



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

Processo n° 19515.007815/2008-11
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1401-001.539 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de fevereiro de 2016
Matéria CSLL. Multa isolada sobre estimativas.
Recorrentes AES TIETE S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003, 2004, 2007

MULTA ISOLADA

A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem, o que não ocorreu no presente lançamento.

RO Negado e RV Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e quanto ao recurso voluntário, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Ricardo Marozzi Gregório (Relator) e Aurora Tomazini de Carvalho. Designado o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes para redigir o voto vencedor.

Documento assinado digitalmente.

Antonio Bezerra Neto - Presidente.

Documento assinado digitalmente.

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator

Documento assinado digitalmente.

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Ricardo Marozzi Gregorio, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Aurora Tomazini de Carvalho e Antonio Bezerra Neto.

Relatório

Inicialmente, esclareço que todas as indicações de folhas inseridas neste relatório e no subsequente voto dizem respeito à numeração do processo em papel que foi digitalizado para o sistema e-Processo.

Trata-se de recurso voluntário interposto por AES TIETE S/A contra acórdão proferido pela DRJ/São Paulo I que concluiu pela procedência parcial dos lançamentos efetuados. No mesmo acórdão, recorreu-se de ofício em face da exoneração de crédito tributário que superou o limite previsto na Portaria MF nº 03/2008.

Os créditos tributários lançados, no âmbito da Defis/São Paulo, referentes à multa isolada pelo não recolhimento de estimativas de CSLL, devidos em períodos de apuração correspondentes aos anos-calendário de 2003, 2004 e 2007, totalizaram o valor de R\$ 5.220.148,95.

Em seu relatório, a decisão recorrida assim descreveu o caso:

No TERMO DE CONSTATAÇÃO (fls. 09 a 26) consta o seguinte relato, relativamente ao lançamento objeto do presente processo:

- ao analisar a regularidade dos dados inseridos nas Fichas 11, 12A, 16 e 17 das DIPJ dos anos-calendário de 2003, 2004 e 2007, constatou incorreções e inconsistências, que demonstra;

Ano-calendário de 2003

- os saldos das antecipações a pagar, correspondentes aos meses de maio a setembro, apurados nas Linhas 12 das Fichas 16, da DIPJ/2004, no somatório de R\$ 7.504.090,35, não foram informados, posto que tais débitos só foram incluídos nas DCTF do 4º trimestre/2003, ao informar o total de R\$ 8.485.018,50, como sendo a estimativa da CSLL apurada no mês de outubro/2003;

Ano-calendário de 2004

2003, dezembro de 2004 e dezembro de 2007, que supostamente acarretariam a falta no pagamento das estimativas mensais em tais períodos;

- a fiscalização indicou no auto de infração o art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, como suposto fundamento legal;

- tal norma jurídica jamais poderia embasar a exigência fiscal por ter sido expressamente revogada pela Lei nº 11.488, de 2007;

- o art. 102 do Decreto nº 70.235, de 1972, elenca como elemento essencial ao auto de infração a indicação da disposição legal infringida, e esse requisito essencial não foi cumprido;

- nem se diga que os fatos geradores eram anteriores à revogação do art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430, de 1996, porque a regra geral de irretroatividade das normas é excetuada nos casos em que é editada a lei mais benéfica, que deixe de definir determinado fato como infração ou que reduza a penalidade aplicável, sendo este o princípio geral informador do Sistema Tributário Nacional, conforme se observa no art. 106 do CTN;

- o Conselho de Contribuintes em diversas ocasiões privilegiou o princípio da retroatividade benéfica da norma para determinar o cancelamento da exigência quando norma superveniente deixasse de considerar determinada situação como infração;

- a existência de supostas divergências nas informações declaradas em DCTF ou mesmo nas informações constantes em DIPJ não está sujeita à multa de 50% ou sequer está tipificada como uma infração tributária;

