa isolada de 75% para 50%, conforme autorizado pelo Lei no. 11.488/2007, que alterou o art. 44 da Lei no. 9.430/96 no que se refere ao percentual dessa penalidade, adotando a seguinte ementa:

“Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.



Ano-calendário: 2001, 2002, 2003,2004

COOPERATIVA. ATOS COOPERATIVOS E NÃO COOPERATIVOS.
TRIBUTAÇÃO.

Até 31 de dezembro de 2004, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL é devida por todas as sociedades cooperativas e incide sobre todos os seus resultados, sejam eles relativos às operações internas ou de exportação, com associados ou não (Lei no.8.212, de 1991, art 10, Lei no. 7.689, de 1988, art. 4º e IN SRF no. 198, de 1988). O fato de a lei do cooperativismo denominar a mais valia de “sobra” não tem o intuito de excluí-la do conceito de lucro, mas permitir um disciplinamento específico da destinação desses resultados (“sobras”), cujo parâmetro é o volume de operações de cada associado, enquanto a distribuição de lucro deve guardar relação com a contribuição de cada sócio na formação do capital (Lei no. 6.404, de 1976, art. 187).

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário.

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003,2004

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. MULTA DE OFÍCIO APLICADA ISOLADAMENTE. DECADÊNCIA. LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. TERMO INICIAL DA CONTAGEM.

A contagem do prazo decadencial quinquenal para formalização de lançamento de multa de ofício aplicada isoladamente, em relação às estimativas mensais da CSLL não-recolhidas, rege-se pelo disposto no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional; assim, seu termo inicial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA ACOMPANHADA DO TRIBUTO.

Os contribuintes que deixaram de recolher no curso do ano-calendário as parcelas devidas a título de antecipação (parcelas de estimativa) do IRPJ ou da CSLL, sujeitam-se à multa de ofício de cinquenta por cento, aplicada isoladamente, calculada sobre os valores de antecipação não pagos. Esta multa de ofício não se confunde com aquela aplicada sobre o IRPJ e CSLL apurados no ajuste anual, não pagos no vencimento, por não possuírem a mesma hipótese legal de aplicação.

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. LIMITES DE COMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.

As autoridade administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, e são incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e de ilegalidade.

RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI. MULTA DE OFÍCIO
APLICADA ISOLADAMENTE. REDUÇÃO DE 75% para 50%.

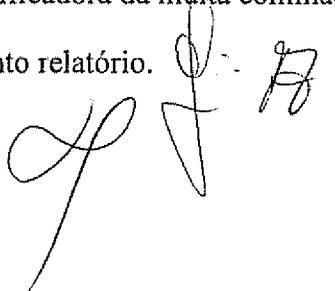
Aplica-se a ato ou fato pretérito – tratando-se de ato não definitivamente julgado – quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Lançamento Procedente em Parte.”

Portanto, procedeu redução da multa isolada de 75% para 50%. E como exonerou valor abaixo do valor de alçada, que é, à data do julgamento, de R\$ 1.000.000,00, não há remessa necessária para esta segunda instância de julgamento administrativo.

A contribuinte interpôs seu recurso voluntário, alegando os mesmos fundamentos já explicitados na sua peça impugnatória, acrescentando o argumento do prazo decadencial em relação a multa isolada a partir do mês de janeiro de 2001, sendo que os autos foram cientificados em 23 de novembro de 2006, donde se segue que relativamente aos fatos geradores ocorridos até o dia 31 de outubro de 2001, ocorreu a decadência, pela simples razão de que o lançamento da multa deve seguir a regra do próprio tributo – lançamento por homologação- na esteira da jurisprudência deste E. Conselho, em não se constatando evidência de intuito de fraude, ou qualificadora da multa cominada.

Eis o sucinto relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long vertical stroke, positioned below the text 'Eis o sucinto relatório.'

Voto

Conselheiro Relator, Orlando José Gonçalves Bueno

Por presentes os pressupostos de admissibilidade recursal – tempestividade, parte legítima e pedido pertinente – conheço as razões recursais.

