



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA**

Processo nº 11618.003181/2002-64
Recurso nº 108-139.595 Especial do Contribuinte
Matéria CSLL
Acórdão nº CSRF/01-05.803
Sessão de 14 de abril de 2008
Recorrente COMPANHIA USINA SÃO JOÃO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

IRPJ – MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – A multa isolada tem natureza tributária e, portanto, está relacionada ao descumprimento de obrigação principal. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade isolada sobre base estimada que excede o montante do tributo devido apurado ao final do exercício.

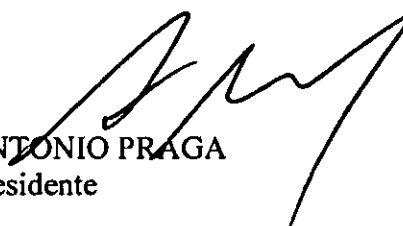
RETROATIVIDADE BENIGNA – GRADUAÇÃO DE PENALIDADE – REDUÇÃO DE PERCENTUAIS. A redução do percentual da multa isolada devida quando do não recolhimento de estimativas mensais, determinada pela alteração do dispositivo da Lei nº 9.430/96, pela Medida Provisória nº 303/06, é aplicável aos lançamentos ocorridos mesmo antes da vigência da citada norma, em razão do princípio da retroatividade benigna, artigo 106, inciso II, “c” do Código Tributário Nacional, bem como em razão do disposto no artigo 112, inciso IV do mesmo *codex*.

Recurso provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da primeira turma do câmara superior de recursos fiscais, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso especial, para: 1) excluir as multas isoladas do ano-calendário de 1999; 2) limitar as bases impositivas das multas isoladas, referentes aos anos-calendário de 2000 e 2001, ao valor da CSLL devida naqueles períodos, subtraídas as antecipações pagas; e 3) reduzir o percentual para as multas isoladas remanescentes a 50%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho que deu provimento integral ao recurso e os conselheiros Mário Sérgio Fernandes Barroso e Luciano de Oliveira Valença que somente reduziam as alíquotas a 50%.

①



ANTONIO PRAGA
Presidente



KAREM JUREIDINI DIAS
Relator

FORMALIZADO EM 04 JUL 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Paulo Jacinto do Nascimento, José Clóvis Alves, José Carlos Passuello, Marcos Vinícius Neder de Lima, Carlos Alberto Gonçalves Nunes,

Relatório

Trata-se de Recurso Especial apresentado em 02/05/2005 pela COMPANHIA USINA SÃO JOÃO (fls. 353/358), com base no Regimento Interno do Conselho de Contribuintes então vigente (Portaria nº 55/98), contra o acórdão nº 108-08.091, proferido pela 8ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

O processo se refere a auto de infração lavrado para constituição de multa isolada em razão de falta de recolhimento das estimativas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, relativa aos períodos de 07/1999 a 06/2002. A ciência do auto de infração foi dada ao contribuinte em 23/09/2002 (fls.04/12).

O contribuinte apresentou Impugnação ao lançamento (fls. 217/218) alegando (i) a nulidade do auto de infração, por vício no MPF; (ii) que estava desobrigado à apuração mensal da CSLL por força de medida liminar vigente durante a maior parte do período fiscalizado; (iii) que recolheu a CSLL do período fiscalizado com base no lucro anual; (iv) que não apresentou os balancetes porque desobrigada, mas que disponibilizou toda sua documentação (inclusive livros contendo balancetes mensais do período), quando a fiscalização os solicitou; (v) que somente apurou base positiva da CSLL para os meses de dezembro/00 e dezembro/01, quando recolheu o tributo devido.

A DRJ manteve o lançamento por entender que o contribuinte optou pela apuração do lucro real anual com estimativas mensais, e não havendo balancetes de suspensão e/ou redução – na forma da legislação aplicável – tampouco recolhimentos mensais de CSLL sobre a receita bruta e acréscimos, justifica-se a aplicação da multa isolada (fls. 255/266).

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 275/285), no qual reiterou seus argumentos apresentados na Impugnação e acrescentou que (i) a fiscalização equivocou-se



2

ao lançar a multa isolada para os meses de janeiro a junho de 2002, pois foram apresentados os balancetes e nestes períodos houve base negativa da CSLL; e (ii) a autoridade teria computado parcelas indevidas no valor da receita auferida, nos meses de abril/00, outubro/00, novembro/01 e maio/02.

A decisão do Conselho de Contribuintes (fls.300/311) restou assim ementada:

"NULIDADE - INOCORRÊNCIA - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL- O MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância da norma infralegal não pode gerar nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal.

MULTA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - A falta de recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro, calculada por estimativa com base na receita bruta, sujeita a contribuinte à imposição da multa prevista no art. 44 § 1º inciso IV da Lei nº 9.430/96.

Preliminar rejeitada. Recurso negado."