- em respeito ao princípio da legalidade e da tipicidade cerrada, que deriva do imperativo disposto no art. 5º, XXXIX da Constituição Federal, a infração cometida deve estar tipificada no ordenamento jurídico para que seja possível a aplicação da penalidade;

- a ausência de tipificação do fato ilícito é causa de cancelamento da multa, conforme já decidiu o Conselho de Contribuintes;

- cumpre ainda destacar a impossibilidade de se exigir o pagamento da multa isolada pela falta de recolhimento dos valores de estimativas após o encerramento dos anos-calendário;

- consoante a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é considerada uma infração sujeita à multa isolada de 50% a situação em que o contribuinte deixa de realizar o pagamento mensal, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para o ano-calendário correspondente;

- a hipótese normativa não se aplica ao caso em comento dada a impossibilidade de se exigir multa isolada pela falta de recolhimento de estimativa após o encerramento do ano-calendário; findo o ano-calendário a multa isolada perde o seu fundamento uma vez que o contribuinte não está sujeito ao pagamento do valor mensal, conforme base estimada, mas sim ao pagamento do tributo conforme a base anual, já consolidada;

- encerrado o ano-base, eventuais insuficiências de recolhimento da CSLL são punidas mediante a aplicação da multa de ofício prevista no inciso I do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996 e não mais pela exigência da multa isolada;

- ainda, a multa isolada é inaplicável diante da inexistência de valor exigível a título de estimativa no período de apuração de maio a setembro de 2003, dezembro de 2004 e dezembro de 2007, por ter sido integralmente recolhido;

- para o ano-calendário de 2003, deixou de indicar na DCTF o valor das estimativas mensais dos meses de maio, junho, julho, agosto e setembro, mas foram incluídos na DCTF do mês de outubro, como constatou a Fiscalização, e o valor foi corretamente declarado em DIPJ e recolhido (doc. 03);

- os valores de CSLL dos meses de maio a setembro de 2003 foram devidamente recolhidos e compensados, como se percebe dos documentos anexos (doc. 04);

- para os meses de dezembro dos anos-calendário de 2004 e 2007, basta um simples exame dos valores informados em DIPJ e um confronto com os valores pagos para verificar que nenhum valor é devido pela impugnante a título de estimativa.

Ao apreciar a impugnação apresentada, a 3ª Turma da já mencionada DRJ/São Paulo I proferiu o Acórdão nº 16-22.340, de 5 de agosto de 2009, por meio do qual decidiu pela procedência parcial do feito fiscal.

Assim figurou a ementa do referido julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003, 2004, 2007

ESTIMATIVAS PAGAS ANTES DO INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA MULTA ISOLADA.

Tendo sido trazidos aos autos comprovantes de pagamentos das estimativas, dos anos-calendário de 2003 (parte) e 2004, efetuados antes do início da ação fiscal, excluem-se tais valores da base de cálculo da multa isolada.

ESTIMATIVAS DECLARADAS EM DCOMP. NÃO HOMOLOGAÇÃO. MULTA ISOLADA.

A DCOMP apresentada após a vigência da MP nº 135, de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 2003, constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. A compensação declarada extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Não homologadas as compensações, os débitos de estimativas mensais são cobrados com base na DCOMP, não sendo cabível o lançamento da multa isolada por falta de pagamento das estimativas.

FALTA DE PAGAMENTO DE ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. PAGAMENTO EFETUADO DURANTE A AÇÃO FISCAL.

O pagamento da antecipação de CSLL mensal, referente a dezembro de 2007, após o início da ação fiscal, não exclui a multa isolada lançada.

Ano-calendário: 2003, 2004, 2007

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. ERRO. PREJUÍZO AO SUJEITO PASSIVO. INOCORRÊNCIA. LANÇAMENTO VÁLIDO E EFICAZ.

O erro na capitulação legal não acarretou prejuízo ao sujeito passivo, que teve pleno conhecimento da infração imputada, exercendo o seu direito de defesa sem restrições. Embora mencionando parágrafo revogado do dispositivo legal, a autoridade fiscal aplicou corretamente a multa devida, em conformidade com a redação nova, respeitando a retroatividade benigna da legislação que comina penalidade menos severa.