Há duas questões principais no objeto do presente lançamento.

A primeira contém a segunda e uma vez decidida pode resolver, parcialmente, a problemática da segunda questão.

Assim, a primeira diz respeito ao sentido e alcance da Emenda Constitucional n. 33, de 2001, que trata da imunidade tributária relativa as receitas de exportações.

A segunda, por sua vez, cuida da análise quanto a tributação das cooperativas.

Como matéria discutível também se apresenta a sanção cominada, como multa isolada, e a cumulatividade com a multa de ofício do lançamento e, nesse aspecto, a questão do cabimento, ou não, da decadência suscitada para tal multa, no período até 31 de outubro de 2001.

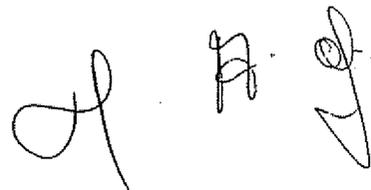
Passemos a análise da primeira questão.

A Emenda Constitucional no. 33/2001 já foi apreciada pela Suprema Corte, conforme Ação Cautelar, n. 1.738-6, Sessão Plenária de 17/09/2007, Rel. Min. César Peluso, DJ, de 19/10/2007, neste ato parcialmente transcrito os dizeres do i.relator:

“A Emenda Constitucional no. 33, em 12 de dezembro de 2001, modificou o texto do art. 149 da Constituição da República, afastando, no parágrafo 2º, inc. I sobre as receitas decorrentes de exportação, incidência de todas as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, entre as quais a de que cuida esta ação, a CSLL.

Tal imunidade implicou verdadeira limitação ao poder de tributar, com estender, sem restrição nem distinção alguma, o campo da não-incidência ou da incompetência tributária, às ‘receitas decorrentes de exportação’, genericamente consideradas, as quais já não podem ser alvo de contribuições sociais de nenhuma espécie, quer incidam, formal e nominalmente, sobre a receita (art. 195, inc.I ‘b’, como o PIS/COFINS), quer atinjam o lucro (195, I, ‘c’).

É que o lucro, como entidade e vantagem provinda das receitas de exportação, não pode ser atingida, de maneira transversa, por nenhuma contribuição social, vedada que está, a incidência desta sobre aquelas. Se se não pode tributar o mais (as receitas), a fortiori, não se pode gravar o menos (o lucro).



Não deixa dúvida a respeito de sua natureza, a conceituação de lucro, qualquer que seja o fim que se considere, fiscal, contábil ou econômico. A CSLL incide sobre o resultado do exercício, ajustado por adições e exclusões previstas no art. 2, parágrafo 1º. 'c' da Lei federal n. 7.689/88. Mas esse lucro nada mais é do que o resultado positivo do exercício, ou seja, o valor das receitas da empresa, descontados os custos e despesas operacionais e não-operacionais.

(...)

O lucro, portanto, embora não se confunda com a receita, desta depende estruturalmente, como uma elaboração do seu conceito mesmo”.

Não obstante a decisão do STF ainda não tenha efeito vinculante, eis que pronunciada em sede de controle difuso de constitucionalidade, no trecho acima reproduzido bem se vê o conceito de lucro, como espécie de receita, cujo vocábulo foi empregado no texto da emenda constitucional analisada.

Impende lembrar que o STF é órgão decisório máximo no sistema jurídico brasileiro, que imprime definitividade à interpretação normativa, dizendo, efetivamente, o que é o direito.

Não se está discutindo, nesta instância administrativa, qualquer argumento de constitucionalidade, ou inconstitucionalidade, com o objetivo de declarar uma, ou outra situação neste processo, mas e tão somente, o entendimento de alcance e sentido da Emenda Constitucional n. 33/2001, na esteira do pronunciamento oficial do STF.

