



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
OITAVA TURMA ESPECIAL**

Processo n° 10120.007167/2006-92
Recurso n° 157.794 Voluntário
Matéria CSLL - Ex(s): 2001
Acórdão n° 198-00.101
Sessão de 30 de janeiro de 2009
Recorrente GSA - GAMA SUCOS E ALIMENTOS LTDA.
Recorrida 2ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

ANO-CALENDÁRIO: 2000

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAS - DECADÊNCIA

As estimativas mensais representam uma obrigação autônoma e de natureza diversa daquela prevista no caput do art. 150 do CTN, cujo surgimento, inclusive, independente da ocorrência do fato gerador do tributo (lucro líquido ajustado), e que, por isso, não se subsume às disposições do referido art. 150, mas sim à regra geral do art. 173, I, do CTN.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAS - LIMITE TEMPORAL

O texto do inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96 não impõe qualquer limite temporal para o lançamento da multa isolada, no sentido de que sua aplicação só caberia no ano em curso. Ao contrário, o texto prevê a multa ainda que a PJ “tenha apurado” prejuízo fiscal no final do período.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PADRÃO - CONCOMITÂNCIA

As estimativas mensais configuram obrigações autônomas, que não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual. Não há previsão legal de afastamento da multa isolada em razão da aplicação da multa de ofício vinculada ao tributo anual que deixou de ser recolhido.

FISCALIZAÇÃO NO DOMICÍLIO DO SUJEITO PASSIVO - OBRIGATORIEDADE

O art. 904 do RIR/99 estabelece apenas uma prerrogativa para as autoridades fiscais, no sentido de poderem exercer diretamente a

sua atividade, de terem acesso aos estabelecimentos empresariais, etc., mas não um requisito para a validade do ato de lançamento

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO

A norma do art. 146 do CTN não se aplica para vincular duas realidades distintas, previstas em diferentes hipóteses normativas, que não podem ser confundidas, e que devem ser tratadas e interpretadas de forma autônoma e independente uma da outra: a CSLL apurada anualmente, e a ausência de recolhimento de estimativas mensais, para a qual a lei prevê uma penalidade específica.

Preliminar Rejeitada.

Recurso Voluntário Negado.

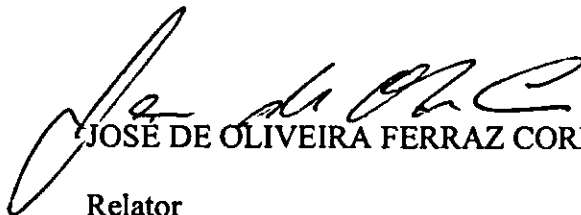
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por GSA - GAMA SUCOS E ALIMENTOS LTDA.

ACORDAM os Membros da OITAVA TURMA ESPECIAL do PRIMEIRO CONSELHO de CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de decadência, e pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MÁRIO SÉRGIO FERNANDES BARROSO

Presidente



JOSE DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA

Relator

FORMALIZADO EM: **23 MAR 2009**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOÃO FRANCISCO BIANCO E EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JÚNIOR.



Relatório

GSA – Gama Sucos e Alimentos Ltda. vem a este Conselho recorrer da decisão exarada pela 2ª Turma da DRJ em Brasília, Acórdão nº 03-19.775, de 02 de fevereiro de 2007, às fls. 96 a 101, que considerou parcialmente procedente o lançamento de fls. 62 a 67.

Por muito bem descrever os fatos, reproduzo o relatório da decisão recorrida:

“Tratam os autos de lançamento de multa isolada em decorrência da falta de pagamento da CSLL incidente sobre a base de cálculo estimada, consubstanciado no auto de infração às fl. 61/66 e 11/12, referente ao ano-calendário 2000, com crédito tributário total de R\$ 88.261,87.

