



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

Processo nº 10940.000208/2004-02
Recurso nº 145.704 Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9101-01.246 – 1ª Turma**
Sessão de 22 de novembro de 2011
Matéria CSLL. Recuperação de custo.
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
ÁGUIA SISTEMAS DE ARMAZENAGEM S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2002

FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.

A multa isolada por falta de recolhimento de CSLL sobre base de cálculo mensal estimada não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996.

No curso do período de apuração, descumprido o dever de antecipar, incide a penalidade sobre as estimativas não recolhidas. Porém, após o encerramento do período, quando já não existe mais o dever de antecipar, mas sim e unicamente o de promover o ajuste pelo confronto entre o valor devido efetivamente e os valores recolhidos na forma estimada, incide tão somente a multa de ofício proporcional ao imposto que está sendo exigido.

NÃO CONHECIMENTO.

Não deve ser conhecido o recurso especial de divergência da contribuinte que se configure como insuficiente, por deixar de refutar fundamento do acórdão da Turma *a quo* que, por si só, seria bastante para a manutenção da decisão recorrida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: a) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, vencido o Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior, que dava provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias; b) por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso especial da contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO - Presidente.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Autenticado digitalmente em 21/06/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 28/0

6/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 21/06/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNI

OR, Assinado digitalmente em 22/06/2012 por CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS

Impresso em 10/07/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(documento assinado digitalmente)

ALBERTO PINTO SOUZA JÚNIOR - Relator.

(documento assinado digitalmente)

Claudemir Rodrigues Malaquias – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Susy Gomes Hoffmann, Antonio Carlos Guidoni Filho, João Carlos de Lima Junior, Alberto Pinto Souza Junior, Valmar Fonseca de Menezes, Jorge Celso Freire da Silva, Valmir Sandri, Claudemir Rodrigues Malaquias e Karem Jureidini Dias.

Relatório

Trata-se de Recursos Especiais de Divergência do Procurador (doc. a fls. 792 a 804) e da contribuinte (doc. a fls. 819 a 842), ambos os recursos interpostos em face do Acórdão nº 107-08.605 (doc. a fls. 721 a 734), o qual deu provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir apenas a multa isolada.

No seu recurso especial de divergência, a Fazenda Nacional se insurge contra o cancelamento da multa isolada, pelas seguintes razões:

I - a contribuinte optou por recolher a CSSL pelo regime de estimativa, durante o ano de 2002 e conforme o auto de infração de fls. 494 e seguintes, ela apresentou DIPJ durante a ação fiscal (em 2002), na qual constou valor de CSSL a pagar não declaradas em DCTF;

II - há equívoco na afirmação de que o Fisco estaria exigindo duas multas sobre uma única infração;

III – as infrações apenadas pela chamada "multa de ofício" e pela "multa isolada" são diferentes: a multa de ofício decorre do não pagamento de tributo pelo contribuinte; já a multa isolada decorre do descumprimento do regime de estimativa;

IV – a Lei nº 9.430/96 prevê claramente que a multa decorrente do descumprimento do regime de estimativa não possui nenhuma relação com o pagamento ou não de imposto pelo contribuinte;

V – o inciso IV do art. 44 da Lei nº 9.430/96 dispõe que a multa será devida ainda que o contribuinte "tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente"; ou seja, cabe a multa, ainda que ao final do período não exista tributo a recolher, aliás, por isso a denominação de "multa isolada";

VI - as multas de ofício e isolada não decorrem da mesma infração, não incidem sobre a mesma base de cálculo, são multas inteiramente diversas, previstas em lei e não configuram nenhum bis in idem, como entendido pela e. Câmara a quo;

VII - se não há nenhuma dúvida de que o Recorrido cometeu o ilícito acusado pela fiscalização, não há que se falar em dispensa da punição, apenas porque ao Recorrido já havia sido exigida multa em decorrência de outro ilícito. Data maxima venha, essa não pode ser a ratio da Lei 9.430/96;