Inconformada, a empresa autuada apresentou recurso voluntário no qual, essencialmente, repetiu os argumentos deduzidos na impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento. Além disso, o valor do crédito tributário exonerado pela decisão de primeira instância supera aquele previsto no artigo 2º da Portaria MF nº 375/2001, com o valor alterado pela Portaria MF nº 03, de 03 de janeiro de 2008 (tributos e encargos de multa superior a R\$ 1.000.000,00), motivo pelo qual o recurso de ofício interposto também deve ser conhecido.

Em seu recurso, a empresa autuada resume bem os valores da autuação que remanesceram depois das exonerações promovidas na instância *a quo* (fls. 364):

	2003 Multa isolada	2004 Multa isolada	2007 Multa isolada
VALOR DO AUTO DE INFRAÇÃO	R\$ 3.752.045,19	R\$ 1.096.929,45	R\$ 371.174,31
VALOR MANTIDO NA DRJ	-	-	R\$ 371.174,31

Portanto, a decisão recorrida exonerou a totalidade das multas aplicadas referentes aos anos de 2003 e 2004. Fez isso, porque constatou que as estimativas que serviram

de base às multas haviam, de fato, sido recolhidas e/ou declaradas. Nesse sentido, reproduzo os trechos do voto da autoridade julgadora que justificam essa constatação:

A interessada aduz, ainda, que não houve falta de pagamento das estimativas, nos anos-calendário de 2003, 2004 e 2007.

No ano-calendário de 2003, as estimativas apuradas na DIPJ, nos meses de maio a setembro não foram declaradas em DCTF, tendo sido somadas ao valor apurado em outubro e incluídas na DCTF do 4º trimestre de 2003.

A impugnante alega que deixou de indicar na DCTF dos respectivos meses o valor das estimativas dos meses de maio a setembro, mas incluiu na DCTF do mês de outubro, e recolheu o valor devido, fazendo referência ao “doc. 04” como comprovação dos pagamentos.

Às fls. 148 a 151 constam comprovantes de arrecadação referentes às antecipações mensais de CSLL, código 2484, dos períodos de apuração julho/2003, agosto/2003, setembro/2003 e outubro/2003, nos valores originais de R\$ 910.433,77, R\$ 910.452,46, R\$ 1.663.330,00, e R\$ 1.341.329,32, respectivamente, efetuados antes do início da ação fiscal, em 20/10/2006 (julho a setembro/2003) e 28/11/2003 (outubro/2003).

A DIPJ considerada pela autoridade fiscal, de nº 0899464, foi entregue em 29/06/2004, tendo sido apurados valores de antecipações a pagar de CSLL nos meses de maio/2003 a outubro/2003 (fls. 27 a 30).

Por sua vez, na DCTF nº 00001.002.005.51943479, retificadora, analisada pela Fiscalização, constaram as seguintes informações (fls. 34 e 299 a 301):

Período de apuração	IRPJ código 2484-1 (valor em R\$)	Compensações
Outubro/2003	8.485.018,50	DCOMP 3417095090281103.1.3.03-0076 (valor do débito compensado: R\$ 7.143.689,18)
Novembro/2003	732.224,61	DCOMP 31928.44795.301203.1.3.03-3230

A DCOMP 31928.44795.301203.1.3.03-3230 foi retificada, em 14/07/2004, alterando o valor do débito, de R\$ 732.224,61 para R\$ 0,01 (fl. 304), e nessa mesma data foram transmitidas novas DCOMP referentes a estimativas de CSLL dos meses de maio/2003, junho/2003, julho/2003, agosto/2003 e setembro/2003 (fls. 302 a 307).

