



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

Processo nº 11065.005592/2002-98
Recurso nº 148.635 Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-01.003 – 1ª Turma**
Sessão de 24 de maio de 2011
Matéria MULTA ISOLADA CSLL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CORDOARIA SÃO LEOPOLDO S/A

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercício: 2000 e 2001

Ementa: MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – A multa isolada tem natureza tributária e está relacionada ao descumprimento de obrigação principal. O tributo devido pelo contribuinte surge quando o lucro real é apurado em 31 de dezembro de cada ano. A base de cálculo da multa isolada pelo não recolhimento das estimativas deve se limitar a diferença entre o valor das estimativas não recolhidas e o valor do imposto apurado ao final do exercício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Alberto Pinto Souza Junior (Relator) e Viviane Vidal Wagner, que davam provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Karem Jureidini Dias.

(assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto S. Jr. - Relator.

(assinado digitalmente)

Karem Jureidini Dias – Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: OTACÍLIO DANTAS CARTAXO (Presidente), CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS, VALMIR SANDRI, VIVIANE VIDAL WAGNER, SUSY GOMES HOFFMANN, ALBERTO PINTO SOUZA

Processo nº 11065.005592/2002-98
Acórdão n.º **9101-01.003**

CSRF-T1
Fl. 432

JUNIOR, KAREM JUREIDINI DIAS, JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR, ANTÔNIO CARLOS GUIDONI FILHO e FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial do Procurador da Fazenda Nacional (doc. a fls. 436 a 442), interposto em face do acórdão nº 103-23-248, de 19 de outubro de 2007 (fls. 412/421), proferido pela 3ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes.

No acórdão recorrido, a 3ª Câmara, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso para reduzir o percentual da multa isolada pela falta de recolhimento da estimativa para 50% (cinquenta por cento), e, por maioria de votos, deu provimento PARCIAL ao recurso para reduzir a base de cálculo das multas isoladas às diferenças entre a CSLL apurada sobre a base ajustada e a recolhida por estimativa durante o ano.

A recorrente tomou ciência do acórdão recorrido em 14/08/2009 (fls. 422), tendo interposto embargos de declaração no mesmo dia, o qual foi provido e suprida a omissão, conforme Acórdão no 1201-00.-31(doc. a fls. 430 a 431).

Em 17/12/2009, a recorrente tomou ciência do acórdão que julgou os embargos de declaração (doc. A fls. 432) e, em 21/12/2009, interpôs Recurso Especial, com fundamento no art. 7º, inciso I do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria n.º 147/2007 c/c o art. 4º do RICARF, aprovado pela Portaria nº 256/2009. No Recurso Especial, a recorrente alega “violação ao art. 44, II, ‘b’ c/c o art. 2º, ambos da Lei 9430/96, é direta, frontal e indene de dúvidas”, pois a Lei dispõe que a multa incide sobre o valor do pagamento mensal, ou seja, as estimativas não recolhidas, e o acórdão recorrido diz que não incide. Assim, conclui que há violação à literal disposição de lei, o que entende que não poderia ser admitido pelo Conselho de Contribuintes, haja vista o princípio da legalidade tributária estrita que rege o processo administrativo fiscal.

A fls. 443 a 444 consta despacho do Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, o qual entende que o recurso especial atende as condições de admissibilidade, razão pela qual lhe é dado seguimento, mas restringida à parte da decisão não unânime contrária à Fazenda Nacional, ou seja, a que tratou da redução de base de cálculo das multas isoladas.

O contribuinte foi devidamente intimado do Recurso Especial do Procurador e do despacho que o admitiu, mas não se manifestou, conforme despacho a fls. 450.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior:

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

No acórdão recorrido, conclui-se que a base para o cálculo da multa isolada por falta de recolhimento da CSLL devida sobre a base estimada depende do momento em que a Fiscalização efetuar o lançamento, se não vejamos dois excertos do referido julgado, in verbis:

- “...durante o ano-calendário, ante a ausência de balancetes, não havendo como se aferir a situação fiscal corrente da empresa, a lei concede à fiscalização o poder de presumir que os tributos apurados de forma estimada com base na receita correspondem aos tributos que serão devidos no seu final”;
- “Encerrado o ano-calendário, o balanço fiscal é que determina a pertinência do exigido a título de estimativa, pois é nesse momento que se dá a ocorrência do fato gerador e se pode conhecer os tributos devidos”.