VIII – o fato de se exigir do Recorrido, em outro processo administrativo, a multa de ofício decorrente do não pagamento de tributo, não elide a incidência da multa prevista no art. 44, §1º, inc. IV, da Lei 9.430/96, uma vez que a lei não dispensa a cobrança de penalidade nesses casos;

IX – não existe norma que permite a dispensa da multa prevista no art. 44, §1º, inc. IV, da Lei 9.430/96 por considerações de equidade, assim a posição adotada pela e. Câmara a quo também, por isso, incorre em conflito com o art. 172 do CTN;

X – conclui-se que, a partir da Lei 9.430/96, o contribuinte somente estará dispensado de recolher os tributos devidos, apurados pelo sistema de estimativa, quando transcrever no Livro Diário os balancetes de suspensão ou redução.

Em despacho a fls. 811 812, o Presidente da Sétima Câmara do extinto 1º Conselho de Contribuintes admitiu o recurso especial do Procurador por entender que atendia os pressupostos derecorribilidade.

Cientificada, em 22/08/2008 (doc. a fls. 815), do acórdão recorrido, do recurso especial do procurador e do despacho do Presidente da Sétima Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, a contribuinte apresentou, em 03/09/2008, contrarrazões e recurso especial de divergência.

Nas suas contrarrazões (doc. a fls. 886 a 897) ao recurso especial do procurador, a contribuinte cinge-se a dizer que a Jurisprudência do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda tem sistematicamente repellido aplicação de multas isoladas e a transcrever alguns julgados nesse sentido.

No seu recurso especial (doc. a fls. 819 a 842), a contribuinte se insurge contra a decisão recorrida, na parte em que considerou receita tributável (recuperação de custos) os créditos de IPI na aquisição de insumos, matérias primas e produtos intermediários isentos, não tributados e reduzidos à alíquota zero, pelas seguintes razões aduzidas:

I – que o dever de oferecer à tributação da renda somente deve nascer no exato momento em que for autorizada a compensação dos créditos de IPI, visto que antes somente se tem um crédito escritural, sem qualquer conotação econômica;

II - que as opções de utilização do crédito de IPI em questão são restritas, já que a empresa recorrente não pode receber da Receita Federal o crédito em moeda corrente; não pode transferi-lo a um outro contribuinte, em razão de instrução normativa da própria Receita Federal e, por fim, está impedida de utilizá-lo para compra de matérias-primas, maquinários, construção de novas unidades de produção, e assim por diante;

III – que não há como falar em disponibilidade se a própria Secretaria da Receita Federal não admite a utilização dos créditos antes do trânsito em julgado da decisão judicial;

IV - que a empresa recorrente não possui disponibilidade econômica e jurídica sobre o crédito em apreço, passível de ensejar a cobrança da CSLL, isso tendo em vista a ausência do trânsito em julgado da decisão judicial, ademais, a empresa parcelou todos os valores compensados, não tendo alcançado nenhum benefício com tais compensações a não ser prejuízos de monta muito considerável, logo, não há como falar em disponibilidade econômica e jurídica, se sequer houve benefício, renda a ensejar a cobrança tributária;

V - que a disponibilidade para fins de tributação do imposto de renda como sendo a qualidade dos valores e títulos integrantes do ativo que podem ser prontamente convertidos em numerário; sendo que a disponibilidade econômica corresponde à sua efetiva percepção em dinheiro ou outros valores e a disponibilidade jurídica corresponde à existência de título hábil para perceber o rendimento;

VI - que a disponibilidade econômica é adquirida com a aquisição da posse de moeda, com a aquisição da posse do bem ou com a utilização do serviço; já a aquisição da disponibilidade jurídica de renda requer o ato da fonte pagadora, colocando o rendimento à sua disposição

V - que todo o valor a título de crédito de IPI foi oferecido à tributação a partir de 2003, conforme se atesta por meio dos documentos comprobatórios anteriormente juntados ao processo em exame;

