



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

Processo n° 13830.001764/2005-12
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1803-002.254 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 29 de julho de 2014
Matéria CSLL - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente CASA DI CONTI LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2005

COMPENSAÇÃO A PARTIR DE 1º DE OUTUBRO DE 2002.
DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO.

A partir de 1º de outubro de 2002, o sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão, sendo essa compensação efetuada mediante a entrega de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO POR ESTIMATIVA. ABRANGÊNCIA.

Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá: (I) a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos; (II) o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto à exigência da CSLL, e, pelo voto de qualidade negar provimento ao recurso com relação à exigência da multa isolada, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Victor Humberto da Silva Maizman, Arthur José André Neto e Roberto Armond Ferreira da Silva.

(assinado digitalmente)

Cármem Ferreira Saraiva – Presidente

(assinado digitalmente)

Sérgio Rodrigues Mendes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Cármem Ferreira Saraiva, Victor Humberto da Silva Maizman, Sérgio Rodrigues Mendes, Arthur José André Neto, Roberto Armond Ferreira da Silva e Ricardo Diefenthaler.

Relatório

Por bem retratar os acontecimentos do presente processo, adoto o Relatório do acórdão recorrido (fls. 226 e 227):

Contra a empresa epigrafada foi lavrado auto de infração de fls. 5 a 11, relativo ao ano-calendário de 2004, que se prestou a exigir a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, apurada pelo lucro real, no valor de R\$ 77.630,72 (fl. 5), acrescida de juros de mora e multa de ofício de 75%, bem como multa exigida isoladamente, no valor de R\$ 58.223,03 (fls. 5), totalizando crédito tributário de R\$ 202.165,91 (fl. 5). A base legal que amparou a constituição do crédito tributário acha-se descrita no auto de infração e nos demonstrativos correspondentes.

Conforme descrição dos fatos presente nos Autos de Infração, constatou-se diferença entre os valores da CSLL declarados/pagos e os valores escriturados no LALUR durante o ano-calendário 2004.

As diferenças ocorreram nos meses de janeiro e fevereiro de 2004, sendo informado pela fiscalizada que compensou saldo credor de CSLL paga a maior no ano-calendário de 2003, entretanto não formalizou essa compensação mediante entrega de PER/DCOMP.

Assim, lançou as diferenças apuradas de IRPJ (*sic*), já que os valores que a compõem não foram confessados em DCTF, nem do crédito foi pedida compensação.

Sob as diferenças da base de cálculo estimada mediante o levantamento de balanços mensais de suspensão ou redução também lançou multa isolada, consoante estabelece o art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96.

Cientificada do lançamento em 22/09/2005, através da ciência pessoal de seu contador e mandatário, Ariovaldo Vizioli, Auto de Infração de fl. 5, a interessada, por seu procurador, ingressou, em 21/10/2005, com peça impugnatória de fls. 147/161 e documentação anexa de fls. 162/215, sendo esta referente a procuração, consulta comprovante de inscrição no CNPJ, cópia alteração do contrato social, cópia relatório Razão e cópias de DARFs. alegando em suma:

- a) Que a impugnação é tempestiva;
- b) Que a CSLL foi corretamente recolhida, sendo as diferenças apontadas objeto de compensação com créditos tributários recolhidos a maior no ano-calendário de 2003, conforme se verifica da análise de seu livro Razão.
- c) Da mesma forma, não cabe a imposição da multa isolada, pois as diferenças foram objeto de compensação, tendo, por equívoco, consignado em suas declarações relativas aos meses de janeiro, fevereiro e dezembro de 2004 somente os valores efetivamente recolhidos. Contudo, tal fato não causou qualquer prejuízo ao Erário.
- d) Reapresenta argumentação da compensação dos créditos de 2003 e pagamentos ao Fundo da Criança e Adolescente, buscando demonstrar seus créditos em planilhas. Conclui que, tendo em vista a exigência de créditos extintos, citada

exigência fere os princípios constitucionais da legalidade, moralidade, eficiência e verdade material a que estão sujeitas as autoridades administrativas.