Com base nisso, o acórdão recorrido reduziu a base da multa isolada à diferença entre a CSLL sobre a base ajustada anual e a CSSL sobre a base estimada (somatório das bases mensais).

Não existe qualquer disposição legal que ampare as conclusões do acórdão recorrido no que tange a base da multa isolada, seja no tocante ao momento em que a fiscalização poderia lançar a multa isolada, seja quanto à limitação da base de cálculo da multa isolada à diferença entre o valor da CSLL sobre a base ajustada e o valor das CSLL mensais sobre a base estimada.

Ao contrário, o fato de a própria norma expressamente dispor que a multa isolada é devida ainda que se apure base de cálculo negativa da CSLL ao final do ano põe por terra os dois argumentos: primeiro, porque a multa isolada é devida ainda que não se apure base ajustada, ou seja, ainda que não exista CSLL sobre a base ajustada a ser recolhida; segundo, porque tal disposição só faz sentido se a multa puder ser lançada após o término do ano-calendário, senão não haveria necessidade da ressalva, já que a base de cálculo negativa só pode ser apurada com o ano-calendário encerrado.

Ademais, seria, por demais absurdo imaginarmos uma infração tributária que pudesse existir ou não a depender do momento em que a fiscalização efetuasse o lançamento, ainda que dentro do período de decadência. Pela tese acolhida no acórdão recorrido, se a Fiscalização lança a multa isolada durante o ano-calendário, esta será calculada corretamente sobre a CSLL devida mensalmente sobre a base estimada não recolhida, ainda que, posteriormente, ao final do ano-calendário, não se apure base ajustada. Todavia, sob o mesmo contexto, se a Fiscalização efetuasse o lançamento após o encerramento do ano-calendário, a multa isolada já seria calculada apenas pela eventual diferença a maior entre a CSLL sobre a base ajustada e o somatório das CSLL mensais sobre a base estimada.

O Conselho Relator do acórdão recorrido sustenta que:

“Quanto às multas isoladas, tanto a relativa ao ano-calendário de 2000 quanto a relativa ao ano-calendário 2001, cujo lançamento se deveu ao fato de a contribuinte não haver pago as estimativas mensais, o cotejo da legislação de regência da matéria, Lei nº 9.430/96, art. 2º e 44 e Lei nº 8.981/95, art. 35, deixa claro que, na presença de prejuízo ou base de cálculo negativa, a aplicação da multa isolada somente tem lugar no curso do ano-calendário, se o dever de antecipar os tributos não estiver afastado por balancetes que evidenciem o efetivo resultado do exercício.”.

As normas apontadas pelo ilustre Conselheiro não levam, contudo, a tal exegese. Aliás, a interpretação dada pelo Conselheiro Relator no acórdão recorrido incorre em um daqueles vícios exegéticos tão bem apontados por Washington de Barros (*in* Curso de Direito Civil) quando sustenta que deve ser afastada a exegese que conduz ao vago, ao inexplicável, ao contraditório e ao absurdo, se não vejamos o que se segue.

Sustenta o Relator do acórdão recorrido que se houver prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa, a aplicação da multa isolada somente tem lugar no curso do ano-calendário. Ora, como se pode saber se ocorrerá prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa antes de transcorrido o último segundo do ano-calendário? Isso só seria possível se a autoridade fiscal fosse vidente. Como não é, ficaria impossibilitado de lançar a multa isolada no ano em curso pela interpretação dada pelo Conselheiro Relator.

Como se vê, em caso de apuração de base de cálculo negativa da CSLL, a interpretação dada pelo Conselheiro Relator torna impossível a aplicação da norma, já que a autoridade fiscal não poderá lançar a multa isolada durante o ano em curso por não poder afirmar que o contribuinte irá apurar base negativa, nem poderá lançar após encerrado o ano-calendário, por estar legalmente vedado segundo a interpretação dada às normas de regência da matéria pelo acórdão recorrido.

Prosseguindo na interpretação dada, pelo acórdão recorrido, às normas que regulam a multa isolada, sustenta o Conselheiro Relator que:

“Encerrado o ano-calendário, o balanço fiscal é que determina a pertinência do exigido a título de estimativa, pois é nesse momento que se dá a ocorrência do fato gerador e se pode conhecer os tributos devidos.