Contra o acórdão, o contribuinte apresentou Recurso Especial (fls. 353/358), alegando haver divergência entre julgados proferidos por este Conselho e o acórdão recorrido, tanto em relação à necessidade de regularidade do MPF, como condição de procedibilidade da fiscalização, como em relação à aplicação da multa isolada, em hipótese de não ter havido recolhimento mensal por estimativa.

O exame de admissibilidade do Recurso Especial (fls. 392/395) atestou que os paradigmas mencionados pela Recorrente, em especial aqueles relacionados à alegada nulidade de MPF, tratam de situações fáticas distintas da ora sob análise – nulidade do mandado em razão de incompetência do agente fiscal que lavrou o auto de infração - razão pela qual NÃO FOI CONHECIDO O RECURSO EM RELAÇÃO AOS ARGUMENTOS DE NULIDADE DO MPF.

Quanto à divergência em relação à aplicação da multa isolada nos casos de não recolhimento de tributo com base nas estimativas, os paradigmas caracterizam divergência jurisprudencial quanto à aplicação da multa em momento posterior ao encerramento do período base do tributo, em razão da perda de eficácia das estimativas. Assim, não foi comprovada divergência de entendimento quanto à aplicação da multa isolada, no caso concreto, em relação ao período-base 2002, por que o lançamento ocorreu antes do encerramento do exercício.

Neste passo, foi dado SEGUIMENTO PARCIAL ao Recurso, somente quanto à questão da aplicação da multa isolada para os períodos base de 1999 a 2001.

As Contra Razões da Fazenda Nacional foram apresentadas (fls. 396/400), e não houve agravo do despacho que admitiu apenas parcialmente o Recurso Especial, de modo que os autos foram distribuídos a esta Relatora em 03/12/2007.

É o relatório.



Voto

Conselheiro Karem Jureidini Dias, Relatora

O Recurso é tempestivo e foi determinado seu seguimento parcial em juízo de admissibilidade, pelo que dele conheço apenas em parte, pois não houve comprovação de divergência em relação aos argumentos de nulidade do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, tampouco em relação à impossibilidade de lançamento de multa isolada no decorrer do ano-calendário cujas antecipações não foram realizadas.

A questão que se coloca, portanto, refere-se à possibilidade, ou não, de ser efetuado lançamento de multa isolada por não recolhimento de antecipações de CSLL, após o encerramento do ano-calendário.

O Conselho de Contribuintes, por meio do acórdão ora combatido, manteve a multa isolada em razão da não apresentação pelo contribuinte de balancetes que comprovassem eventual apuração “negativa”, durante os respectivos anos-calendário, não obstante tenham sido apresentados após iniciada a fiscalização, tampouco teria o contribuinte realizado os pagamentos antecipados.

Para que se firme o adequado entendimento da questão que ora se coloca, faz-se necessário ponderar alguns pontos importantes a respeito da natureza das penalidades e dos critérios para a aplicação da multa isolada.

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 conseqüente da norma primária dispositiva - que, por sua vez, é a razão da imposição de sanção (conseqüência 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 conseqüente 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 conseqüência 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".



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.

Feitas estas considerações, passamos à análise da multa específica que é objeto do presente Recurso, qual seja, a multa isolada.

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.”

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.



A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSSL, 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.

§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 de Contribuintes 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.

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 CSSL 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".

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 sentido, 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".

É bem verdade que melhor seria se a penalidade em comento fosse tratada como uma pena aplicada pela postergação do pagamento de imposto, 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 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 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 máximo 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 vênha 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.(...)"

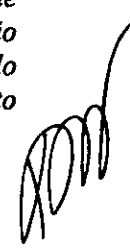
Se o lançamento é efetuado antes do fim do exercício – portanto antes dos ajustes / apuração do lucro, base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos – a base para imposição da sanção é aquela devida por antecipação e calculada até aquele momento. Naquele momento, inclusive, não há autorização para constituição de obrigação principal – tributo – especialmente porque o mesmo ainda não se quantificou definitivamente porque não concluído 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 da 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 8.891/95)". (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.

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 suprem 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 e 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 contribuinte não faça prova de que, mensalmente, inexistente tributo devido, o que se realiza através da apresentação dos balancetes mensais e desde que, ainda, inexistente o balanço final do período.

Adotadas essas premissas, entendo que a norma veiculada pelo artigo 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/96, estabelece a imposição da multa isolada pelo não recolhimento antecipado do tributo, tendo por base o montante apurado por estimativa, (i) enquanto não encerrado o exercício ou (ii) quando não comprovada a inexistência de tributo



devido, sendo o seu montante ao final apurado o limite máximo para a imposição da penalidade.

Resta verificar, apenas, os limites para a aplicação da multa isolada. As antecipações, como visto anteriormente, configuram-se verdadeiro adiantamento de tributo, consolidado ao final do exercício, quando se conclui o fato gerador.

De acordo com a lógica das antecipações, e com a documentação acostada aos autos (especialmente as DIPJ's dos anos-calendário de 1999, 2000 e 2001 – fls. 96/215) verifica-se que restou demonstrado o resultado dos anos-calendário para os quais as multas isoladas, objeto deste Recurso, foram lançadas. Para o ano de 1999, não foi apurada CSLL devida (fls. 124), sendo positivo o tributo nos anos de 2000 e 2001, respectivamente no montante de R\$ 4.070,99 (fls. 155) e R\$ 7.181,21 (fls. 193).