e) Que deve ser cancelada a multa isolada, diante da comprovação de que a impugnante não teve qualquer intenção de apresentar, em suas declarações, informações divergentes daquelas constantes de sua escrituração, bem como o equívoco cometido não causou qualquer dano ao erário, na medida em que não acarretou no recolhimento a menor da CSLL.

f) Além disso, é de considerar que a aplicação de multa de ofício e multa isolada com base no mesmo fato e com a mesma base de cálculo (e no mesmo auto de infração) acarreta em dupla penalização do contribuinte sobre mesmo fato.

g) Que a penalidade isolada de 75% se mostra por demais onerosa para punir simples equívoco que só trouxe prejuízos, única e exclusivamente, para a própria impugnante.

h) Requer ser notificada da juntada de qualquer documento pela autoridade fiscal, ou fato superveniente que venha ocorrer nos autos, para fins de se manifestar.

2. A decisão da instância *a quo* foi assim ementada (fls. 225 e 226):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2004

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA. MULTA DE OFÍCIO. AJUSTE ANUAL. FALTA DE RECOLHIMENTO. CABIMENTO.

Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos, e o IRPJ ou CSLL devidos com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.

[...].

MULTA. *NON BIS IN IDEM*. ONEROSIDADE.

Os princípios do *non bis in idem*, e excessiva onerosidade da multa são dirigidos ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2004

SALDO NEGATIVO DE CSLL - COMPENSAÇÃO

A partir de outubro de 2002, a compensação passou a depender da apresentação de declaração de compensação, mesmo no caso de compensação entre tributos de mesma espécie.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido em Parte

3. Cientificada da referida decisão em 21/01/2010 (fls. 239), a tempo, em 12/02/2010, apresenta a interessada Recurso de fls. 240 a 251, instruído com os documentos de fls. 252 a 256, nele reiterando os argumentos anteriormente expendidos.

Em mesa para julgamento.

Voto

Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes, Relator

Atendidos os pressupostos formais e materiais, tomo conhecimento do Recurso.

CSLL

4. Alega a Recorrente ter efetuado a compensação das estimativas de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), devidas em janeiro e fevereiro de 2004, com saldo credor de CSLL do ano-calendário de 2003, para tanto anexando cópias de folhas do Razão.

5. Sucede que, a partir da edição da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, posteriormente convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, todas as compensações - inclusive aquelas envolvendo tributos de mesma espécie - devem, **a partir de 1º de outubro de 2002**, ser formalizadas mediante **Pedido de Ressarcimento ou Restituição/Declaração de Compensação (Per/DComp)**, o que não foi feito pela Recorrente.

6. É bem de se ver que, a partir daquela mesma data, “a compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação”, o que significa dizer, *a contrario sensu*, que a compensação não declarada não produz qualquer efeito extintivo, não sendo, também, passível de qualquer homologação pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

7. Destaque-se, ainda, que, no presente caso, mesmo nas correspondentes Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF) (fls. 54) e Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) (fls. 76 a 78), nada foi indicado a título de compensação.

8. Assim, **não pode ser acatada a alegada compensação**, procedida apenas escrituralmente e ao arpejo das normas legais em vigor.

9. Observa-se, por oportuno, que, tanto na Impugnação quanto no Recurso apresentados (fls. 150, 156 e 244), menciona a Recorrente ter constado do auto de infração a seguinte observação (fls. 6):

4 - Em 09/08/2005, a empresa apresentou o documento de fl. 38 a 53 em que esclarece as divergências do IRPJ e CSLL apontadas no termo de constatação, e informa que, no ano-calendário 2004, compensou o saldo credor de R\$ 77.630,69 da CSLL paga a maior no ano-calendário 2003.

10. Olvidou-se, porém, ela, de transcrever, também, o contido nos itens seguintes daquele mesmo documento (fls. 6):

5 - A empresa, entretanto, não formalizou essa compensação mediante a entrega do PER/DCOMP.