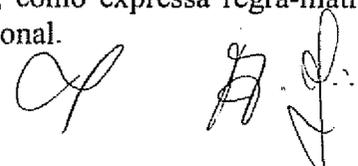
A citada emenda, alterando o artigo 149, parágrafo segundo, inciso I da Constituição Federal, a meu ver, contemplou a CSLL, posto que a própria Suprema Corte já se posicionou no sentido de que as contribuições sociais previstas no artigo 149 da CF desdobram-se em : a) contribuições de seguridade social; b) outras de seguridade social e, c) contribuições sociais gerais, tendo afirmado ainda, que as primeiras, ou seja, as de 'seguridade social' são as disciplinadas no artigo 195, incisos I, II e III da Carta Maior (RE 138.284/CE, de 01/07/1992).

Entendo, destarte, que se encontra ao alcance da imunidade tributária, a CSLL, pela sua própria natureza e vinculação, nos termos estabelecidos pela Lei n. 7.689/88, dizendo em seus artigos 1 e 2º:

“Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda”

À luz da questão ora suscitada, inclusive quanto ao entendimento anterior a EC 33/2001 relativamente a tributação da CSLL sobre as receitas de exportações, tal situação ocorreu porque somente existiam os diplomas legais ordinários que isentavam as receitas de exportações nas bases de cálculo do PIS e da COFINS, e que, após o advento da EC 33/2001, o tratamento que exclui as receitas de exportações das contribuições sociais, agora, aí, incluída a CSLL, ficou expressamente previsto em sede constitucional, como expressa regra-matriz de imunidade, com toda a força e soberania do preceito constitucional.



A exegese constitucional pronunciada pelo STF, como dito, ainda que não vinculante do Poder Judiciário e da Administração Pública, direta e indireta, denota a expressão do conteúdo normativo do texto constitucional ora examinado, ou seja, um “*processo concretizador da norma da constituição... com a atribuição de um significado aos enunciados lingüísticos do texto constitucional*” pelos dizeres do prof. J.J.Gomes Canotilho (Direito Constitucional e Teoria da Constituição, Almedina, 7ª. Ed.p.1215).

Pois bem, o renomado autor constitucionalista ainda preleciona, na obra citada, à página 1.221:

“O processo de concretização normativo-constitucional, iniciado com a mediação do conteúdo dos enunciados lingüísticos (programa normativo) e com a seleção dos dados reais constitutivos do universo exterior abrangidos pelo programa da norma, conduz-nos a uma primeira idéia de **norma jurídico-constitucional: modelo de ordenação material prescrito pela ordem jurídica como vinculativo** e constituído por : (a) uma *medida* de ordenação linguisticamente formulada (ou captada através de dados lingüísticos); (b) um conjunto de dados reais selecionados pelo programa normativo (domínio normativo).

A este nível, a norma jurídica é ainda uma *regra geral e abstrata*, que representa o resultado intermédio do processo concretizador, mas não é ainda imediatamente normativa. Para se passar da normatividade mediata para *normatividade concreta*, a norma jurídica precisa de revestir o carácter de *norma de decisão*.”

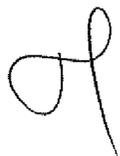
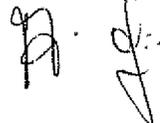
Referindo-me a esse modelo teórico de entendimento e sentido da regra constitucional, pode-se deduzir a geração, como resultado do processo administrativo fiscal, na realidade concreta do caso, da aludida *norma de decisão*, em idêntico procedimento e sentido da interpretação formulada pelo STF no caso concreto (com as devidas diferenças, pois se trata do órgão máximo de jurisdição de nosso ordenamento), que lhe foi submetido relativamente a exclusão das receitas de exportações na base de cálculo da CSLL, pelo pronunciamento no processo cautelar sobredito.

Portanto, adotando o mesmo modelo decisório, sem invadir a competência jurisdicional exclusiva do Poder Judiciário, verifica-se que o diploma legal que instituiu a CSLL, em seu artigo 1º, criou sua regra-matriz, e logo em seguida, por seu art. 2, a respectiva base de cálculo.

Mais especificamente, a regra-matriz de incidência da CSLL, ou fato gerador da obrigação tributária, sob a ótica clássica doutrinária, é, como regra geral e abstrata, o LUCRO, cuja arrecadação, como sói acontecer com a espécie tributária das contribuições, está vinculada à seguridade social, sendo sua base de cálculo, o VALOR DO RESULTADO DO EXERCÍCIO, ANTES DA PROVISÃO PARA O IMPOSTO DE RENDA, ou seja, o lucro líquido apurado no exercício.

