



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

Processo nº 14041.000389/2004-53
Recurso nº 147.517 Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9101-00.713 – 1ª Turma**
Sessão de 9 de novembro de 2010
Matéria CSLL - Diferença IPC-BTNF e MULTA ISOLADA
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
BRB - BANCO DE BRASÍLIA S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1999

CSLL - CORREÇÃO MONETÁRIA - DIFERENÇA IPC/BTNF - o saldo devedor da correção monetária complementar, decorrente da diferença verificada em 1990, entre o IPC e o BTNF, nos termos da Lei nº 8.200, de 1991, e do Decreto nº 332, de 1991, não pode ser deduzido da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). (Precedentes da CSRF: Acórdãos nº 01-05.616, de 23.03.2007; nº 01-05.814, de 14.04.2008; nº 01-05.892, de 23.06.2008 e nº 01-06.043, de 10.11.2008)

FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. A multa isolada por falta de recolhimento de CSLL sobre base de cálculo mensal estimada não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/96, sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, vencidos os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Viviane Vidal Wagner e Carlos Alberto Freitas Barreto, que davam provimento parcial para manter a multa isolada reduzindo o percentual a 50%. Por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso do sujeito passivo. Ausente, momentaneamente, a Conselheira Susy Gomes Hoffmann. Participou ainda do julgamento, o Conselheiro João Carlos de Lima Junior (substituto convocado).

(documento assinado digitalmente)

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

Assinado digitalmente em 09/04/2011 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, CPF 000.000.000-00, em nome de
RIGUES MALAQUIAS

Autenticado digitalmente em 20/01/2011 por CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS

Emitido em 11/04/2011 pelo Ministério da Fazenda

(documento assinado digitalmente)

CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS - Relator.

EDITADO EM: 20/01/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Leonardo de Andrade Couto, Claudemir Rodrigues Malaquias, Viviane Vidal Wagner, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Susy Gomes Hoffman (Vice-Presidente), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Antonio Carlos Guidoni Filho, Karen Jureidini Dias e Valmir Sandri.

Relatório

Trata-se de recursos especiais simultâneos impetrados pela Fazenda Nacional e pela contribuinte, com fundamento no art. 7º, inciso I e II, respectivamente, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais – RICSRF, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, em face do acórdão nº 101-96.736, de 28 de maio de 2008, proferido pela Primeira Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, assim ementado:

“ASSUNTO: CSLL Anos-calendário: 1997 a 1999

Ementa: DECADÊNCIA - CSLL - Conforme jurisprudência no Conselho de Contribuintes e Câmara Superior de Recursos Fiscais, a CSLL se submete às regras de decadência previstas no CTN, cujo prazo é de cinco anos.

ERROS MATERIAIS NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - Os erros materiais comprovados em procedimento de diligência devem ser considerados para redução da exigência.

JUROS DE MORA- SELIC - A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Súmula 1º CC nº 4)

FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. A multa isolada por falta de recolhimento de CSLL sobre base de cálculo mensal estimada não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/96, sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa aplicá-la nos moldes da legislação que a instituiu. O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula 1º CC nº 2).”

O auto de infração lavrado em 20.12.2004 (fls. 15/28) promoveu o lançamento da CSLL relativa aos anos-calendário de 1997, 1998 e 1999, que o sujeito passivo deixou de apurar e de recolher. Foi também lançada a multa isolada, por falta de recolhimento da CSLL sobre a base estimada (sujeito passivo obrigado à apuração do lucro real, com opção pela apuração do IRPJ e da CSLL por estimativa).

Consoante consta dos autos, a Fiscalização constatou, em consulta ao sistema SINAL, que não houve qualquer recolhimento de CSLL por parte da fiscalizada referente aos anos-calendários de 1997 a 1999, bem como que nenhum débito de CSLL declarado, seja em DCTF, seja em DIPJ.