VII - que incide, no caso em análise, a regra do art. 5º do Ato Declaratório Interpretativo nº 25, de 24/12/2003, do Secretário da Receita Federal, redigida nos seguintes termos: *"Art. 5º. Pelo regime de competência, o indébito passa a ser receita tributável do IRPJ e da CSLL no trânsito em julgado da sentença judicial que já define o valor a ser restituído"*;

VIII - que a autuação em tela ofende o princípio da capacidade contributiva;

IX - que, por tais razões, requer seja recebido e provido o recurso especial.

Em despacho a fls. 960 a 961, a Presidente da Quarta Câmara da 1ª Seção do CARF admite o recurso especial da contribuinte, por entender que restou comprovada a divergência.

Cientificada do despacho que admitiu o recurso especial da contribuinte em 01/12/2009, a Fazenda Nacional apresenta as suas contrarrazões, nas quais alega que:

I - não há que se falar em cancelamento do lançamento, pois, se existe receita, se essa receita foi reconhecida pelo próprio contribuinte e por ele escriturada, ela deve integrar a base de cálculo do imposto de renda;

II - não há norma que permita a exclusão dessa receita da base de cálculo do lucro real, portanto, o crédito de IPI deve ser contabilizado como receita tributável para fins de composição da base de cálculo do IRPJ;

III - que a discussão não diz respeito a valores recolhidos que o contribuinte pretende recuperar, mas sim a valores que não foram nem mesmo recolhidos, referentes a direito de crédito discutido judicialmente;

IV - que a decisão da e. Câmara a quo, no que se refere à

impossibilidade de aplicação do artigo 1º, do Ato Declaratório Interpretativo SRF 25, (24/12/2003) ao caso em apreço, afinal, referido dispositivo pressupõe, expressamente, o pagamento indevido;

V - constatada a ocorrência do fago gerador do IRPJ, como aconteceu no caso em apreço, a autoridade autuante tem o dever de efetuar o lançamento para a cobrança do tributo devido, dando cumprimento ao art. 142 do CTN

VI - requer a Fazenda Nacional seja negado provimento ao recurso especial e, por via de consequência, seja mantido o r. acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Alberto Pinto S. Jr., Relator.

O recurso especial da Fazenda Nacional atende os requisitos de recorribilidade, razão pela qual dele conheço.

O ponto do acórdão recorrido, refutado pela Fazenda Nacional, é o cancelamento da multa isolada, por ter a Turma *a quo* entendido que é impossível a cobrança concomitante da multa isolada por falta de observância do regime da estimativa com a multa proporcional por falta de recolhimento da CSLL calculada sobre a base ajustada anual.

Sobre essa questão, reproduzo a seguir o voto que tenho proferido em todas os outros julgamentos de que participei sobre a matéria.

Inicialmente, peço vênia aos meus pares, para expressar minha profunda discordância com a exegese desenvolvida pelo acórdão recorrido e por outros julgados deste Colegiado, os quais têm decidido incabível a aplicação da multa isolada:

a) quando já encerrado o período de apuração do IRPJ, como no caso do acórdão paradigma;

b) quando for apurado prejuízo fiscal ao final do ano, ainda que o contribuinte não tenha levantado balanço de suspensão (ac. no 105-17.072);

b) sobre eventuais diferenças, quando o tributo parcialmente recolhido antecipadamente supera o tributo efetivamente devido no ajuste (ac. no 01-05.376/2005), e

c) quando houver a cobrança da multa de ofício sobre o tributo efetivamente devido no ajuste (tese do acórdão recorrido).

Tais decisões têm, em verdade, por via oblíqua, negado vigência a uma lei federal, pois afrontam literalmente o disposto nos art. 2º e 44, § 1º, IV, da Lei no 9.430/96 e no art. 35 da Lei no 8.981/95.