6 – Assim, é passível de exigência a diferença apontada no item 02, já que os valores que a compõem não foram confessados em DCTF, nem do crédito foi pedido compensação.

11. Encerrando este tópico, e no que toca ao Acórdão nº 105-17.418, de 2009 (Recurso nº 161.891), mencionado pela Recorrente como se tratando de situação que muito se assemelharia com a aqui ocorrida (fls. 244 e 245), cumpre ressaltar que, ali, diferentemente daqui, se tratou de **compensação efetuada anteriormente à edição da Medida Provisória nº 66, de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 2002, tendo sido, ela, indicada em DCTF** (sublinhou-se):

Para decidir como decidiu, a autoridade prolatora da decisão recorrida escorou-se no fato de que a prova apresentada pela contribuinte, mera planilha por ela própria elaborada, não tinha força probante capaz de elidir a declaração constante da DCTF de que a CSLL devida nos meses de janeiro e fevereiro de 2000 fora compensada com o saldo negativo da CSLL apurado no ano-calendário de 1999. Nisto obrou bem. A DCTF, indubitavelmente, se sobrepõe à planilha como meio de prova.

Entretanto, com o recurso foi trazido aos autos, em cópia autenticada, o Razão Analítico Contábil da Conta 12443.6.1, no qual, sob a rubrica “Saldo do mês de dezembro”, está registrado, no mês de janeiro/1999, o saldo negativo da CSLL apurado no ano-calendário de 1998, que foi sendo corrigido a cada mês e, em fevereiro de 2000, se deu a compensação do débito de R\$ 1.325.937,43 e em março de 2000, a compensação do débito de R\$ 1.135.750,88, remanescendo um saldo de R\$ 25.294.182,47.

12. Como decorrência do que acima se disse, é **cabível**, também, a cobrança da multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas dos meses de janeiro e fevereiro de 2004, conforme se analisa no tópico seguinte.

Multa isolada

13. Primeiro que tudo, oportuno se faz recordar a magistral advertência de Carlos Maximiliano [**Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 2. ed. Porto Alegre: Globo, 1933. p. 118], no sentido de que:

Cumprir evitar, não só o demasiado apego à letra dos dispositivos, como também o excesso contrário, o de forçar a exegese e, deste modo, encaixar na regra escrita, graças à fantasia do hermeneuta, as teses pelas quais este se apaixonou, de sorte que vislumbra no texto ideias apenas existentes no próprio cérebro ou no sentir individual, desvairado por ojerizas e pendoros, entusiasmos e preconceitos. A interpretação deve ser objetiva, desapassionada, equilibrada, às vezes audaciosa, porém

não revolucionária, aguda, mas sempre atenta respeitadora da lei.

14. Dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na redação original (grifou-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, [...];

II - cento e cinquenta por cento, [...].

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

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

[...];

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;

15. Da atenta leitura desse dispositivo legal, observa-se o seguinte:

- a) não há qualquer orientação no sentido de que a aplicação da multa isolada por falta ou insuficiência de pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL deva-se fazer apenas “no curso do próprio ano-calendário”. Haja vista que, segundo a lei, essa multa será exigida da pessoa jurídica “ainda que **tenha apurado** prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”, e não “ainda que **venha a apurar** prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente” (destaque da transcrição). Entender o contrário conduziria ao absurdo de, com relação à estimativa do mês de novembro, por exemplo, ser inviável qualquer procedimento fiscal, haja vista que o seu vencimento se dá - como é sabido - no último dia útil do mês de dezembro. Estar-se-ia, assim, instituindo, pelas vias tortuosas de mera tese jurisprudencial, verdadeira dispensa de obrigação tributária para esse mês, o que somente seria possível mediante lei;
- b) se a multa isolada é aplicável “**ainda** que apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, no ano-calendário correspondente” (negrito da transcrição), também é, ela, exigível quando apurado resultado positivo. Segue-se, daí, que nada impede a cobrança dessa multa, mesmo que, sobre esse resultado

positivo, venha a incidir tributo e respectiva multa de ofício, prevista no inciso I do § 1º da Lei nº 9.430, de 1996 (“juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos”);