Impugnada a autuação, a DRJ-Brasília entendeu impertinentes as preliminares levantadas e, no mérito, julgou procedente o lançamento (fls. 1.940/1.969)

Ciente da decisão da DRJ em 24 de junho de 2005, a contribuinte ingressou com recurso a este Conselho em 25 de julho. Na peça recursal reedita a preliminar de decadência e aborda as seguintes questões: (i) não sujeição do BRB à CSLL (existência de coisa julgada); (ii) exigência indevida do adicional; (iii) exigência descabida de multa isolada; (iv) efeito confiscatório da multa de ofício no percentual de 75%; (v) descabimento de utilização da taxa Selic para juros de mora; (v) erros materiais do lançamento e da requisição da prova pericial negada.

No que diz respeito à matéria abordada pelos recursos simultâneos da Fazenda Nacional e da contribuinte, a decisão recorrida assim se manifestou:

a) DECADÊNCIA – afastou a exigência em relação aos anos-calendários de 1997 e 1997 e manteve o crédito referente ao ano-calendário de 1999;

b) ERRO MATERIAL – ao manter a exigência da CSLL relativa ao ano-calendário de 1999, a Câmara *aquo* não considerou na base de cálculo a parcela correspondente à correção monetária IPC/BTN-F, que seria dedutível segundo a contribuinte;

c) MULTA ISOLADA – afastou a multa isolada pela falta de recolhimento da estimativa, lançada concomitantemente à multa de ofício.

No seu recurso especial, a Fazenda insurge-se contra o afastamento da multa isolada lançada pela falta de recolhimento da estimativa mensal. Sustenta, em síntese, que as infrações sancionadas pela “multa de ofício” e pela “multa isolada” são diferentes. A primeira decorre do não pagamento do tributo pelo contribuinte e a segunda do descumprimento do regime de estimativa. Em suas contrarrazões, a contribuinte sustenta que a decisão está de acordo com o entendimento consolidado tanto no Conselho de Contribuinte como na Câmara Superior, os quais rechaçam a aplicação conjunta das multas sobre a mesma base de cálculo.

Ao recurso da fazenda, foi dado seguimento conforme despacho PRESI nº 392, de 17.10.08.

A contribuinte, ao seu turno, insurge-se contra a mesma decisão ora recorrida, no que diz respeito à preliminar de decadência que foi acatada parcialmente em relação aos anos-calendários de 1997 e 1998, mas afastada em relação ao ano de 1999, mantendo-se a exigência correspondente. Alega a contribuinte que a decisão recorrida “*destoa totalmente da doutrina recente e da jurisprudência atual do Conselhos de Contribuintes...*”

(fls. 2.976), configurando a divergência requerida para o processamento do recurso especial sem, contudo, indicar a decisão paradigma.

Argumenta também a contribuinte, sob o princípio da eventualidade, que caso mantida a exigência da CSLL no ano de 1999, a base de cálculo necessita ser corrigida, uma vez que a Fiscalização incorreu em erro material ao não considerar como dedutíveis a parcela relativa a correção monetária IPC/BTNF.

Por meio do despacho nº 1101-00.270, o Presidente da Primeira Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF deu seguimento parcial ao recurso, apenas em relação à matéria “correção monetária IPC/BTNF”. Quanto à decadência, apesar da contribuinte indicar a divergência, não apontou acórdão paradigma, tendo sido negado o seguimento quanto a esta matéria.

Em sede de reexame da admissibilidade do recurso, por meio do despacho nº 1101-270R, de 04.01.2010, o Presidente Substituto da Câmara Superior de Recursos Fiscais confirmou o despacho anterior, dando seguimento parcial ao recurso da contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS

Do Recurso Especial da Fazenda Nacional

O recurso da Fazenda Nacional foi interposto tempestivamente, desafia decisão não unânime da Câmara *a quo* e, nos termos do art. 15, inciso I do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (RCSRF), demonstra fundamentadamente que a decisão recorrida apresenta suposta contrariedade à lei.

Dele, portanto, tomo conhecimento.

A questão submetida à análise deste Colegiado versa sobre a possibilidade de exigência concomitante de multa de ofício por falta de recolhimento da CSLL devida ao final do ano-calendário de 1999 e pela falta de recolhimento de estimativas no mesmo período.

A Fazenda Nacional insurge-se contra a decisão da Câmara *a quo*, que na parte que interessa a esta análise, restou assim ementada:

FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. A multa isolada por falta de recolhimento de CSLL sobre base de cálculo mensal estimada não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/96, sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal.