É demais imaginar que se coaduna com os mais mezinhos princípios do direito a permissão dada ao contribuinte, por tais decisões, para, em janeiro de um determinado ano calendário,

decidir se obedece ou não o art. 2º e segs. da Lei no 9.430/96, ficando apenas na dependência de eventos futuros, para ver a sua infração anistiada por este colegiado.

A título ilustrativo, note-se que isso gera situações absurdas por tratar desigualmente contribuintes que incorrem na mesma falta, pois a sorte da sanção pelo descumprimento do art. 2º da Lei no 9.430/96 vai depender de fatos futuros, como por exemplo: a fiscalização ou não do fisco durante o ano em curso, a apuração de lucro ou prejuízo fiscal, a apuração de imposto devido ao final do ano maior ou menor do que as estimativas parcialmente pagas etc..Ou seja, cria uma inusitada condição objetiva de punibilidade em sede de sanção tributária, pois a sanção fica dependendo de evento futuro - existência ou não de multa proporcional, de prejuízo fiscal etc.

Em outras palavras o julgado recorrido e os demais acima citados desnaturam a norma tributária, tornando-a uma norma facultativa, já que a sua não observância, via de regra, não traz, à luz de tais decisões, qualquer consequência jurídica.

Como há, neste Colegiado, julgados que cancelam a multa isolada com base no princípio da consunção, saliento que tal princípio é específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

A norma sancionatória tributária não é norma penal *stricto sensu*. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 - que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão no 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão nº 787, p. 512, *idem*). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o *in dubio pro reo* do art. 112.

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre *in casu*, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher a CSLL mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher a CSLL mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

Temos, então, duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas também diferentes. O art. 44 da Lei no 9.430/96 (na sua redação vigente à época do lançamento) já albergava várias normas, das quais vale pinçar as duas sub examine: a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º - aplicável por falta de pagamento do tributo; e a decorrente da combinação

do inciso I do caput com o inciso IV do § 1º – aplicável pela não observância das normas do regime de recolhimento por estimativa. Ora, a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º do art. 44 jamais poderia ser aplicada pela falta de recolhimento da CSLL sobre a base estimada, então, como se falar em consunção, para que esta absorva a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do mesmo § 1º.

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do CSLL-estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

A tese adotada pela relatora do acórdão recorrido para cancelar a multa isolada é de que as bases das multas seriam as mesmas, se não vejamos o único excerto do seu voto que trata das razões de cancelamento da multa isolada:

“...O valor da base de cálculo da multa de ofício calculada 'sobre o valor do tributo exigido, é idêntico ao valor da base de cálculo da multa isolada lançada.

Levando-se em conta que é o bem público que deve ser protegido, 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.”

A tese de que as multas isolada e de ofício, no presente caso, estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o *bis in idem* só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre, se não vejamos.

A multa isolada corresponde a um percentual da CSLL calculada sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. A multa de ofício, *in casu*, corresponde a um percentual sobre a CSLL calculada sobre a base ajustada, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere da base ajustada, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, as contribuições delas resultantes são também valores distintos e, conseqüentemente, as multas ad valorem que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.

Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre a CSLL incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um *bis in idem*, pois, como já asseverado acima, a ocorrência de uma infração não importa necessariamente na ocorrência da outra, o que torna irrefutável que as infrações decorrem de condutas diversas. O contribuinte pode ter recolhido toda a CSLL devida sobre a base estimada em cada mês do ano-calendário e não recolher a diferença calculada ao final do período, ficando sujeito assim a multa de ofício, mas não a multa isolada. Ao contrário, pode deixar de recolher a CSLL sobre a base estimada, mas pagar, ao final do ano, toda a CSLL sobre a base ajustada anual, hipótese na qual só ficará sujeito à multa isolada.

Por último, saliento que a definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, V do CTN, não cabendo ao intérprete administrativo questionar se a dosimetria aplicada em tal e qual caso é adequada ou excessiva, a não ser que adentre na seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado pela Súmula CARF nº 2.