- c) a infração da falta de pagamento de estimativas não deixa de subsistir por ter sido apurado, eventualmente, ao final do ano-calendário, prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, ou seja, essa infração, por força de lei, **não é** - nem jamais poderia ser - **condicional**, não admitindo uma espécie de “retroatividade benigna”, no sentido de desfazer os seus efeitos. Dessa forma, tendo-se verificado a hipótese de incidência da multa isolada, fatos posteriores são-lhe de todo estranhos. Há que se destacar, também, que, quando do cometimento da infração (falta de pagamento de estimativas), não era, ainda, conhecido o resultado anual da empresa;
- d) se a multa é cabível mesmo na hipótese de se verificar resultado negativo ao final do período de apuração anual, a penalidade é imposta não em razão do **pagamento insuficiente do tributo devido** (art. 44, § 1º, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996), senão pela falta de cumprimento de obrigação autônoma que, com aquela, não guarda qualquer nexo de dependência, a saber: o **pagamento da estimativa mensal** (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), condição suficiente para a aplicação da penalidade. Assim, se não há coincidência de motivação, se as causas são díspares, se os fundamentos são diversos, não cabe falar em duplicidade de punição, não cabe apontar dupla incidência sobre a mesma infração, não cabe alegar *bis in idem* que, por sinal, somente se aplica a tributos. Advirta-se, por pertinente, que a tentativa de se excluir a aplicação da multa isolada ao argumento da suposta “inexistência de prejuízo ao fisco” ou da “não repercussão na órbita do tributo”, esbarra no contido no art. 136 do CTN (“a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”);
- e) o que se está a cobrar do sujeito passivo é a **penalidade** pelo cometimento de uma **infração**, e não qualquer imposto ou contribuição que possa, ao depois, se mostrar passível de restituição. A circunstância de as estimativas não recolhidas - base de cálculo dessa penalidade - revelarem-se, ao final do período de apuração anual (portanto, após o cometimento da infração), total ou parcialmente indevidas, é **irrelevante**, e não conduz à concessão de uma “anistia” ao sujeito passivo. Essa infração não se desmaterializa pelo fato de, na apuração anual, o imposto efetivamente devido vir a ser menor. Não por outro motivo, aliás, dita multa é denominada “isolada”, ou seja, não possui qualquer vínculo com o tributo devido ao final do período de apuração anual;

- f) a base de cálculo das estimativas e a do IRPJ e CSLL devidos no ajuste anual, em princípio, são **distintas**. Ao tempo que as estimativas são calculadas com base na **receita bruta** (sobre a qual se aplica um percentual fixado em função da atividade do contribuinte) e acréscimos, a base de cálculo do IRPJ e CSLL é o **lucro líquido contábil ajustado pelas adições e exclusões prescritas na legislação**. Por conseguinte, o simples fato de as bases de cálculo das respectivas multas (isolada e de ofício, respectivamente), eventualmente, poderem ser coincidentes (v.g., nas hipóteses de omissão de receitas), não significa que esteja havendo dupla incidência ou aplicação concomitante sobre a mesma base de cálculo apurada em procedimento de ofício. Coube ao legislador estabelecer, a seu critério, que a base de cálculo da multa isolada seria o **valor da estimativa não recolhida**, como poderia, ele, ter optado por qualquer outra fórmula de cálculo ou, mesmo, ter estabelecido multa de valor fixo para aquela infração, adequando convenientemente a dosagem da correspondente penalidade;
- g) a lei é clara ao admitir a cobrança de multa isolada por insuficiências de estimativas, **mesmo quando apurado resultado negativo ao final do período de apuração anual (ausência de tributo devido)**. Com que fundamento, então, pode o simples intérprete e aplicador da lei fixar limitações a essa multa, vinculando-a à existência de tributo devido?
- h) nada impede que o sujeito passivo que não tenha recolhido estimativas ao longo do ano venha a pagar o tributo apurado ao final do período anual: nesse caso, ser-lhe-ia aplicada apenas a multa por falta de recolhimento de estimativas. Também o sujeito passivo pode ter atendido às condições para apuração do lucro real anual, não efetuando, porém, o pagamento do saldo remanescente do ajuste ao final do ano: nesse caso, ser-lhe-ia cobrada apenas a diferença de tributo acompanhada da multa de ofício correspondente. Já na hipótese de ter havido omissão total por parte do sujeito passivo, tanto no que diz respeito ao recolhimento de estimativas, quanto no que se refere ao pagamento do saldo anual do imposto, ser-lhe-ão exigidas as duas penalidades, por se tratar de infrações distintas. A eventual concomitância, portanto, será decorrente desse fato (dupla infração).