Assim, todas as antecipações apuradas na DIPJ/2004 foram declaradas em DCOMP, compensadas com saldos negativos de períodos anteriores, tendo tais compensações sido analisadas no processo administrativo nº 10880.915010/2008-01, cujo acórdão, proferido pela 4ª Turma desta Delegacia de Julgamento, em face da manifestação de inconformidade apresentada pela interessada ao Despacho Decisório da Autoridade Administrativa, está acostado às fls. 282 a 298 (cópia extraída do Sistema Decisões).

Desse acórdão extrai-se que:

- o Despacho Decisório não homologou as compensações declaradas nos sete PER/DCOMP apresentados, que referenciaram o crédito como decorrente de

SNCSLLAC 2002 (saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2002), tendo em vista que não houve apuração de crédito na DIPJ/2003;

- o primeiro PER/DCOMP entregue tendo como direito creditório o SNCSLLAC 2002 foi transmitido em 28/11/2003 (34170.95090.281103.1.3.03-0076), cujo débito refere-se ao código 2484 (CSLL - Estimativa Mensal), período de apuração 01/10/2003;

- a contribuinte informa que as estimativas referentes aos meses de junho, julho e agosto, de 2003 foram compensados com o SNCSLLAC 2002, mas não foi apurado saldo negativo no AC de 2002, conforme consulta ao sistema IRPJ/CONS, não havendo como deferir os PER/DCOMP de n.ºs 03105.71560.140704.1.3.03-9012, 40853.33629.140704.1.3.03-6061 e 10453.64824.140704.1.3.03-8586;

- a contribuinte afirma que compensou as estimativas de CSLL dos meses de maio e outubro, de 2003, com o saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2001, mas a compensação de maio não está informada na DCTF e, em relação ao mês de outubro, a DCTF informa que o débito soma R\$ 8.485.018,50, tendo sido recolhido R\$ 1.341.329,32 e compensado o valor restante com o saldo negativo do ano-calendário de 2002 que, como visto, não existiu;

- foi indeferida a manifestação de inconformidade, determinando o prosseguimento na cobrança dos débitos confessados nos PER/DCOMP de n.ºs 34170.95090.281103.1.3.03-0076, 17459.15414.140704.1.3.03-7283, 03105.71560.140704.1.3.03-9012, 4085333629.140704.1.3.03-6061, 10453.64824.140704.1.3.03-8586, 20804.23719.140704.1.3.03-6725 e 29196.64602.140704.1.7.03-1248.

No presente processo foi exigida a multa isolada tomando de cálculo os valores das estimativas de CSLL dos meses de maio/2003 a setembro/2003, consideradas não pagas, demonstradas à fl. 23.

Contudo, devem ser excluídas das bases de cálculo de tal multa os pagamentos efetuados pela interessada, em 20/10/2006 (fls. 148 a 150), confirmados às fls. 308 a 313, conforme segue:

Ano de 2003	Estimativa de CSLL (DIPJ)	Pagamentos	Estimativas de CSLL não pagas
Maio	148.203,19	0,00	148.203,19
Junho	2.330.270,93	0,00	2.330.270,93
Julho	2.451.833,77	910.433,77	1.541.400,00
Agosto	910.452,46	910.452,46	0,00
Setembro	1.663.330,00	1.663.330,00	0,00
Total			4.019.874,12

Ressalve-se que os pagamentos ora considerados, que permanecem não alocados (fls. 311 e 312), devem ser alocados ou bloqueados pela Delegacia de origem.

Após exclusão das estimativas pagas, remanesce a multa isolada no valor de R\$ 2.009.937,06, correspondente a 50% de R\$ 4.019.874,12.

Quanto às compensações, o § 2º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, introduzido pela Lei nº 10.637, de 2002, conversão da Medida Provisória nº 66, de 2002, dispõe que a compensação declarada extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

As DCOMP foram transmitidas antes do início do procedimento fiscal, em 14/07/2004, constituindo confissão de dívida, nos termos do parágrafo 6º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, incluído pela Medida Provisória nº 135, de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 2003.