Assim, por todo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, para restabelecer a cobrança da multa isolada por falta de observância do regime da estimativa.

Quanto ao recurso especial da contribuinte, cabe, inicialmente, perquirir se realmente foi demonstrada a divergência entre o acórdão recorrido e os paradigmas apresentados.

O fundamento para a manutenção do lançamento da CSLL cinge-se no seguinte ponto do voto vencedor da relatora, *in verbis*:

“Entendo que, uma vez que a contribuinte considerou que o crédito era bom, podendo fazer uso desse crédito em relação a débitos de IPI (desde que, com autorização judicial), o reconheceu como receita e recuperou custos, mas, não poderia tê-lo excluído do lucro real, por falta de base legal. Nessa situação não é cabível a aplicação do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25/2003.”

De tal texto foi retirado a idéia central para compor a ementa do acórdão recorrido, se não vejamos:

EXCLUSÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO — RECEITAS CONTABILIZADAS. As receitas contabilizadas somente podem ser excluídas do lucro líquido se expressamente autorizadas pela legislação de regência.

Posteriormente, em face dos embargos de declaração opostos pela contribuinte, a Turma a quo proferiu a seguinte decisão:

“EXCLUSÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO — RECEITAS CONTABILIZADAS. As receitas contabilizadas somente podem ser excluídas do lucro líquido para apuração do lucro real se expressamente autorizadas pela legislação de regência. **IMPOSTO DE RENDA — RECONHECIMENTO DE CREDITOS DO IPI - RECUPERAÇÃO DE CUSTOS.** Ao lhe ser permitido por medida judicial reconhecer créditos extemporâneos, esse valor deve ser registrado como receita, obedecendo à técnica contábil de recuperação de custos, uma vez que em períodos anteriores, o saldo devedor do IPI reduziu o resultado do exercício.

Vejam que, com o julgamento dos embargos de declaração, foi esclarecido que a decisão proferida se fundava em dois pontos autônomos: primeiro, uma vez lançado o valor, pelo próprio contribuinte como receita, só poderia excluí-la na apuração do lucro real se houvesse autorização legislativa; segundo, que deveria ser tratado como recuperação de custos o crédito de IPI na aquisição de insumos isentos, alíquota de 0% ou NT, autorizado pela Justiça.

Não houve, nos fundamentos do acórdão recorrido, qualquer discussão acerca do conceito de disponibilidade jurídica ou econômica. Aliás, a relatora concluiu que havia disponibilidade ao sustentar que entendia *“que, uma vez que a contribuinte considerou que o crédito era bom, podendo fazer uso desse crédito em relação a débitos de IPI (desde que, com autorização judicial), o reconheceu como receita e recuperou custos”*. Aliás, quando mais uma vez provocada a se pronunciar no acórdão que julgou os embargos de declaração, a relatora sustentou o seguinte:

“Cumpre esclarecer que o valor de R\$ 4.463.095,00, contabilizado pela contribuinte se refere meramente a recuperação de custos. Em períodos anteriores, o saldo devedor do IPI reduziu o resultado do exercício. Ao lhe ser permitido, por medida judicial, reconhecer créditos extemporâneos, esse valor deve ser registrado como receita, obedecendo a técnica contábil de recuperação de custos.

Quanto à regra do art. 5º do Ato Declaratório Interpretativo nº 25, de 24.12.2003, da Secretaria da Receita Federal, que dispõe que “Pelo regime de competência, o indébito passa a ser receita tributável do IRPJ e da CSLL no trânsito em julgado da sentença judicial que já define o valor a ser restituído”, conforme exposto no acórdão embargado não é cabível a aplicação desse dispositivo. A razão é porque no caso, não se trata de indébito, mas sim de recuperação de custos.

Em relação à jurisprudência mencionada, aplica-se às situações específicas de que tratam e não vislumbro que tenham relação com a matéria em discussão.”