Pois bem, a regra constitucional, alterada pela Emenda Constitucional n. 33/2001, por seu lado, criou a regra-matriz da imunidade tributária, sobre as contribuições sociais destinadas à seguridade social, como bem explicitado no voto do ministro do STF acima mencionado.

Por isso, cotejando a regra- matriz da CSLL, com a regra-matriz constitucional da imunidade tributária, há consonância da regra inferior em relação a superior, ou seja, adequa-se, ajusta-se harmonicamente o conteúdo do programa normativo constitucional com o

  8

conteúdo do programa normativo da lei ordinária, específica que instituiu a CSLL e sua base de cálculo. Em suma, significa que a CSLL está entre as contribuições sociais que recebem o efeito imunizante, na sua composição da base material de incidência, sobre as receitas de exportações.

E, mais uma vez ponderando a regra geral e abstrata, seja no plano constitucional, seja no plano infra-constitucional, com sua lei ordinária de criação da CSLL, e a realidade apurada nos autos pela autoridade administrativa fiscalizadora, compreende-se que, aqui, foi exigida a inclusão da rubrica “resultado positivo das exportações”, fls. 05, na base de cálculo da CSLL, objeto do lançamento de ofício, em desconformidade com a regra constitucional imunizadora dessa exigência.

Contudo tenha sido esse o entendimento da autoridade lançadora, a meu ver, não guarda ela consistência e fundamento de validade em face a regra-matriz constitucional da imunidade tributária sobre receitas de exportações para contribuições sociais prescrita pela E.C. 33/2001, afetando diretamente o interesse do Poder Tributante para exigir o cumprimento de obrigação tributária, afastada que foi pela imunidade estabelecida na superior regra constitucional em comento. Criou-se uma limitação ao poder de tributar as receitas de exportações, no âmbito da composição das bases de contribuições sociais, dentre as quais se insere a CSLL.

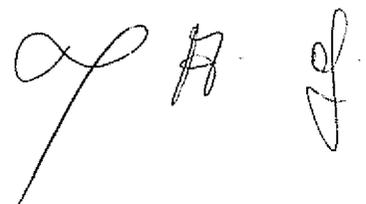
Pelo exposto, neste aspecto, sou por admitir fundamento jurídico aos argumentos da Recorrente, acolhendo as razões recursais para dar provimento, a fim de excluir as rubricas denominadas “resultados positivos das exportações” do presente lançamento.

Enfrentada uma questão relevante, passa-se a outra questão, que é a tributação das receitas oriundas de atos cooperados e atos não cooperados.

A jurisprudência do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes é copiosa no sentido de que somente podem ser objeto de adição à base de cálculo da CSLL as receitas efetivamente decorrentes de operações não propriamente com seus cooperados, mas sim todas as demais que não sejam oriundas dessa natureza intrínseca e legal de existência válida do sistema cooperativista. Isto significa que somente se apresenta tributável aquelas receitas que não estão sob o manto do cooperativismo, mas que expressam mera atividade econômica lucrativa, as quais devem ser a minoria, como a prática comercial tem demonstrado nos inúmeros casos julgados perante esta segunda instância administrativa. O STJ também vem se pronunciando sobre tal matéria, no mesmo sentido.

Nem se adentra na discussão conceitual e terminológica sobre a diferença de lucro, nas sociedades empresárias, e sobras, nas sociedades cooperativas, pois a definição é dicção legal (Lei 5.764/71), não cabendo ao intérprete criar entendimento novo perante a própria lei que criou a diferença, pois é da natureza do associativismo cooperativo a não distribuição de lucros, mas sim sobras, portanto, valores confiados pela mútua cooperação da categoria profissional, que tem destinação específica.

Como ensina o mestre português constitucionalista citado, toda interpretação da lei inicia-se com a semântica de seu texto, portanto, o que está escrito no texto legal é o começo da interpretação para a criação da *norma de decisão*, finalidade deste processo administrativo.