A decisão recorrida afastou a incidência da multa aplicada isoladamente sobre a falta de recolhimento por estimativa ao argumento. Citando alguns julgados, o voto

vencedor sustenta que está “consolidado no âmbito do Conselho de Contribuinte e desta Câmara Superior de Recursos Fiscais “o entendimento acerca da impossibilidade de aplicação conjunta, sobre mesma base de cálculo, das multas previstas nos incisos I e II do art 44 da Lei nº 9.430/96, com aquela relativa à ausência de recolhimento mensal por estimativa (art. 44, §1º, IV), prevista para aplicação isoladamente do tributo” (fls. 2.945).

Em suas razões, a Fazenda Nacional argumenta que “as infrações apenadas pela chamada ‘multa de ofício’ e pela ‘multa isolada’ são diferentes. A multa de ofício decorre do não pagamento de tributo pelo contribuinte. Já a multa isolada decorre do descumprimento do regime de estimativa.” Aduz a recorrente que a Lei nº 9.430/96 prevê claramente que a multa decorrente do descumprimento do regime de estimativa não possui nenhuma relação com o pagamento ou não de imposto pelo contribuinte. Inclusive, alega a recorrente, o inciso IV do seu art. 44 dispõe que a multa será devida ainda que o contribuinte “*tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, ou seja, cabe a multa ainda que ao final do período não exista tributo a recolher*” (fls. 2.953/4).

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

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

Em torno desse dispositivo legal, inúmeros debates instalaram-se no âmbito desse Conselho, sobretudo acerca da aplicação cumulativa das sanções nele prevista. Em alguns julgados, tem sido sustentada a aplicação da multa isolada em todos os casos em que não houver recolhimento da estimativa. Tais decisões se fundamentam no fato de que a sanção

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

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

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

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

(...)

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

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

(...)”

foi estabelecida para assegurar efetividade do regime da estimativa e preservar o interesse público.

Como bem destacou o i. Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima², cuja argumentação acerca do assunto, adoto como razão deste voto,

“a divergência não se situa na necessidade de dar efetividade ao regime de estimativa, porquanto o intérprete deve atribuir a lei o sentido que lhe permita a realização de suas finalidades. Mas, a pretexto de concretizá-lo, não se pode menosprezar o sentido mínimo do texto legal. Por força da segurança jurídica, a interpretação de normas que imponham penalidades deve ser atenta ao que dispõe os textos normativos e esses oferecem limites à construção de sentidos.”

Pois bem, a partir da literalidade dos textos legais acima transcritos, resta evidente que o *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/96 determina que a multa seja calculada “sobre a totalidade ou diferença de tributo”. Ou seja, as penalidades previstas nos incisos I e II, e no § 1º, IV, referem-se todas **à falta de pagamento de tributo**. Assim, ambas as penalidades discutidas nesse processo, por força da previsão legal, incidem sobre a mesma base de cálculo, ao contrário, do que argumenta a recorrente Fazenda Nacional.

Com efeito, em que pesem as argumentações da recorrente, no âmbito do nosso ordenamento jurídico, não há como sustentar a incidência concomitante das duas penalidades, aplicadas sobre a mesma base de incidência, quando os fatos que ensejam a penalidade estão relacionados. Seguindo o mesmo entendimento do voto condutor do Acórdão CSRF nº 01-05.838, relativo ao processo nº 13629.000292/2003-04, da lavra do i. conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, peço licença para transcrição dos fundamentos daquela decisão:

“Importante firmar que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, eis que, juridicamente, o fato gerador do tributo só será tido por ocorrido ao final do período anual (31/12). O valor do lucro – base de cálculo do tributo – só será apurado por ocasião do balanço no encerramento do exercício, momento em que são compensados os valores pagos antecipadamente em cada mês sob bases estimadas e realizadas outras deduções desautorizadas no cálculo estimado.