No presente caso, a ciência do auto de infração se deu fora do curso dos anos-calendário autuados, depois do levantamento do balanço, razão pela qual a base de cálculo da multa isolada é a diferença entre a CSLL apurada e a estimativa obrigatória recolhida e não o valor das estimativas não recolhidas que foi a base de cálculo eleita no lançamento.”

Para demonstrar a falta de razoabilidade de tal interpretação, peço vênias aos meus pares, para fazer uma breve ilustração. Imaginemos dois contribuintes, sendo que um apura base ajustada e o outro não apura base ajustada nem prejuízo fiscal (a base é zero). Os dois contribuintes têm a mesma conduta, qual seja, não pagam a CSLL sobre a estimativa mensal nem levantam balancetes de suspensão/redução durante o ano. Pela interpretação dada

pelo acórdão recorrido, somente o primeiro seria sancionado, embora as condutas sejam as mesmas. Além disso, como nenhum deles podia saber, em janeiro, qual o valor da base ajustada que seria apurada ao final do ano, a sanção, segundo tal interpretação, fica dependendo de um evento futuro e incerto.

Assim, não há que prosperar a interpretação dada pelo Conselheiro Relator do acórdão recorrido aos dispositivos apontados, pois a legislação de regência da matéria não permite se concluir que a multa isolada modifique sua base em razão do momento em que for lançada.

Cometeu o Conselheiro Relator, no acórdão recorrido, dois equívocos exegéticos, quais sejam: primeiro fez distinção onde a lei não o faz, quando condicionou a base da multa ao momento do lançamento; segundo, sua exegese conduz ao absurdo, seja porque leva a inaplicabilidade da norma no caso de se apurar prejuízo fiscal, em total afronta a literalidade da norma, ou então, a uma sanção sob condição suspensiva em caso de ser apurada base ajustada ao final do ano.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, para restabelecer a base de cálculo da multa isolada conforme prevista na legislação federal, ou seja, o valor das CSLL calculadas sobre as bases estimadas mensais que deixaram de ser recolhidas.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior – Relator.

Voto Vencedor

Conselheira Karem Jureidini Dias, Redatora Designada.

A Fazenda Nacional, em seu Recurso Especial, requer a reforma do acórdão na parte em que se limitou a base de cálculo da multa isolada ao imposto apurado ao final do exercício. É sobre este aspecto que versa sobre o voto vencedor. Neste passo, para que se firme o adequado entendimento da questão que ora se coloca, faz-se necessário ponderar a natureza das penalidades e os critérios para a aplicação da multa.

ESTRUTURA E NATUREZA DA SANÇÃO

A sanção é instrumento jurídico utilizado pelo Estado para desestimular diretamente um ato ou fato que a ordem jurídica proíbe. Significa dizer que a desobediência de um dever estabelecido por uma norma jurídica corresponde a um ilícito – negativa da observância da relação jurídica prevista no consequente da norma primária dispositiva - que, por sua vez, é a razão da imposição de sanção (consequência jurídica). Segundo Sacha Calmon Navarro Coelho “os ilícitos correspondem às hipóteses de incidência das sanções” (*in* Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária).

A norma jurídica que estabelece a sanção contém no antecedente um fato jurídico correspondente ao evento ilícito que se pretende desestimular. No consequente da norma primária sancionadora está a própria sanção, com as indicações precisas dos sujeitos vinculados em razão do ilícito, e da forma de cálculo da penalidade a ser imputada ou, na hipótese de aplicação de sanção não pecuniária, a determinação do dever a que estará obrigado aquele que cometeu o ilícito.

A natureza jurídica da sanção está diretamente relacionada com a natureza jurídica da norma de comportamento desobedecida, já que a sanção é consequência jurídica da desobediência da relação jurídica prevista na norma primária dispositiva.

SANÇÕES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória - obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa.

Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

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

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em obrigação principal. Vale destacar que, mesmo ocorrendo tal conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.

Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza **(i)** tributária principal - quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; **(ii)** administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda **(iii)** penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo. Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, *verbis*:

“As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo-constitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”.

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão

abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção”. (in “O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário”, ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, *verbis*:¹

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

(...)

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

(...)

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.”

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSLL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

“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 a 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.

¹ Redação Original:

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

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

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.

§1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§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 de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.”

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. “É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96” (AgRg no REsp 694278-RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido.”