Desse modo, sendo pressuposto básico para a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro a existência de lucro apurado segundo a legislação comercial, as entidades cooperativas não apurando lucros, ou prejuízos, seus resultados não se incluem no campo de incidência previsto na Lei n. 7.689/88, posto que não se produziu o lucro como descrito na hipótese legal de incidência.

Nem se há que discutir a aplicação do art. 111 do CTN, no que se refere a disposição isencional da Lei n. 10.865/2004, a qual reconheceu expressamente a isenção, relativamente a atos cooperativos da CSLL das sociedades cooperativas, por uma única e clara razão, tais sociedades não produzem lucro por seus próprios atos, qualificados que foram pelo diploma normativo próprio constante da Lei n. 5.764/1971. Porém, se produzir lucro decorrente do exercício de outras atividades com não cooperados, tem cabimento a exigência tributária em comento, por contrariar a própria natureza da relação jurídica associativa intrínseca nas suas operações, determinada expressamente pela lei instituidora e reguladora referida.

Portanto, a questão antecede a prescrição da regra isencional, pois infere-se do próprio regime jurídico das cooperativas, de seu regular funcionamento associativo, pressuposto básico e necessário para compreender-se que essas sociedades não geram lucro, no sentido da Lei n. 7.689/88, portanto, estão fora do alcance da incidência dessa exigência tributária.

Quer me parecer que a autoridade fiscal lançou (fls.05 e 27 dos autos), no caso, a CSLL sobre o resultado do exercício, não se detendo em apurar e/ou discriminar, nesse mesmo resultado, o que decorreu de ato cooperado do ato não cooperado, apenas inferindo que tal resultado é lucrativo, porque positivo, e deve ser tributável, destoando totalmente do quanto asseverado sobre o regime jurídico específico das sociedades cooperativas.

Em face disso, por se tratar de operação de atividade cooperativista não vislumbro outra solução que não aquela que reconhece a inaplicabilidade da exigência da CSLL sobre os resultados próprios de atos cooperados, e, não existindo no trabalho fiscal qualquer outro elemento informador de que os resultados são constituídos de atividades com não cooperados, o lançamento, nesse aspecto, também encontra-se insanável, cabendo seu cancelamento.

Cabe, por último, apreciar a questão da exigência da multa isolada juntamente com multa de lançamento de ofício.

Por esse lado, não se sustentando o lançamento de ofício pelos fundamentos e motivações já expostas, a multa de ofício, como consectário sancionatório segue a mesma senda do principal, o auto de infração restou cancelado, não se pode aplicar a multa de ofício, contudo assim seja, cabe analisar o cabimento da multa isolada por falta de recolhimento da contribuição social sobre a base estimada (item 3 do auto de infração analisado).

Já tive oportunidade de apreciar a questão em outros julgados, relativamente a idêntica matéria, pelo que reproduzo os seguintes argumentos, haja vista que a aplicação da multa ocorreu após o exercício de 2001/2002/2003 e 2004, ou melhor, somente em 2006, corroborando meu entendimento a seguir.

Em breve análise, 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, conseqüente 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, redundando no conseqüente, 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 conseqüente 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.

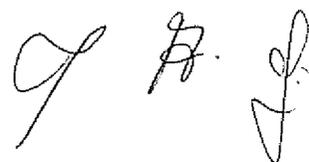
E essa referência o legislador não fez sem sentido próprio, ou despropositadamente, como se demonstrará a seguir.

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 conseqüência, 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)”¹

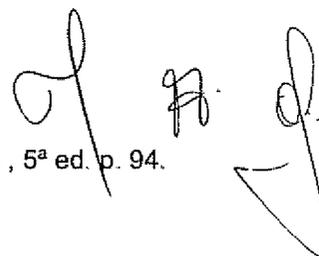
Destarte, no texto em comento como se verifica a regra-matriz de incidência tributária? Ora, se buscarmos a identificação de tal modelo doutrinário pode-se, analiticamente, discriminar-se o seguinte:

- 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 redundará 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.