16. Acrescenta-se, por pertinente, que insurgências quanto ao possível montante desproporcional da multa isolada por falta ou insuficiência de pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL devem ser endereçadas ao legislador que, por sinal, já teve a iniciativa de reduzir o percentual correspondente, de 75% (setenta e cinco por cento) para 50% (cinquenta por cento), não mais prevendo sua duplicação ou aumento de metade, por ocasião da edição da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

17. Por derradeiro, revela-se bem-vinda a lição de Francesco Carrara (**Interpretação e Aplicação das Leis**. 2. ed. Coimbra: 1963. p. 129) que, sobre o tema, prelecionou:

[...] nada é pior do que o intérprete colocar na lei o que na lei não está, por preferência, ou dela retirar o que nela está, por não lhe agradar o princípio.

18. E também esta, do Supremo Tribunal Federal (STF), em voto proferido pelo eminente Ministro Oscar Corrêa (**Revista Brasileira de Direito Processual**. Ed. Forense, vol. 50, p. 159):

Não pode o juiz, sob alegação de que a aplicação do texto da lei à hipótese não se harmoniza com o seu sentimento de justiça ou equidade, substituir-se ao legislador para formular, de próprio, a regra de direito aplicável.

Mitigue o Juiz o rigor da lei, aplique-a com equidade e equanimidade, mas não a substitua pelo seu critério.

19. Já no que se relaciona ao Acórdão CSRF nº 01-04.263, de 2002, referenciado pela Recorrente, que considerou descabida a exigência, naquele caso, de multa isolada (fls. 248 e 249), tratou-se de situação em que, diferentemente daqui (fls. 78), **apurou a então Recorrente base de cálculo negativa ao final do ano** (grifou-se):

A mim não me parece, no entretanto, que esta interpretação seja a mais correta. Não entendo, especialmente quando o lançamento vem subsequentemente ao ano-calendário, onde o Fisco já visualizou a posição tributária com déficit do sujeito passivo em face da entrega anterior da DIRPJ, que a exigência da multa isolada possa se sustentar. Quando o sujeito passivo adota o comportamento tributário que lhe impõe o dever de antecipar imposto durante o ano-calendário, ou suspender essa antecipação se apurar prejuízo no curso do mesmo, então se poderia dar como exigível a multa isolada, seja porque não antecipou ele o tributo que por opção escolhera, seja porque o ônus da escrituração do balancete é o substrato íntimo para provar que o tributo pode se tornar indevido. Ao final do ano-calendário, a situação já é bem diversa, haja vista que ou, embora não tendo antecipado o tributo, a posição deficitária, se o tivesse feito, torná-lo-ia credor e não devedor perante o Erário Público, ou, não escriturando o balancete no Diário, a posição deficitária emerge de outros controles fiscais que deve manter.

20. Veja-se que, no presente caso, declarou a própria Recorrente CSLL a pagar anual de R\$ 311.942, 96 (fls. 78), tendo informado em DCTF e recolhido mediante DARF apenas a quantia de R\$ 234.312,24 (fls. 54 e 55).

Processo nº 13830.001764/2005-12
Acórdão n.º **1803-002.254**

S1-TE03
Fl. 268

Conclusão

Em face do exposto, e considerando tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO**.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Sérgio Rodrigues Mendes