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

Nesse sentido, vale lembrar que o rigor é maior em se tratando de normas sancionatórias, não se devendo estender a punição além das hipóteses figuradas no texto. Além da obediência genérica ao princípio da legalidade, devem também atender a exigência de objetividade, identificando com clareza e precisão, os elementos definidores da conduta delituosa. Para que seja tida como infração, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer a todos os critérios identificadores

tipificados na hipótese da norma geral e abstrata. A insegurança, sobretudo no campo de aplicação de penalidades, é absolutamente incompatível com a essência dos princípios que estruturam os sistemas jurídicos no contexto dos regimes democráticos.

Reportando-me a doutrina de Paulo de Barros Carvalho, a base de cálculo da regra sancionatória, a semelhança da regra de incidência tributária, apresenta três funções: (i) compor a específica determinação da multa; (ii) medir a dimensão econômica do ato delituoso, e (iii) confirmar, infirmar ou afirmar o critério material da infração. A primeira função permite apurar o montante da sanção. Na segunda, o valor adotado como base de cálculo busca aferir o quanto o sujeito ativo foi prejudicado (função reparadora) e para garantir eficácia a norma (função desestimuladora da conduta ilícita).

Por fim, a última função da base de cálculo atende a exigência de proporcionalidade entre o delito e a sanção. Se a conduta visa coibir falta de pagamento de tributo, a base de cálculo apropriada é o montante não pago. Se, por outro lado, a conduta ilícita refere-se ao descumprimento de um dever instrumental não relacionado à falta de recolhimento de tributo, não seria razoável adotar essa grandeza como base de cálculo. Nessa mesma linha, a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas regras sancionadoras faz pressupor a identidade ou, pelo menos, a proximidade da materialidade dessas condutas ilícitas. Ou seja, sanções que têm a mesma base de cálculo devem, em princípio, corresponder a idêntica conduta ilícita.

Essas conclusões aplicadas à legislação tributária evidenciam o desarranjo na adequação das regras sancionadoras atualmente vigentes no imposto sobre a renda, em que ofensas a bens jurídicos de distintos graus de importância para o Direito são atribuídas penas equivalentes, sem que se atente ao princípio da proporcionalidade punitiva. A punição prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 pelo não-recolhimento do tributo (75% do imposto devido) é equivalente a punição prevista no mesmo artigo pelo descumprimento do dever de antecipar o mesmo tributo (75% do valor da estimativa). Em certos casos, a penalidade isolada chega a ser superior a multa de ofício aplicada pelo não recolhimento do tributo no fim do ano.

Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam "princípio da consunção".

Segundo as lições de Miguel Reale Junior³: "pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave..." E prossegue "no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave".

Deste modo, a multa isolada e a multa de ofício não podem ser exigidas concomitantemente na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. **É cabível, portanto, apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.**

Além destes argumentos, é necessário destacar que a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, veio a disciplinar posteriormente a aplicação de multas nos casos de lançamento de ofício pela Administração Pública Federal. A partir de janeiro de 2007, o mencionado art. 44 passou a apresentar a seguinte redação, *verbis*:

“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.

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.”

As alterações introduzidas recentemente estabelecem que a penalidade isolada **não deve mais incidir "sobre a totalidade ou diferença de tributo"**, mas apenas sobre "**valor do pagamento mensal**" a título de recolhimento de estimativa. Além disso, para compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustou o percentual da multa por falta de recolhimento de estimativas para 50%, passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação.

Desta forma, a penalidade isolada aplicada em procedimento de ofício em função da não antecipação no curso do exercício se aproxima da multa de mora cobrada nos casos de atraso de pagamento de tributo (20%). Providência que se fazia necessária para tomar a punição proporcional ao dano causado pelo descumprimento do dever de antecipar o tributo.

Porém, este novo disciplinamento das sanções administrativas aplicadas no procedimento de ofício passaram a vigor somente a partir de janeiro de 2007, portanto, após os fatos de que tratam os autos.

No caso presente, em relação ao ano-calendário 1999, a contribuinte foi autuada para exigir principal e multa de ofício em relação à CSLL não recolhida ao final do exercício e, concomitantemente, foi aplicada multa isolada sobre a mesma base estimada não recolhida. Como exposto, essa dupla penalização, por força do princípio da consunção, não pode subsistir.

Por todo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, mantendo afastada a multa isolada, não alterando, neste ponto, a decisão recorrida.