Por sua vez, os débitos de estimativas mensais, cujas compensações não foram homologadas, são cobrados, com base nas DCOMP, conforme previsto na IN SRF nº 600, de 2005, art. 29, e na IN RFB nº 900, de 2008, art. 37. Da não homologação das compensações cabem a manifestação de inconformidade e o recurso ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, segundo o rito do Processo Administrativo Fiscal (Decreto nº 70.235, de 1972).

Assim sendo, não configurada a falta de pagamento das estimativas a justificar o lançamento da multa isolada, no presente processo, deve ser exonerada, também, a multa isolada remanescente, no valor de R\$ 2.009.937,06.

No ano-calendário de 2004, a autoridade fiscal verificou que a estimativa de CSLL correspondente a dezembro/2004, apurada na Linha 12 da Ficha 16, da DIPJ/2005, no valor de R\$ 6.638.980,45, foi indicada na DCTF como sendo no importe de R\$ 4.445.121,55, ou seja, R\$ 2.193.858,90 a menor.

Pesquisas efetuadas nos sistemas internos da Receita Federal dão conta de que houve recolhimento, em 31/01/2005, referente ao período de apuração 31/12/2004, código 2484, no importe de R\$ 8.188.429,06, tendo sido alocado ao débito declarado em DCTF, o valor de R\$ 4.445.121,55, remanescendo um saldo de R\$ 3.743.307,51 (fls. 314 e 315). Assim sendo, cancela-se a multa lançada, no valor de R\$ 1.096.929,45, e uma parte do saldo remanescente do recolhimento efetuado, no importe de R\$ 2.193.858,90, deve ser alocado ou bloqueado pela Delegacia de origem.

Assim, tendo sido confirmados o recolhimento e/ou declaração das estimativas, relativas aos anos de 2003 e 2004, que serviram de base para as multas aplicadas, correta a decisão recorrida que afastou essas últimas. Nesse sentido, é de se negar provimento ao recurso de ofício.

Quanto à multa aplicada sobre a estimativa não paga no ano de 2007, apesar de a autoridade julgadora também ter constatado que houve o seu pagamento, não concordou com a sua exoneração porque este se deu em data posterior ao início do procedimento fiscal.

Nada obstante, sobre essa matéria, sigo o entendimento que somente concorda com a aplicação da multa isolada se ficar constatado que houve parcela do tributo devido que deixou de ser paga na forma de antecipação (quando deveria ter sido paga nesta forma), mas foi paga no ajuste.

Nesse sentido, pela clareza da argumentação empreendida, peço vênias para reproduzir trecho, conquanto extenso, do voto proferido pela ilustre Conselheira Karem Jureidini Dias no julgamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais realizado em 15/08/2012 (*Acórdão nº 9101-01.455*):

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

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

(...)

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

(...)

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

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

“Art.2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§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.

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.

§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 694278RJ, 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 2004/01397180 Relator Ministro Humberto Martins Segunda Turma DJ 17.08.2006 p. 341)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

i) Quando a multa isolada é aplicada durante o ano-calendário, a base é o tributo até então apurado, conforme cálculo das antecipações, já que outro não existe a substituí-lo por definitividade naquele momento.

ii) Quando a multa isolada é imputada após o encerramento do ano-calendário e apuração definitiva do tributo devido, sem dúvida a hipótese de aplicação é a mesma, falta de recolhimento das antecipações, não obstante, sua base de incidência terá por limite o valor do tributo definitivamente apurado.

Nem há que se imaginar que se nega vigência à norma em questão. O que ocorre é a eliminação, pela interpretação, de eventual contrariedade. Ressalte-se que não se trata sequer de contradição, mas de mera e aparente contrariedade. Isto porque, tanto a multa isolada, quanto a multa de ofício têm seu lugar, bem como a multa isolada pode ser aplicada inclusive após o encerramento do ano-calendário, mas, em se tratando de multa de natureza tributária, a base é o tributo que deixou de ser recolhido. Este tributo – IRPJ e CSLL – é aquele apurado conforme cálculo de antecipação até o encerramento do período e é aquele apurado pelo lucro real após o encerramento do período.