Ora, a recorrente apresenta dois acórdãos paradigmas cujas matérias não têm identidade substancial com a matéria contida no acórdão recorrido, se não vejamos as ementas dos paradigmas apresentados:

“IRPJ - INDENIZAÇÃO - O fato gerador se dá no momento da disponibilidade jurídica, assim não podendo ser entendido o trânsito em julgado, mas sim a efetiva liquidação. Recurso parcialmente provido.” (Acórdão nº 101-93103)

“DEPÓSITOS JUDICIAIS — RECONHECIMENTO DE RECEITA DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS — MOMENTO — as receitas de variação monetária passiva sobre valores de tributos depositados judicialmente deverão ser reconhecidas no momento de sua disponibilidade econômica ou jurídica, que se dá com a ocorrência do

trânsito em julgado de decisão favorável ao contribuinte ou com decisão judicial que autorize o levantamento de tais depósitos.” (acórdão nº 101-94694)

Note-se que nenhum dos acórdãos paradigmas tratam do primeiro ponto, ou seja, em nenhum dos casos apontados como paradigma, havia a discussão sobre a possibilidade de o contribuinte excluir valores na parte A do Lalur que não estivesse autorizado a fazer por lei. Vale ressaltar que não estamos tratando de estorno de lançamento de receita, algo que pudesse ser tratado como um mero erro no lançamento contábil. No presente caso, o contribuinte lançou o valor como receita – gerando resultado contábil com todos os seus efeitos societários – e, depois, quis excluí-lo na Parte A do Lalur sem que houvesse previsão legal. Esse ponto por si só já seria suficiente para a manutenção da decisão pela Turma *a quo*, razão pela qual há insuficiência de recurso por não ter sido apresentada divergência quanto a esse ponto.

Todavia, ainda que superássemos a questão da insuficiência do recurso, os paradigmas apresentados também não têm identidade com o segundo ponto do acórdão recorrido, ou seja, eles não versam sobre recuperação de custos. O segundo paradigma acima transcrito versa sobre momento de reconhecimento de receita, já o primeiro trata de indenização por lucro cessantes, ou seja, em nenhum deles houve redução de base tributável em período anterior pelo reconhecimento de um custo que viria a ser recuperado por decisão judicial. Trata-se assim de situações fáticas e jurídicas diversas, razão pela qual não resta demonstrada a divergência.

Saliento que deixo de apreciar o terceiro paradigma apresentado, não só pelo disposto no § 5º do art. 67 do Anexo II da Portaria MF 256/09 – já que não foi indicada a prioridade de análise, mas também porque a recorrente não apresentou o inteiro teor da decisão e, da publicação a fls. 885, não consta a ementa.

Em face do exposto, voto por não conhecer do recurso especial de divergência da contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

ALBERTO PINTO S. JR.

Voto Vencedor

Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias, Redator Designado.

Com a devida vênia, ousou divergir do entendimento manifestado pelo nobre Conselheiro Relator quanto à incidência da multa isolada aplicada em concomitância com a multa de ofício, exigida em conjunto com o tributo.

O cerne da questão submetida a este Colegiado consiste em perquirir se é legítima, ou não a aplicação concomitante da multa de ofício prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996, atual art. 44, § 1º, da mesma Lei, com a multa isolada de que trata o art. 44, § 1º, inciso IV, atual art. 44, inciso II, alínea “b”, ambos da mesma Lei.

A decisão recorrida afastou a incidência da multa aplicada isoladamente sobre a falta de recolhimento por estimativa da CSLL, sobre as diferenças apuradas pela fiscalização.