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



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:

“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.”²

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)...

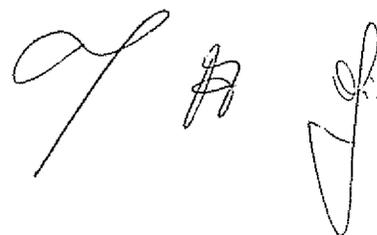
b)...

c)...

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

Lei nº 9.430/96:

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



...

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 conseqüente,, 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”³.

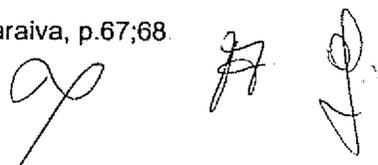
Isto posto é certo que a regra em comento não pode ser analisada de forma isenta e isolada do seu conteúdo e da sua expressão, enquanto enunciado prescritivo sancionatório, perante a regra de incidência tributária propriamente dita, ou seja, a aplicação do regime tributário a que está sujeito o contribuinte (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 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, no caso aqui analisado, que a sanção é decorrente da previsão de falta de cumprimento de obrigação tributária, ligada essa diretamente ao regime de tributação do contribuinte, pois entender uma segregação também “isoladamente” com a

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

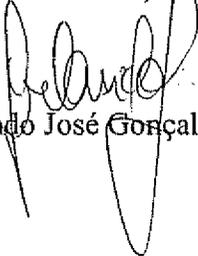


finalidade aplicativa, seria como se considerar que as pernas naturais de um corpo humano possam andar independentes do mesmo...

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.

Em face a todo exposto, sou por dar provimento ao recurso voluntário, para o cancelamento integral do lançamento e seus consectários legais.

Sala das Sessões, em 18 de maio de 2010


Orlando José Gonçalves Bueno 



Voto Vencedor

Em que pese os valiosos argumentos apresentados pelo ilustre relator, peço *vênia* para discordar do seu entendimento.

De acordo com o manifestado no voto, existem duas questões divergentes a serem enfrentadas.

A primeira diz respeito ao sentido e alcance da Emenda Constitucional n. 33, de 2001, que trata da imunidade tributária relativa às receitas de exportações.

A segunda cuida do cabimento da multa isolada pelo não recolhimento das estimativas devidas da CSLL, bem como da sua cumulatividade com a multa de ofício do lançamento e, nesse aspecto, a questão do cabimento, ou não, da decadência suscitada para tal multa isolada, no período até 31 de outubro de 2001.

Passemos a análise da primeira questão.

Como bem explicado no voto vencido, o alcance da Emenda Constitucional n. 33, de 2001, foi enfrentado pela Suprema Corte na Ação Cautelar nº 1.738-6, Sessão Plenária de 17/09/2007, Rel. Min. César Peluso, DJU de 19/10/2007. Na referida ação ficou decidido que referida Emenda Constitucional, ao afastar a incidência das contribuições sociais sobre as receitas decorrentes de exportação, também incluiu a CSLL, posto entender que o lucro, embora não se confunda com a receita, desta depende estruturalmente.

Não obstante a decisão do STF, ficou evidenciado no voto vencedor que tal decisão não tem efeito vinculante, eis que pronunciada em sede de controle difuso de constitucionalidade.

Pois bem. Reconhecido que as Ações Cautelares não tem efeito *erga omnes*, nem efeito vinculante para os órgão da administração, conclui-se que essa decisão somente tem validade entre as partes envolvidas, não podendo ser aplicada ao caso aqui examinado.

E a lei que trata da apuração da base de cálculo da CSLL estabelece que as normas de sua apuração devem ser as mesmas aplicadas para a apuração do IRPJ, consoante disciplina o art. da Lei nº 57 da Lei nº 8.981, de 1995 com a redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995, abaixo transcrito para melhor clareza:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995) (grifei)



Já os valores das receitas decorrentes da exportação de mercadorias e serviços estão incluídos no conceito de receita bruta, nos termos do art. 279 do RIR/99, a saber:

Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12).