(Recurso Especial 529570 / SC - Relator Ministro João Otávio de Noronha - Segunda Turma - Data do Julgamento 19/09/2006 - DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL - TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO -CSSL - APURAÇÃO POR ESTIMATIVA - PAGAMENTO ANTECIPADO - OPÇÃO DO CONTRIBUINTE - LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode

apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”
(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/0139718-0
Relator Ministro Humberto Martins - Segunda Turma - DJ 17.08.2006 p. 341)

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo. Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o *caput* do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105-139.794, Processo nº 10680.005834/2003-12, Acórdão CSRF/01-05.552, *verbis*:

“Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício. Eventuais diferenças, a maior ou menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução do tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido”.

E ainda que a redação do *caput* do mencionado artigo 44 tenha sido alterado, conforme disposição do artigo 113 do Código Tributário Nacional, a obrigação não pode ser outra senão a principal ou a acessória. Neste passo, ainda que o *caput* do mencionado artigo

não mais se refira ao termo tributo ou contribuição, o pagamento de montante principal não pode se reportar a outra coisa que não a tributo, ainda que sob a forma de antecipação.

É bem verdade que melhor seria se a penalidade em comento fosse tratada como uma pena aplicada pela postergação do pagamento de imposto ou contribuição, mas existe regra específica para o caso de ausência de pagamento ou pagamento a menor de antecipação devida de IRPJ e CSLL, sobrepondo-se, portanto, à regra da postergação.

Adotada a premissa de que a imputação da multa isolada tem por fundamento norma primária sancionadora, em cuja hipótese está o descumprimento de obrigação principal, então a multa isolada é prevista para as hipóteses de não recolhimento ou recolhimento a menor do tributo na forma antecipada. Entendo que não há como se admitir que o valor da antecipação seja, após o encerramento do ano-calendário, um tributo isolado. A antecipação não é inconstitucional, nem ilegal. Isto porque, como o próprio nome enseja, é mera antecipação de tributo – IRPJ e CSLL – apurado de forma definitiva após o encerramento do ano-calendário, no caso de apuração na forma de lucro real anual.

O disposto no artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 veicula norma que estabelece a imputação de penalidade isolada pelo não recolhimento de IRPJ e CSLL, de forma antecipada. Dado o fato do não recolhimento do tributo no prazo estipulado para sua antecipação, deve ser imputada a multa isolada.

No conseqüente desta norma resta claro que, como critério pessoal, tem-se de um lado o contribuinte sujeito ao pagamento da antecipação, de outro a União como sujeito ativo. Como critério quantitativo tem-se o percentual atual de 50% do tributo devido e não pago. Utiliza-se o termo tributo porque a sanção é aplicada sobre o descumprimento de obrigação principal.

Neste passo, até o encerramento do ano-calendário o que se tem por tributo devido é o IRPJ e a CSLL, apurados conforme cálculo previsto para antecipação. Já após o encerramento do ano-calendário e apuração do IRPJ e CSLL pelo lucro real, não há como negar que o montante do tributo devido é aquele definitivamente apurado, após as adições, exclusões e compensações previstas em lei.

Considerando que o IRPJ e a CSLL são auferidos ao final do ano-calendário, sendo provisório o montante calculado nas antecipações, conclui-se que:

- i) Quando a multa isolada é aplicada durante o ano-calendário, a base é o tributo até então apurado, conforme cálculo das antecipações, já que outro não existe a substituí-lo por definitividade naquele momento.
- ii) Quando a multa isolada é imputada após o encerramento do ano-calendário e apuração definitiva do tributo devido, sem dúvida a hipótese de aplicação é a mesma, falta de recolhimento das antecipações, não obstante, sua base de incidência terá por limite o valor do tributo definitivamente apurado.

Nem há que se imaginar que se nega vigência à norma em questão. O que ocorre é a eliminação, pela interpretação, de eventual contrariedade. Ressalte-se que não se trata sequer de contradição, mas de mera e aparente contrariedade. Isto porque, tanto a multa isolada, quanto a multa de ofício têm seu lugar, bem como a multa isolada pode ser aplicada

inclusive após o encerramento do ano-calendário, mas, em se tratando de multa de natureza tributária, a base é o tributo que deixou de ser recolhido. Este tributo – IRPJ e CSLL – é aquele apurado conforme cálculo de antecipação até o encerramento do período e é aquele apurado pelo lucro real após o encerramento do período.

