

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

Processo nº 13362.000233/2004-87
Recurso nº 150.521 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-00.520 – 1ª Turma
Sessão de 26 de janeiro de 2010
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL/LL
Recorrente JORGE BATISTA & CIA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

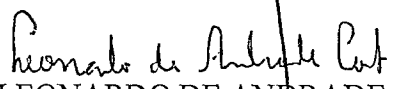
Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

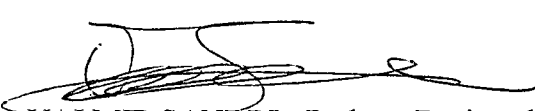
CSLL. MULTA ISOLADA. Encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido apurado com base no lucro real e, dessa forma, não comporta a exigência da multa isolada pela ausência de base imponible, sobretudo quando apurado prejuízo fiscal e base negativa do tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto (Relator), Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Claudemir Rodrigues Malaquias e Carlos Alberto Freitas Barreto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Valmir Sandri.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.


LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Relator.


VALMIR SANDRI - Redator Designado.

EDITADO EM: 18 JUN 2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Praga, Karem Jureidini Dias, Ivete Malaquias Pessoa, Antonio Carlos Guidoni Filho, Leonardo de Andrade Couto, Valmir Sandri, Claudemir Rodrigues Malaquias, João Carlos Lima Junior, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata o presente de recurso especial de divergência (fls. 380/392, com documentos de fls. 393/402) interposto pelo sujeito passivo com fulcro no inciso II do art. 7º do Regimento Interno da CSRF, aprovado pela Portaria MF 147, de 25/05/2007, contra o Acórdão 108-09.411 (fls. 353/367) que, pelo voto de qualidade, deu provimento parcial ao recurso voluntário do sujeito passivo e manteve a imputação da multa de ofício isolada, apenas reduzindo o percentual aplicado a 50% (cinquenta por cento).

Sustenta a recorrente que a decisão recorrida contraria jurisprudência consolidada deste Colegiado no sentido de que não cabe a imputação da multa isolada após o encerramento do ano-calendário, quando demonstrada a apuração de saldo negativo da contribuição. Traz aos autos cópia de acórdãos que demonstrariam a divergência.

Através do despacho 108-210/2008 (fls. 405/406), o Presidente da 8ª Câmara do 1º CC admitiu o recurso especial.

Em contrarrazões (fls. 409/414), a Fazenda Nacional sustenta que a imputação da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas decorre de disposição expressa de lei sendo, portanto, perfeitamente regular.

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto

O pagamento do imposto por estimativa foi instituído pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Essa Lei estabeleceu período de apuração trimestral para o IRPJ, com a opção anual sendo que, nesse último caso, existe a obrigatoriedade de recolher o tributo mensalmente, determinado sobre uma base de cálculo estimada mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Entendeu o legislador que, feita a opção pelo recolhimento por estimativa, a ausência ou insuficiência desses pagamentos constituiria em sanção passível de punição via multa de ofício calculada sobre o montante não recolhido e aplicada isoladamente, nos termos do inciso IV, do § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.

A questão de fato é polêmica. Neste Colegiado, alguns entendem que não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso bastaria a cobrança de eventual imposto apurado no ajuste acompanhado, aí sim, da respectiva multa.

Esse posicionamento praticamente nega eficácia ao dispositivo legal supra mencionado, pois limitaria sua aplicabilidade a procedimentos de fiscalização efetuados durante o período sob exame. Além do mais, ignora a literalidade do texto legal que determina a aplicação da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ajuste, ou seja, a Lei determina claramente que a multa pode ser imputada após o encerramento do período e mesmo sem tributo apurado no ajuste.

A principal e respeitável linha argumentativa daqueles que defendem essa tese parte do próprio texto legal. Na redação original tem-se:

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;

(...)

§ 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;

(.....) (grifo acrescido)

Com base na redação do *caput* essa corrente defende que, mesmo na forma isolada, a multa incidiria sobre a totalidade ou diferença de tributo. Com a ressalva de que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, a lógica do pagamento de estimativas seria antecipar para os meses do ano-calendário o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria devido apenas ao final do exercício.

Sob essa ótica, a tese defende que o tributo apurado no ajuste e a estimativa paga ao longo do período deve estar intrinsecamente relacionados de forma a que a provisão para pagamento do tributo deve coincidir com o montante pago de estimativa ao final do exercício. Assim, concluem que só há que se falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

A princípio, alinhei-me nessa posição e com ela votei em alguns julgados. Hoje, após cuidadosa reflexão penso que essa tese está equivocada porque, apesar de sua construção lógica ser irrefutável, mistura situações distintas.

O texto original da lei estabelece que a multa isolada seria calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. Entendeu-se assim que o legislador estabeleceu uma norma de imposição tributária quando na verdade o não recolhimento das estimativas impõe a aplicação de uma regra sancionatória.

Aquela avaliação não mais se justifica a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

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.