De toda forma, independentemente do valor de CSLL apurada nos anos-calendário em questão, fato é que a base imponible da multa isolada, lançada após o encerramento dos exercícios, deve ser limitada ao valor do tributo apurado definitivamente.

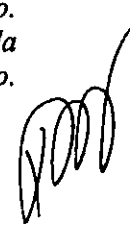
O lançamento das multas isoladas por não recolhimento de antecipações para os meses dos anos-calendário de 1999, 2000 e 2001 ocorreu após o encerramento dos respectivos exercícios, então o tributo devido relativamente àqueles anos já se encontrava definitivamente constituído.

Ou seja, as multas isoladas aplicadas à Recorrente deveriam se limitar ao valor de tributo devido apurado ao final dos anos-calendário 1999, 2000 e 2001. Se comprovado que inexistiu tributo (na hipótese de a base de cálculo apurada ter sido negativa para os períodos), então, o critério quantitativo resta prejudicado, não cabendo aplicação da penalidade. Todavia, se houve valor de tributo devido naqueles períodos, como relata o próprio contribuinte para os anos de 2000 e 2001, então este é o limite da base imponible das multas em questão.

No mesmo sentido, é o entendimento outrora pacificado nesta Câmara Superior, conforme se demonstra por meio dos julgados abaixo transcritos:

“IRPJ – MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 precisa que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade isolada quando a base estimada exceder ao montante de Contribuição devida apurada ao final do exercício”. (Recurso nº 103-130.718 – Sessão de 21/09/2005 – Acórdão nº CSRF/01-05.320)

“IRPJ - MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 precisa que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade isolada quando a base estimada exceder ao montante do tributo devido apurado ao final do exercício.



Recurso especial negado." (Recurso nº 105-139.441 – Sessão de 05/10/2006 – Acórdão nº CSRF/01-05.600)

CSLL – MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – TRIBUTO APURADO INFERIOR AO VALOR CALCULADO POR ESTIMATIVA. O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 determina que a multa de ofício seja calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, grandeza que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. Na apuração do lucro real anual, o tributo devido pelo contribuinte só é conhecido ao final do período de apuração quando ocorre a aquisição de renda pelo contribuinte - fato gerador do Imposto sobre a Renda. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando o valor do cálculo estimado ultrapassa o tributo devido na escrita fiscal ao final do exercício. (...)”(Recurso nº 105-139.794 – Sessão de 04/10/2006 – Acórdão nº CSRF/01-05.552)

Vale ressaltar que a limitação não se aplica para as multas isoladas impostas em relação aos meses do ano-calendário de 2002, visto que o lançamento foi efetuado em 12/09/2002, ou seja, antes da apuração definitiva do tributo devido naquele ano. No que tange às exigências relativas a este ano-calendário, não houve conhecimento do Recurso Especial.

Finalmente, para a exigência remanescente, há de ser ressaltado que com o advento da Medida Provisória nº 303 de 29/06/2006, que alterou a redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, foi alterado o percentual da multa isolada, objeto do presente. Vejamos:

"Art. 18. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

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

I - de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de tributo, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

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

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

(...)”(destacamos)

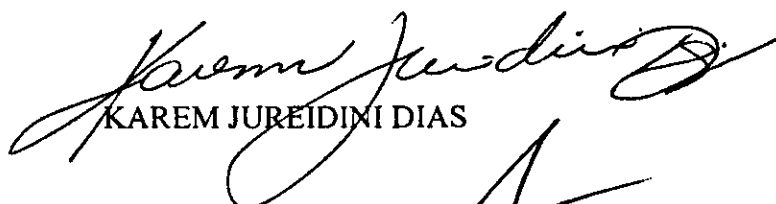
Assim, a multa isolada foi reduzida de 75% para 50%, conforme dicção do citado artigo 44, II, b da Lei nº 89.430, alterada pela Medida Provisória nº 303 de 29/06/2006, e o novo percentual deve ser aplicado, não obstante não vigesse à época da lavratura do auto de infração em questão, em razão do princípio da retroatividade benigna, consubstanciado no artigo 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional.



Ademais, em se tratando de penalidade, deve ser observado, também, o disposto no artigo 112 do CTN, que determina a retroação dos efeitos de norma mais favorável ao contribuinte, especialmente quanto à graduação de penalidade aplicável.

Neste sentido, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Especial do Contribuinte, para (i) excluir as multas isoladas do ano-calendário de 1999; (ii) limitar as bases impositivas das multas isoladas, referentes aos anos-calendário de 2000 a 2001, ao valor da CSLL devida naqueles períodos; e (iii) aplicar o percentual para as multas isoladas remanescentes de 50%, determinado pela atual redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Sala das Sessões, em 14 de abril de 2008


KAREM JUREIDINI DIAS