Em suas razões, a Fazenda Nacional argumenta, em síntese, que não há óbice a que sejam aplicadas ao contribuinte faltante, diante de duas infrações tributárias, duas penalidades que possuam a mesma base de cálculo; ora, como se sabe, a base de cálculo é elemento que apenas quantifica o imposto ou a penalidade tributária, possuindo, necessariamente, estreita relação com os fatos/atos que dão origem aos mesmos, mas não se confundindo com esses fatos/atos. Assim, a penalidade tributária decorre sempre de um ato ilícito e a base de cálculo mensura o montante dessa penalidade.

Não obstante a argumentação trazida pela Fazenda Nacional, corroborada pelo i. Relator, entendo que não assiste razão à recorrente pelas razões que seguem.

O disposto no inciso IV, § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96¹, na redação vigente à época dos fatos, estabelecia sanção a ser aplicada na hipótese do sujeito passivo não promover o recolhimento mensal das antecipações de um provável imposto de renda e contribuição social. Para que incida, a sanção é condição que ocorram dois pressupostos: (a) falta de pagamento ou pagamento a menor do valor do imposto apurado sobre uma base estimada em função da receita bruta; e (b) o sujeito passivo não comprove, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

Em torno desse dispositivo legal, inúmeros debates instalaram-se no âmbito desse Conselho, sobretudo acerca da aplicação cumulativa das sanções nele prevista. Em alguns julgados, tem sido sustentada a aplicação da multa isolada em todos os casos em que não houver recolhimento da estimativa. Tais decisões se fundamentam no fato de que a sanção foi estabelecida para assegurar efetividade do regime da estimativa e preservar o interesse público.

Como bem destacou o i. Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima²:

“a divergência não se situa na necessidade de dar efetividade ao regime de estimativa, porquanto o intérprete deve atribuir a lei o sentido que lhe permita a realização de suas finalidades. Mas, a pretexto de concretizá-lo, não se pode menosprezar o sentido mínimo do texto legal. Por força da segurança jurídica, a

¹ “Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

(...)

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita 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;

(...)”

interpretação de normas que imponham penalidades deve ser atenta ao que dispõe os textos normativos e esses oferecem limites à construção de sentidos."

Pois bem, examinando-se o conteúdo prescritivo dos textos legais acima transcritos, resta evidente que o *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/96 determina que a multa seja calculada "*sobre a totalidade ou diferença de tributo*". Ou seja, as penalidades previstas nos incisos I e II, e no § 1º, IV, referem-se todas **à falta de pagamento de tributo**. Assim, ambas as penalidades discutidas nesse processo, por força da previsão legal, incidem sobre o mesmo ato infracional, qual seja o não pagamento ou o pagamento a menor do tributo devido.

Com efeito, em que pesem as argumentações da recorrente, no âmbito do nosso ordenamento jurídico, não há como sustentar a incidência **concomitante** de duas sanções, **quando os fatos que ensejam a penalidade estejam materialmente relacionados, ao ponto de redundarem no mesmo ato infracional**.

Seguindo o mesmo entendimento do voto condutor do Acórdão CSRF nº 01-05.838, relativo ao processo nº 13629.000292/2003-04, da lavra do i. conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, peço licença para transcrição de parte dos fundamentos daquela decisão:

"(...)

O aplicador, diante dessas proposições extraídas do texto legal, deve buscar a interpretação que alcance a coerência interna do conjunto, por isso a construção lógica da regra jurídica não pode levar ao cumprimento de um enunciado prescritivo e ao necessário descumprimento de outro do mesmo dispositivo legal. O intérprete deve buscar o sentido do conjunto que afaste contradições, afinal, dentre a moldura de significações possíveis de um texto de direito positivo a escolha do intérprete de ser feita em consonância com todo ordenamento jurídico.

Nesse sentido, vale lembrar que o rigor é maior em se tratando de normas sancionatórias, não se devendo estender a punição além das hipóteses figuradas no texto. Além da obediência genérica ao princípio da legalidade, devem também atender a exigência de objetividade, identificando com clareza e precisão, os elementos definidores da conduta delituosa. Para que seja tida como infração, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata. A insegurança, sobretudo no campo de aplicação de penalidades, é absolutamente incompatível com a essência dos princípios que estruturam os sistemas jurídicos no contexto dos regimes democráticos.