Do Recurso Especial da Contribuinte

O recurso da contribuinte (fls. 2.966/2.982), com fundamento no art. 7º, inciso II do RICSRF, apresenta duas matérias, a saber:

a) em sede preliminar, invoca o instituto de decadência para tornar improcedente o lançamento da CSLL, relativa aos fatos geradores ocorridos no ano de 1999;

b) no mérito, caso não seja acolhida a tese da decadência, aponta a existência de erro material na determinação da base de cálculo da CSLL, por não considerar a exclusão da parcela relativa correção monetária IPC/BTNF.

Conforme Despacho (fls. 2.995), foi dado seguimento parcial ao recurso, apenas em relação à matéria “correção monetária IPC/BTNF”, item “b”. Quanto à matéria do item “a”: decadência, foi negado seu seguimento.

Passo então à análise da parte conhecida do recurso.

A contribuinte insurge-se contra a decisão da Câmara *a quo*, que na parte que interessa a esta análise, restou assim ementada:

ERROS MATERIAIS NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

- Os erros materiais comprovados em procedimento de diligência devem ser considerados para redução da exigência.

De início, cumpre observar que na decisão recorrida, a matéria foi tratada pelo relator conforme suscitado pela recorrente, ou seja, na forma de “erro material”, trazendo subjacente a dedutibilidade para fins de CSLL das diferenças de correção monetária IPC/BTNF. No corpo da decisão, encontra-se o seguinte:

“Sobre a diferença IPC/BTNF, no curso da fiscalização a empresa apresentou observação quanto à não consideração da dedução referente à diferença da correção monetária IPC/BTN, nos termos da Lei nº 8.200/91 e Decreto nº 332/91 (2/96, 3/97 e 4/98)

A autoridade fiscal anotou que a fiscalizada apresentou diversos documentos que comprovaria os valores por ela apresentados como referentes à diferença da correção monetária IPC/BTNF (fls. 622/637). Entretanto, como o art. 41 do Decreto nº 332/91, que dispõe que o resultado da correção monetária de que se trata não influirá na base de cálculo da CSLL, continua em plena eficácia, disse não caber à fiscalização a consideração dos valores para fins de base de cálculo da CSLL.” (fls. 2.940)

O voto condutor do acórdão recorrido entendeu que “ao vedar que os efeitos do art. 3º da Lei nº 8.200/91 atingissem a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL, o Decreto nº 332/91 se conteve dentro das finalidades do diploma legal (benefício fiscal do IRPJ, como definiu o STF)” (fls. 2.940/1). Ou seja, considerou que o saldo devedor da correção monetária complementar, decorrente da diferença verificada em 1990, entre o IPC e o BTNF, nos termos da Lei nº 8.200, de 1991, e do Decreto nº 332, de 1991, não pode ser deduzido da base de cálculo da CSLL.

Passo, então, à análise.

A questão ora submetida a este Colegiado já foi objeto de inúmeras decisões no âmbito deste Conselho. Está circunscrita em definir se o art. 41 do Decreto nº 332/91⁴, que regulamentou a Lei nº 8.200/91⁵, que autorizou a correção monetária especial IPC/BTNF, ultrapassou ou não a lei ao vedar a dedução do saldo devedor de correção para efeito de apurar a base de cálculo da CSLL.

A divergência de interpretação está patente entre o acórdão recorrido e a tese trazida pelos acórdãos nº 101-94.799, CSRF/01-04701 e CSRF/01-04739 trazidos como paradigmas. As decisões colacionadas entenderam que a contribuinte poderia deduzir o saldo devedor de correção monetária da diferença IPC/BTNF para determinação da base de cálculo da CSLL, decidindo pela inaplicabilidade do art. 41 do Decreto nº 332/91, que vedou a aplicação do disposto no art. 3º da Lei nº 8.290/91, confrontando até com o art. 2º da Lei nº 7.689/88, na redação do art. 2º da Lei nº 8.034/90.

O judiciário já se posicionou sobre o tema em diversos julgados. Por atribuir-lhes caráter elucidativo acerca da matéria, tomo por base, neste voto, algumas destas decisões.