Assim, como as normas aplicáveis à apuração do lucro para incidência do IRPJ não excluem as receitas de exportação da base de cálculo desse imposto, não podem, por consequência, serem excluídas da base de cálculo da CSLL, como pretende o autuado.

O antigo Primeiro Conselho de Contribuintes também vinha decidindo no mesmo sentido, conforme se verifica na transcrição de parte da ementa proferida no Acórdão nº 101-97077, sessão de 17/12/2008, da relatoria da ilustre Conselheira Sandra Maria Faroni, dentre outros:

CSLL- RECEITAS DE EXPORTAÇÃO- A Emenda Constitucional nº 33, de 2001, ao dispor que as contribuições sociais não incidiriam sobre a receita de exportação, alcança apenas as contribuições instituídas com base na alínea "b" do inciso I do art. 195, que são as que incidem sobre a receita ou faturamento, não alcançando a CSLL, que incide sobre o lucro.

Dito isso, é preciso também registrar que este órgão julgador não pode interpretar dispositivo constitucional, sob pena de incorrer em violação ao art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), incluído pela Lei nº 11.941, de 2009, abaixo transcrito para melhor clareza:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade

Dessa forma, conclui-se que o Acórdão recorrido decidiu corretamente a matéria, devendo ser mantida a incidência da CSLL sobre as receitas de exportação.

Em relação a segunda questão, cabe dizer inicialmente que a aplicação da multa isolada incidente sobre as parcelas das estimativas não recolhidas encontra respaldo em lei, de obediência obrigatória por este órgão julgador.

Com efeito, a base legal para a imposição da multa isolada, no percentual de 75%, era o inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430, de 1996 na sua redação original, que foi reduzida para o percentual de 50%, na redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, abaixo transcrito para melhor clareza:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

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 (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) (grifei)

Da leitura dos dispositivos legais transcritos, percebe-se a existência de duas penalidades que incidem sobre fatos distintos: a primeira, no percentual de 75%, aplicada nos casos de falta de pagamento ou recolhimento do imposto ou contribuição; a segunda, no percentual de 50%, exigida isoladamente, sobre o valor da estimativa (art. 2º da lei) que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurada base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente.

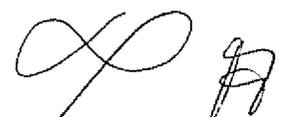
A razão para a existência de duas penalidades foi que o legislador quis proteger dois bens jurídicos distintos: uma para desencorajar o não pagamento das estimativas mensais (antecipação) a que estão sujeitos os contribuintes e a outra para coibir a falta do pagamento dos impostos e contribuições definitivamente apurados. Por isso entendeu criar duas penalidades distintas pelo descumprimento da obrigação tributária. Além disso, a lei não previu nenhuma relação de dependência entre essas duas penalidades, porquanto são independentes uma das outras, podendo ser aplicadas em conjunto ou individualmente, sem restrição.

Assim, a exigência da multa isolada pela falta de recolhimentos por estimativa ao longo do ano-calendário, sem qualquer justificativa, ensejam a incidência da norma penalizadora mesmo que, conforme previsto no art. 44, II, "b" da Lei nº 9.430, de 1996, a pessoa jurídica apure ao final do ano-calendário correspondente, base de cálculo negativa para a CSLL.

Por fim, nesse mesmo sentido, por se considerar que o recolhimento das estimativas mensais é uma obrigação autônoma em relação ao pagamento da contribuição apurada ao final do ano-calendário, na declaração DIPJ, entende-se que a mesma tem natureza diversa da regra prevista no caput do art. 150 do CTN, cujo surgimento, inclusive, independe da ocorrência do fato gerador do tributo (lucro líquido ajustado), e que, por isso, não se subsume às disposições do referido art. 150, mas sim à regra geral do art. 173, I, do CTN.

Dessa forma, não há que se falar em transcurso do prazo decadencial para a imposição da multa isolada no ano-calendário de 2001, posto que o prazo decadencial de 5 anos previsto no art. 173, I, do CTN somente se inicia em 01/01/2002 e se encerra em 01/01/2007, após, portanto da data do lançamento que ocorreu em 2006.