(.....) (grifo acrescido)

Inexiste assim a estreita correlação entre o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano. Registre-se que essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa, Simplesmente torna mais clara a intenção do legislador:

Em recente pronunciamento nesta Câmara o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):



(.....)

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

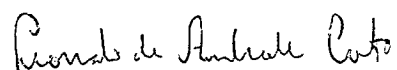
O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.



Pelo exposto, a imposição da multa isolada não merece reparo, motivo pelo qual voto por negar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.



Leonardo de Andrade Couto - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Valmir Sandri

Com a devida *vênia* ao entendimento esposado pelo Nobre Relator no voto vencido e aos demais Conselheiros que o acompanham, entendo que exigência relativa a Multa Isolada pelo não recolhimento das estimativas da CSLL não tem como prosperar, eis que após o encerramento do ano-calendário, o que se tem é a contribuição efetivamente devida, única base imponible que poderá sofrer a sanção, caso a mesma não seja pago no seu vencimento; desaparecendo, por conseguinte, a base imponible da penalidade pelo simples fato de que os dispositivos legais previstos nos incisos I e IV, § 1º, art. 44 da Lei 9.430/96, em sua versão original, têm como objetivo obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações da Contribuição Social que poderá ser devida ao final do ano-calendário.

Ou seja, é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa, e sendo assim, a penalidade só poderá ser exigida durante o ano-calendário em curso, tendo em vista que, com a apuração do tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário (31.12), desaparece a base imponible daquela penalidade (antecipações), pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado que a justifique.

Portanto, com o encerramento do ano-calendário objeto das antecipações, surge, a partir daí, uma nova base imponible, ou seja, a base que irá suportar a contribuição efetivamente devida ao final do ano-calendário, surgindo assim à hipótese da aplicação tão-somente do inciso I, § 1º. do referido artigo, caso a mesma não seja pago no seu vencimento e apurado *ex-officio*.

No presente caso, foi dada ciência do auto de infração a contribuinte em data posterior ao encerramento dos anos-calendário que foram objetos do lançamento, portanto, quando já apurada base de cálculo negativa da contribuição efetivamente devida nos períodos em questão.

Logo, embora a contribuinte não tenha antecipado ou tenha antecipado a menor o tributo devido nos períodos em questão, o fato é que a exigência da referida penalidade somente foi consubstanciada posterior ao encerramento dos mesmos, portanto, quando já conhecida as respectivas bases de cálculo, e sendo assim, impossível no meu entendimento a exigência da penalidade ora questionada.

Nesse sentido também é a jurisprudência do antigo do Conselho de Contribuintes, vejamos:

"IRPJ/CSLL - MULTAS ISOLADAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS - Apurando o sujeito passivo valores a restituir e/ou prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, ao final do ano-calendário, incabível a exigência das multas isoladas por falta/insuficiência de recolhimentos de



estimativa, após o encerramento dos correspondentes períodos da efetiva apuração do imposto ou contribuição.

Recurso provido.”

(Acórdão nº 103-22837, Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Sessão de 08/12/2006, Conselheiro Relator Antônio José Praga de Souza)

Dessa forma, ante o meu entendimento acima esposado e a jurisprudência deste E. Conselho, entendo inaplicável a Multa Isolada após o término do ano-calendário, razão porque, entendo que merece reparo a r. decisão recorrida que, em respeito ao princípio da retroatividade benigna reduziu a multa no percentual de 75% para 50%.

Não fosse os argumentos acima que por si só já seriam suficientes para afastar a presente exigência, coloco mais um, qual seja, a falta de base legal para a sua aplicação, eis que o dispositivo legal que lhe dava supedâneo – inciso IV, §1º. do art. 44 da Lei n. 9.430/96, restou revogado pelo art. 14 da Lei nº. 11.488/2007, apagando, portanto, os efeitos do ato que antes era considerado ilícito, em respeito ao princípio da aplicação retroativa da lei posterior mais benéfica às penalidades tributárias, *ex vi* do disposto no art. 106, do CTN.

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

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

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

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

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

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

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

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

I - (revogado);

II - (revogado);

III- (revogado);

IV - (revogado);

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

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

I - prestar esclarecimentos;

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

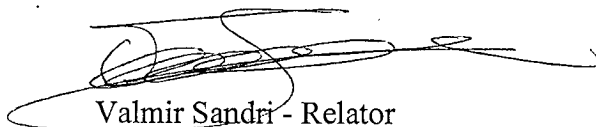
III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

.....” (NR)

Ora, da análise do dispositivo acima transcrito, vê-se que o inciso IV, §1º, foi de fato revogado, sendo introduzida a partir da lei acima citada uma nova hipótese de penalidade no inciso II, do art. 44, da Lei n. 9.430/96 que antes inexistia, qual seja, a Multa Isolada de 50% (cinquenta por cento), na ocorrência das hipóteses dos itens “a” e “b” do referido inciso.

Pelo exposto, DOU provimento ao Recurso Especial apresentado pela contribuinte para afastar a exigência da Multa Isolada.

É como voto.



Valmir Sandri - Relator