Superior Tribunal de Justiça

RECURSO ESPECIAL Nº 199.338 - PR (1998/0097670-1) VOTO DO EXMO. SR. MINISTRO FRANCISCO FALCÃO (RELATOR): O recurso merece ser conhecido, porquanto satisfeitos os requisitos formais, assim como o prequestionamento das matérias constantes dos regramentos indicados como malferidos.

Quanto à divergência, também a entendo como configurada, de rigor então a admissão deste recurso pela alínea "c", do permissivo constitucional. No que concerne à alegada nulidade do acórdão recorrido, não merece guarida a tese defendida pela recorrente, eis que o Tribunal a quo julgou satisfatoriamente a lide, solucionando a questão dita controvertida tal qual esta lhe foi apresentada.

Destarte, não há que se falar em embargos de declaração cabíveis, por falta de fundamentação, haja vista não ser o julgador obrigado a rebater um a um todos os argumentos trazidos pelas partes, visando à defesa da teoria que apresentaram, podendo decidir a controvérsia observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução.

Nesse sentido, destaco os seguintes julgados, *verbis* :

⁴ DECRETO Nº 332/91

Art. 41. O resultado da correção monetária de que trata este capítulo não influirá na base de cálculo da contribuição social (Lei nº 7.689/88 e do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido (Lei nº 7.713/88, art. 35).

⁵ LEI 8.200/91

Art. 1º Para efeito de determinar o lucro real - base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas - a correção monetária das demonstrações financeiras anuais, de que trata a Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989, será procedida, a partir do mês de fevereiro de 1991, com base na variação mensal do Índice Nacional de Preços ao Consumidor (INPC). (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)

§ 1º A correção de que trata este artigo somente produzirá efeitos fiscais quando efetuada no encerramento do período-base. (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)

§ 2º A correção aplica-se, inclusive, aos valores decorrentes da correção especial prevista no art. 2º desta Lei. (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)

Art. 2º As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão efetuar correção monetária especial das contas do Ativo Permanente, com base em índice que reflita a nível nacional, variação geral de preços.

Art. 6º O Poder Executivo regulamentará, no prazo de sessenta dias, o disposto nesta lei.

"PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DECLARA TÓRIOS. OMISSÃO. VIOLAÇÃO AO ARE 535 DO CPC. NULIDADE INOCORRÊNCIA.

I - Se não havia defeito a ser sanado, não incorre em ofensa ao art. 535 do CPC o acórdão que rejeita os embargos declaratórios, não se podendo falar em recusa à apreciação da matéria suscitada pelo embargante. Precedentes.

II - Não padece de nulidade, nos termos do art. 458 do CPC, o acórdão que contém a necessária fundamentação, embora de maneira sucinta.

Recurso não conhecido" (REsp nº 285.958/MG, Relator Ministro FELIX FISCHER, DJ de 12/02/2001, pág. 00140).

"AGRAVO NO AGRAVO DE INSTRUMENTO — PROCESSUAL CIVIL - ART. 535, DO CPC - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - OMISSÃO - INEXISTÊNCIA — ACÓRDÃO RECORRIDO - FUNDAMENTO NÃO IMPUGNADO - CDC - FORNECEDOR - RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

I - Inexiste violação ao art. 535, do CPC, se o acórdão recorrido, assentando em fundamentos suficientes à prestação jurisdicional invocada, pronunciou-se acerca das questões suscitadas.

II - Não se conhece o recurso especial no ponto em que vai de encontro ao entendimento do acórdão recorrido que se assentou em fundamento que não foi especificamente impugnado pelo recorrente.

III - Tratando-se de relação de consumo, a responsabilidade do fornecedor perante o consumidor é objetiva, sendo prescindível a discussão quanto à existência de culpa" (AGA nº 268.585/RJ, Relatora Ministra NANCY ANDRIGHI, DJ de 05/02/2001, pág. 00108).

No mérito, também não assiste razão à recorrente.

Recentemente, no REsp nº 505.471/RS, de minha relatoria, publicado no DJ de 31/05/2004, a colenda 1ª Turma julgou caso semelhante ao dos autos, no qual restou explicitado que a Lei nº 8.200/91, ao autorizar em seu artigo 2º a efetivação de correção monetária, refletindo no balanço do ano-base de 1990, dirigiu-se ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, não prevendo o mesmo tratamento para a Contribuição Social sobre o Lucro.