(...)

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.

(...)” (grifou-se)

Deste modo, a multa isolada e a multa de ofício não podem ser exigidas concomitantemente na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada, porquanto estar-se-ia aplicando duas penalidades para ilícitos materialmente ligados, de forma que um (falta de recolhimento do imposto anual devido no ajuste) é consequência natural do outro (falta de recolhimento dos valores estimados devidos mensalmente), **e não são verificáveis de forma concomitante em sua realidade fática.**

Ou seja, até o término do período de apuração existe somente a obrigação de antecipar (o dever de ajustar ainda não existe) e, após o seu encerramento, apenas o dever de pagar o correspondente ajuste (não há que se falar mais em antecipação). Logo, da mesma forma que ambas obrigações **não coexistem** ao longo do período de apuração e, concomitantemente, após o seu encerramento, não é admissível que o não cumprimento de uma (ajuste efetuado a menor) multiplique seus efeitos para o momento anterior (da antecipação), caracterizando também nova falta (antecipação a menor). Com base neste raciocínio, é **aplicável apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo devido no ajuste, porquanto este é o único ilícito verificável após o encerramento do período de apuração.**

Entendo, por outro lado, que se trata de condutas e penalidades distintas. No entanto, ambas estão materialmente ligadas (o cálculo do valor estimado repercute na apuração no final do período – ajuste), de forma que **não são verificáveis concomitantemente.**

A primeira conduta, “o dever de antecipar”, só existe antes do encerramento do período de apuração e, desta forma, o seu descumprimento inexoravelmente será alcançado pela penalização se esta ocorrer até o seu término. Encerrado o período de apuração, **não há que se falar mais em antecipação, porquanto se torna impossível antecipar o pagamento do imposto após sua exigência definitiva (no ajuste).**

Já a segunda conduta, considerada “**o dever de apurar o imposto devido no ajuste após o término do período**”, não existe antes do encerramento do ano-calendário. O que é devido no ajuste só é exigível após o término do período de apuração e, desta forma, todas as diferenças apuradas pela Fiscalização verificadas após o encerramento do período são obrigatoriamente classificáveis como **não observância da conduta exigida após o encerramento do período de apuração, qual seja, o dever de ajustar.**

Isto ocorre porque, as condutas **são materialmente ligadas, apesar de distintas**, de tal modo que a) no curso do período de apuração, descumprido o dever de antecipar, incide a penalidade sobre as estimativas não recolhidas, porém, b) após o encerramento do período, quando já não existe mais o dever de antecipar, mas sim e unicamente o de promover o ajuste pelo confronto entre o valor devido efetivamente e os valores recolhidos na forma estimada, incide tão somente a multa de ofício proporcional ao imposto que está sendo exigido.

Portanto, concluo ser incabível a exigência conjunta das duas penalidades **aplicadas sobre as diferenças verificadas após o término do período de apuração, quando não**

mais existia o dever de antecipar. **Assim, pela falta de recolhimento de tributo devido no ajuste, é aplicável apenas a multa de ofício proporcional ao imposto, devendo ser afastada a penalidade exigida na forma isolada.**

No caso presente, em relação ao ano-calendário 2002, a contribuinte foi autuada para exigir principal e multa de ofício em relação a diferenças não recolhidas ao final do exercício e, concomitantemente, foi aplicada multa isolada sobre a mesma base estimada não recolhida. Como exposto, essa dupla penalização sobre ilícitos materialmente relacionados e não coexistentes, verificados após o encerramento do período de apuração, não pode subsistir.

Por todo exposto, e renovando o pedido vênia ao ilustre Conselheiro Relator, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso da Fazenda Nacional, mantendo afastada a aplicação da multa isolada.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Claudemir Rodrigues Malaquias - Redator designado.