Esse é também o entendimento do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, conforme transcrição de ementários de acórdãos que se transcreve, a título exemplificativo:



Acórdão nº 105-17427, sessão de 06/02/2009, da relatoria do Conselheiro José Clóvis Alves:

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercício: 2002, 2003, 2004.

Ementa: IRPJ E CSLL - MULTA ISOLADA - FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ E OU CSLL COM BASE NO LUCRO ESTIMADO - A regra é o pagamento com base no lucro real apurado no trimestre, a exceção é a opção feita pelo contribuinte de recolhimento do imposto e adicional determinados sobre base de cálculo estimada. A Pessoa Jurídica somente poderá suspender ou reduzir o imposto devido a partir do segundo mês do ano calendário, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculados com base no lucro real do período em curso. (Lei nº 8.981/95, art. 35 c/c art. 2º Lei nº 9.430/96)

A falta de recolhimento ou recolhimento a menor, está sujeita à multa de 50%, quando o contribuinte não demonstra ser indevido o valor do IRPJ OU CSL do mês em virtude de recolhimentos excedentes em períodos anteriores. (Lei nº 9.430/96 44 com redação dada pelo artigo 14 da MP 351/2007).

A base de cálculo da multa é o valor do imposto calculado sobre lucro estimado não recolhido ou diferença entre a devido e o recolhido até a apuração do lucro real anual. A partir da apuração do lucro real anual, o limite para a base de cálculo da sanção é a diferença entre o imposto anual devido e a estimativa obrigatória, se menor. (Lei nº 9.430/96 art. 44 caput c/c § 1º inciso IV e Lei 8.981/95 art. 35 § 1º letra "b").

Acórdão nº 198-00101, sessão de 30/01/2009, da relatoria do Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

ANO-CALENDÁRIO: 2000

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAIS - DECADÊNCIA

As estimativas mensais representam uma obrigação autônoma e de natureza diversa daquela prevista no caput do art. 150 do CTN, cujo surgimento, inclusive, independente da ocorrência do fato gerador do tributo (lucro líquido ajustado), e que, por isso, não se subsume às disposições do referido art. 150, mas sim à regra geral do art. 173, I, do CTN.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAIS - LIMITE TEMPORAL

O texto do inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96 não impõe qualquer limite temporal para o lançamento da multa isolada, no

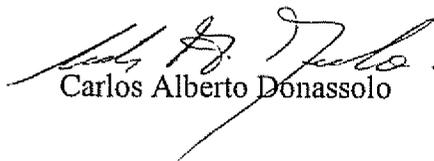


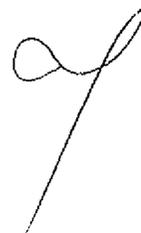
sentido de que sua aplicação só caberia no ano em curso. Ao contrário, o texto prevê a multa ainda que a PJ "tenha apurado" prejuízo fiscal no final do período.

**MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PADRÃO -
CONCOMITÂNCIA**

As estimativas mensais configuram obrigações autônomas, que não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual. Não há previsão legal de afastamento da multa isolada em razão da aplicação da multa de ofício vinculada ao tributo anual que deixou de ser recolhido.

Em vista do acima exposto, entendo que deva ser negado provimento ao recurso voluntário no que se refere às seguintes matérias: i) manter a incidência da CSLL sobre as receitas de exportação; ii) manter a multa isolada aplicada, reduzida ao percentual de 50%, pelo não recolhimento das estimativas mensais da CSLL nos anos-calendários correspondentes, afastada a ocorrência da decadência.


Carlos Alberto Donassolo





MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA CÂMARA - PRIMEIRA SEÇÃO

PROCESSO: 10925.002309/2006-60

TERMO DE INTIMAÇÃO

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada nos despachos 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, 03 de setembro de 2010.

Maria Conceição de Sousa Rodrigues
Secretária da Câmara

Ciência

Data: ____/____/____

Nome:
Procurador(a) da Fazenda Nacional

Encaminhamento da PFN:

- apenas com ciência;
- com Recurso Especial;
- com Embargos de Declaração.