Neste ponto, peço vênia para novamente transcrever trecho do voto do brilhante Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, proferido no julgamento do recurso nº 105-139.794, já mencionado anteriormente, *verbis*:

“(…) Vale dizer, após o encerramento do período, o balanço final (de dezembro) é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário. Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor devido pelo contribuinte. Se não há tributo devido, tampouco há base de cálculo para se apurar o valor da penalidade.(…).”

Se o lançamento é efetuado antes do fim do exercício – portanto antes dos ajustes / apuração do lucro, base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos – a base para imposição da sanção é aquela devida por antecipação e calculada até aquele momento. Naquele momento, inclusive, não há autorização para constituição de obrigação principal definitiva – tributo – especialmente porque o mesmo ainda não se quantificou definitivamente porque não concluído o fato gerador. Nestes termos dispõe o *caput* do artigo 15 da Instrução Normativa nº 93/97, *verbis*:

“Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.”

De outra feita, em momento posterior ao encerramento do ano-calendário, já existe quantificação do tributo devido definitivamente pelos ajustes determinados em legislação de regência, então esta é a limitação ao critério quantitativo da imposição de multa isolada.

Vale destacar a lição de Marco Aurélio Greco a respeito do tema, *verbis*:

“(…) mensalmente o que se dá é apenas o pagamento por imposto determinado sobre base de cálculo estimada (art. 2º, caput), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (art. 3º do art. 2º). Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação provisório de um recolhimento, em contemplação de um fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação – e que dele não pode se distanciar – que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.991/95)”. (In:

“Multa Agravada em Duplicidade” São Paulo, Revista Dialética de Direito Tributário nº 76, p. 159).

Tampouco é de se questionar esta interpretação com base no fato de que a multa em questão é aplicável até mesmo em casos de apuração de base negativa da CSLL e de prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente, conforme dispõe a alínea “b”, do inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, anteriormente capitulado no § 1º do citado artigo.

O direito, *in casu*, deve ser analisado à luz da relação de coordenação existente entre a norma veiculada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 e aquela veiculada pelo artigo 39, parágrafo segundo, da Lei nº 8.383/91, *verbis*:

“Art. 39. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento, até o último dia útil do mês subsequente, do imposto devido mensalmente, calculado por estimativa, observado o seguinte:

(...)

§ 2º A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto mensal estimado, enquanto balanços ou balancetes mensais demonstrarem que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso.(...)”

Referido dispositivo, conforme é possível constatar, autoriza que o contribuinte interrompa ou reduza os pagamentos devidos por antecipação desde que demonstre, por meio de balancete mensal, que o valor da estimativa anteriormente paga e, portanto, acumulada no período, excede o valor do tributo apurado com base no lucro ajustado no período em curso.

Portanto, se a legislação possibilita o não recolhimento de antecipação, desde que apresentado o balancete mensal que comprove que as antecipações recolhidas superam o valor do tributo até aquele momento apurado, então é evidente que a multa instituída pelo artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 não é devida em casos de prejuízo fiscal ou base negativa, sendo aplicável, somente, se não houver a apresentação do referido balancete.

Significa dizer que a multa isolada deve ser aplicada em casos de apuração negativa e prejuízo fiscal desde que, no próprio ano-calendário, o contribuinte não faça prova de que, mensalmente, inexistia tributo devido, o que se realiza através da apresentação dos balancetes mensais e desde que, ainda, inexistente o balanço final do período.

Se a multa é de natureza tributária e, portanto, tem por base o tributo devido, o balanço final do exercício é prova suficiente para afastar a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa, no caso de apuração de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, bem como, para determinar o limite da multa – cuja base não pode ultrapassar o valor do tributo, quando devido - sob pena de descaracterizar sua natureza de multa imputada em razão de descumprimento de obrigação principal.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, mantendo integralmente o acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

Karem Jureidini Dias – Redatora Designada.

Processo nº 11065.005592/2002-98
Acórdão n.º **9101-01.003**

CSRF-T1
Fl. 445



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por KAREM JUREIDINI DIAS em 09/09/2011 18:54:26.

Documento autenticado digitalmente por KAREM JUREIDINI DIAS em 09/09/2011.

Documento assinado digitalmente por: OTACILIO DANTAS CARTAXO em 17/11/2011, ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR em 15/09/2011 e KAREM JUREIDINI DIAS em 09/09/2011.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 13/12/2018.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP13.1218.09037.67RK

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:

08C71A0EBB6061F69131BEFB528262A673523229