No ponto, transcrevo excerto do voto proferido no Resp nº 386.908/CE, Relator Ministro CASTRO MERA, DJ de 25/02/2004, pág. 00134, *verbis* :

"Pretende o Recorrido, com base na Lei n.º 8.200/91, obter provimento judicial que lhe autorize a deduzir da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro - CSL, a parcela de correção monetária das demonstrações financeiras relativa ao período-base de 1990.

Sustenta a Recorrente, em contrapartida, que a autorização concedida pela Lei n.º 8.200/91 para que o contribuinte proceda à dedução da correção monetária nas demonstrações financeiras de balanço somente se aplica ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, não tendo qualquer reflexo sobre a Contribuição Social sobre o Lucro - CSL.

A correção monetária das demonstrações financeiras relativas ao ano base 1990 foi autorizada pela Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991. O Decreto nº 332/91, ao regulamentar a Lei nº 8.200/91, fixou em seu art. 41, caput e parágrafo segundo, o seguinte:

"Art. 41. O resultado da correção monetária de que trata este Capítulo não influirá na base de cálculo da contribuição social (Lei nº 7.689/88) e do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido (Lei nº 7.713/88, art.35)";

§ 2º Os valores a que se refere o art. 39, computados em conta de resultado, deverão ser adicionados ao lucro líquido na determinação da base de cálculo da contribuição social (Lei nº 7.689/88) e do imposto sobre o lucro líquido (Lei nº 7.713/88, art.35)".

A controvérsia dos autos está a exigir seja avaliada a regra contida no art. 41 do Decreto nº 332/91, para que então se possa concluir se a norma regulamentar excedeu ou não os limites impostos pela lei de regência.

A exegese da Lei nº 8.200/91 conduz à conclusão tranqüila de que a correção monetária das demonstrações financeiras do ano base 1990 refere-se, essencialmente, ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, não tendo qualquer reflexo sobre a apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro - CSL. Tanto é assim que o art. 1º da referida Lei traz a seguinte redação:

"Art. 1º - Para efeito de determinar a lucro real — base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas — a correção monetária das demonstrações financeiras anuais, de que trata a Lei nº 7.799, de 10 de junho de 1989, será procedida, a partir do mês de fevereiro de 1991, com base na variação mensal do índice Nacional de Preços ao Consumidor - INPC." (sem grifos no original)

A Lei n.º 8.200/91 admitiu uma única hipótese em que a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro - CSL, sofre a incidência das deduções da correção monetária de balanço. Cuida-se da norma contida no art. 2º e parágrafos da Lei, que traz a seguinte redação:

"Art. 2º As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão efetuar correção monetária especial das contas do Ativo Permanente, com base em índices que reflita, a nível nacional, variação geral de preços.

§ 1º A correção monetária de que trata este artigo poderá ser efetuada exclusivamente, em balanço especial levantado, para esse efeito, em 31 de janeiro de 1991, após a correção com base no BTN Fiscal de Cr\$ 126,8621.

§ 2º A correção deverá ser registrada em subconta distinta da que registra o valor original do bem ou direito, corrigido monetariamente, e a contrapartida será creditada à conta de reserva especial.

§ 3º O valor da reserva especial, mesmo que incorporado ao capital, deverá ser computado na determinação do lucro real proporcionalmente à realização dos bens ou direitos, mediante alienação, depreciação, amortização, exaustão ou baixa a qualquer título.

§ 4º O valor da correção especial, realizada mediante alienação, depreciação, amortização, exaustão ou baixa a qualquer título, poderá ser deduzido como custo ou despesa, para efeito de determinação do lucro real.

§ 5º O disposto nos §§ 3º e 4º deste artigo aplica-se, inclusive, à determinação da base de cálculo da contribuição social (Lei n.º 7.689, de 15-12-1998) e do imposto de renda na fonte incidente sobre o lucro líquido (Lei nº 7.713, de 22-12-1988, art. 35)."