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

“(…) Vale dizer, após o encerramento do período, o balanço final (de dezembro) é que balizará a pertinência

do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário.

Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor devido pelo contribuinte. Se não há tributo devido, tampouco há base de cálculo para se apurar o valor da penalidade.(...).”

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

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

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

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

“(...) mensalmente o que se dá é apenas o pagamento por imposto determinado sobre base de cálculo estimada (art. 2º, caput), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (art. 3º do art. 2º). Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação provisório de um recolhimento, em contemplação de um fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação – e que dele não pode se distanciar – que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.891/95)”. (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, anteriormente capitulado no § 1º do citado artigo.

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

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

(...)

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

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

Assim, a exegese que se extrai dos comandos legais contidos no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, mesmo após as alterações inseridas pela Lei nº 11.488/07, é aquela segundo a qual o lançamento da multa isolada pode ser feito em duas hipóteses:

(i) Antes da apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, quando a base para a imposição da multa observará um dos seguintes critérios: (i.1) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir da margem setorial (o percentual definido em lei) da receita bruta acumulada; ou (i.2) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir do balanço de redução ou suspensão (neste último caso, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL).

(ii) Após a apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, somente se ficar constatado que houve parcela daquele tributo devido que deixou de ser paga na forma de antecipação (quando deveria ter sido paga nesta forma), mas foi paga no ajuste. A base para a imposição da multa corresponderá exatamente ao valor da mencionada parcela. Não se admite, por óbvio, que tal base supere o valor do tributo devido apurado. Assim, há que se verificar se os valores de estimativa a pagar foram deduzidos na apuração anual. Em caso positivo, isto significa que o tributo devido não foi recolhido nem como estimativa nem como resultado do ajuste, portanto, não se trata de cobrar multa isolada, mas, sim, de cobrar o tributo acompanhado da multa proporcional. Em caso negativo, isto significa que o tributo não foi recolhido como estimativa, mas foi recolhido como resultado do ajuste, portanto, é cabível a multa isolada. Contudo, a base para a imposição da multa deverá corresponder ao valor da estimativa não paga que deixou de ser deduzida na apuração anual do imposto devido. Não se admite, também, que essa base supere o valor do imposto devido calculado na apuração anual.

No presente caso, a estimativa em questão (dezembro/2007, no valor de R\$ 742.348,62) havia sido deduzida na apuração anual (vide o Termo de Constatação às fls. 21 e o

extrato da correspondente DIPJ às fls. 49). Assim, antes do início da ação fiscal, o tributo devido não havia sido recolhido nem como estimativa nem como resultado do ajuste. Destarte, não é caso de se cobrar multa isolada. O que poderia ter sido feito era o lançamento do tributo acompanhado da multa proporcional (algo que, por sinal, no Termo de Constatação às fls. 21, a autoridade fiscal dá entender que iria fazer). Nada obstante, a própria autoridade julgadora (fls. 350) noticia que tal lançamento não foi efetuado e que, ainda assim, ele seria desnecessário em virtude do pagamento efetuado com os acréscimos moratórios após o início do procedimento fiscal. Em vista disso, inexistente parcela que deixou de ser paga na forma de antecipação, sendo paga no ajuste (caso negativo do item "ii" acima), capaz de justificar a aplicação da multa isolada.

Há, portanto, que se afastar também a multa relativa ao ano de 2007.

Vale a pena também ressaltar que o caso presente não se trata de aplicação da Súmula CARF nº 105 porque a multa isolada não foi aplicada de forma concomitante com multas de ofício por falta de pagamento dos tributos apurados no ajuste anual.

Pelo exposto, oriento meu voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário e negar provimento ao recurso de ofício.

Documento assinado digitalmente.