Fácil perceber que a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro somente é afetada pela correção monetária de balanço prevista na Lei nº 8.200/91 nas hipóteses expressamente por ela contempladas (art. 2º, §5º c/c §§ 3º e 4º), restando ajustado a essa disciplina o disposto no art. 41, § 2º, do Decreto nº 332/91. Da leitura dos dispositivos indicados, extrai-se aí conclusão de que **a Lei nº 8.200 só permite, relativamente à apuração da CSL, a correção monetária da conta "ativo permanente"**, excluindo-a de qualquer outra demonstração financeira.

Não há, assim, qualquer ilicitude que possa ser reconhecida quanto à norma contida no art. 41 do Decreto nº 332/91. Primeiramente, porque a Lei nº 8.200/91, ao cuidar da correção monetária de balanço relativamente ao ano-base de 1990, limitou-se ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, não estendendo al previsão legal à CSL. Em segundo lugar, porque a Lei nº 8.200/91, quando quis estender a correção monetária de balanço à CSL o fez expressamente, limitada, entretanto, à conta do "ativo permanente", a teor do disposto no art. 2º, § 5º c/c §§ 3º e 4º, da Lei nº 8.200/91." (os destaques não constam do original)

No mesmo diapasão, os seguintes julgados, *verbis* :

"Tributário. Processual Civil. Recurso Especial. IRPJ Contribuição Social sobre o Lucro. Imposto de Renda retido na fonte. Apuração da Base de Cálculo. Correção Monetária. Lei 8.200/91. Decreto 332/91 (arts. 39 e 41). Omissão.

1. A finalidade da jurisdição é compor a lide e não a discussão exaustiva ao derredor de todos os pontos e dos padrões legais enunciados pelos litigantes. Incumbe ao Juiz estabelecer as normas jurídicas que incidem sobre os fatos arvorados no caso concreto (*jura novit curia e da mihi factum dabo tibi jus*). Inocorrência de ofensa ao art. 535, CPC.

2. O Decreto nº 332/91 não exorbitou dos termos da legislação regulamentada.

3. Precedentes jurisprudenciais.

4. Recurso não provido" (REsp nº 168.677/RS, Relator Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, DJ de 11/03/2002, pág. 00170). "TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. LEI 8.200, DE 1991. DEC. 332, DE 1991. A BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO SÓ É AFETADA PELA LEI a 200, DE 1991, NAS HIPÓTESES QUE ELA EXPRESSAMENTE CONTEMPLA (ART. 2., PAR. 5. C/C PARS. 3. E 4.), ESTANDO AJUSTADO A ESSA DISCIPLINA O DISPOSTO NO ARE 41, PAR. 2., DO DEC. 332, DE 1991. RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO"(REsp nº 101.862/PR, Relator Ministro ARI PARGENDLER, DJ de 08/06/1998, pág. 00071)." *(os destaques não constam do original)*

A decisão do STJ está realmente de acordo com a melhor interpretação da matéria, isso porque o STF já decidiu, RE 201.465-6 MG, que o conceito de lucro tributável é puramente legal, sendo que a legislação na assegurou a aludida dedução.

Ressalto que o entendimento desta Primeira Turma da CSRF, era na mesma linha do acórdão recorrido, porém em virtude de reiterada e uniforme manifestação no sentido contrário do Superior Tribunal de Justiça, o colegiado houve por bem modificar o entendimento, no sentido de que o Decreto nº 332/91, no caso, não extrapolou a lei que regulamentou.

Destarte, o saldo devedor da correção monetária complementar, decorrente da diferença verificada em 1990, entre o IPC e o BTNF, nos termos da Lei nº 8.200, de 1991, e do Decreto nº 332, de 1991, não pode ser deduzido da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Por todo exposto, quanto ao recurso da Fazenda Nacional, voto no sentido de negar-lhe provimento, mantendo-se afastada a multa isolada, não alterando, neste ponto, a decisão recorrida. E, quanto ao recurso da contribuinte, na parte conhecida, voto por negar-lhe provimento, mantendo-se o acórdão recorrido.

É como voto.

Sala das sessões, 9 de novembro de 2010.

(documento assinado digitalmente)

CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS - Relator