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Redator Designado

No Acórdão nº 103-23370, de 24/01/2008, assim externei minha posição sobre o tema relativo à multa isolada:

Realmente, a posição dominante no Conselho de Contribuinte é a espelhada na decisão da Câmara Superior que se segue:

Número do [108-128691](#)

Recurso:

Turma: **PRIMEIRA TURMA**

Número do **13502.000331/2001-20**

Processo:

Tipo do **RECURSO DE DIVERGÊNCIA**

Recurso:

Matéria: **IRPJ**

Recorrente: **CATA NORDESTE S.A.**

Interessado(a): **FAZENDA NACIONAL**

Data da **12/04/2004 15:30:00**

Sessão:

Relator(a): **José Clóvis Alves**

Acórdão: **CSRF/01-04.930**

Decisão: **DPM - DAR PROVIMENTO POR MAIORIA**

Texto da Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso. Vencidos os

Decisão: Conselheiros Antonio de Freitas Dutra, Marcos Vinícius Neder de Lima, José Henrique Longo, Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antônio Gadelha Dias que negaram provimento ao recurso.

Inteiro Teor do
Acórdão

Ementa: IRPJ – MULTA ISOLADA – FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ COM BASE NO LUCRO ESTIMADO – A regra é o pagamento com base no lucro real apurado no trimestre, a exceção é a opção feita pelo contribuinte de recolhimento do imposto e adicional determinados sobre base de cálculo estimada. A Pessoa Jurídica somente poderá suspender ou reduzir o imposto devido a partir do segundo mês do ano calendário, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculados com base no lucro real do período em curso. (Lei nº 8.981/95, art. 35 c/c art. 2º Lei nº 9.430/96).

A falta de recolhimento está sujeita às multas de 75% ou 150%, quando o contribuinte não demonstra ser indevido o valor do IRPJ do mês em virtude de recolhimento excedentes em períodos anteriores. (Lei nº 9.430/96 44 § 1º inciso IV c/c art. 2º).

A base de cálculo da multa é o valor do imposto calculado sobre lucro estimado não recolhido ou diferença entre a devido e o recolhido até a apuração do lucro real anual. A partir da apuração do lucro real anual, o limite para a base de cálculo da sanção é a diferença entre o imposto anual devido e a estimativa obrigatória, se menor. (Lei nº 9.430/96 art. 44 caput c/c § 1º inciso IV e Lei 8.981/95 art. 35 § 1º letra "b").

A multa pode ser aplicada tanto dentro do ano calendário a que se referem os fatos geradores, como nos anos subsequentes dentro do período decadencial contado dos fatos geradores. Se aplicada depois do levantamento do balanço a base de cálculo da multa isolada é a diferença entre o lucro real anual apurado e a estimativa obrigatória recolhida.

Segundo esse posicionamento, a multa isolada em razão do não recolhimento de antecipações deve se ater ao imposto apurado no ajuste anual. Se nenhum imposto ao final for apurado, nenhuma multa será devida, dentre outros motivos, por ausência de base de cálculo. Não se poderia punir o particular tomando-se por base um tributo que não seria mais devido.

Essa jurisprudência, no entanto, é fruto da enorme carência no cenário nacional de estudos acerca do regime jurídico das sanções administrativas e, mais especificamente, das sanções tributárias.

Diante disso, é comum que se apliquem princípios atinentes ao regime jurídico tributário.

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 delitativa, 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.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, “pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático”. Para Delmanto, “a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste”. Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo.

De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre no presente caso. Apesar de não ter havido infração quanto ao tributo devido em definitivo (análoga ao estelionato), caracterizou-se a infração pelo não pagamento da antecipação (análoga ao falso), que deve ser sancionada.

Deve-se, assim, ser mantida na integralidade a base de incidência do percentual sancionador.

Conforme relatório, não houve lançamento, sobre um mesmo valor, de multa proporcional e isolada.

Isto posto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário. Quanto ao recurso de ofício, sigo o entendimento do ilustre relator.

Documento assinado digitalmente.

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator Designado