2. Consoante descrição dos fatos constante do auto de infração, para a apuração da base de cálculo da multa isolada foram utilizados os montantes apurados pelo contribuinte, tendo sido feitos ajustes nos meses de novembro e dezembro para o fim de incluir valores referentes a infrações tributadas em auto de infração anterior, o qual instruiu o processo no. 10120.007326/2005-78. A multa aqui lançada não compôs o lançamento anteriormente efetuado em dezembro de 2005, quando a ação fiscal foi encerrada parcialmente.

3. Cientificado do lançamento em 31/10/2006, consoante AR à fl. 67, o sujeito passivo apresentou a impugnação às fl. 78/85, acostada dos documentos às fl. 86/93, em 29/11/2006, alegando, em síntese:

- Tempestividade;*
- Nulidade do lançamento em virtude do descumprimento do disposto no art. 904, do Decreto nº. 3.000/99 (RIR/99);*
- O presente lançamento representa mudança de critério jurídico, eis que a Fazenda já havia fiscalizado anteriormente esse mesmo período e, por consequência, concluído que tal multa não era devida, vez não ter sido lavrado o auto de infração correspondente no momento oportuno, o que contraria o disposto no art. 146 do CTN, tornando discricionária a atividade do lançamento;*
- Decadência nos termos do art. 150, parágrafo 4º, do CTN, consoante jurisprudência do Conselho de Contribuintes (CC). Inaplicabilidade do art. 45 da Lei no. 8.212/91, por tratar de matéria de esfera de lei complementar, consoante decisões do STJ e da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF);*
- Encerrado o período de apuração da CSLL, a exigência de recolhimento por estimativa perde sua eficácia, já que prevalece a exigência dos tributos efetivamente devidos. Este é o entendimento do CC. No caso presente, inclusive, já foi exigida a CSLL devida por meio do processo administrativo no. 10120.007326/2005-78, tendo sido cobrada multa de ofício sobre a base de cálculo. Neste caso, a*

jurisprudência é no sentido de que não podem ser exigidas as multas isolada e de ofício incidentes sobre bases de cálculo sobrepostas;

- Solicita a realização de diligência."

A DRJ em Brasília, conforme mencionado, considerou parcialmente procedente o lançamento, expressando suas conclusões com a seguinte ementa:

"Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2000

FISCALIZAÇÃO NO DOMICÍLIO. CRITÉRIO DO AFRF. O art. 904 do RIR/99 trata apenas de uma previsão autorizativa para que o AFRF possa realizar a verificação de documentos, livros e estoques in loco na empresa, quando tal providência se demonstrar necessária a seu critério.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. Não ocorreu mudança de critério jurídico, tendo sido cumprido o disposto no art. 146 do CTN, vez que a previsão legal para a cobrança da multa isolada é anterior ao fato gerador.

MULTA ISOLADA. EXIGÊNCIA. LIMITE TEMPORAL. O art. 44, parágrafo 1º., inciso II da Lei no. 9.430/96 autoriza expressamente a exigência da multa isolada após o encerramento do período de apuração.

MULTA ISOLADA VERSUS MULTA DE OFÍCIO VINCULADA. Não há previsão legal de que a multa isolada não possa ser cobrada juntamente com a multa de ofício vinculada ao tributo que deixou de ser recolhido. Tratam-se de multas distintas decorrentes de infrações distintas: uma infração representada pela falta de recolhimento do tributo devido ao final do período de apuração (ajuste anual); a outra infração representada pelo descumprimento da obrigação de pagar a CSLL estimada, decorrente da opção por não realizar a tributação trimestral (com conseqüente levantamento de balanço).

MULTA ISOLADA. DECADÊNCIA. Não é aplicável o disposto no art. 150 do CTN para o lançamento da multa isolada, vez que não se trata de tributo sujeito a auto-lançamento, bem assim não se trata de multa de ofício vinculada a tributo, a qual, sendo acessório deste, segue a sua regra para contagem de prazo decadencial. Com base no art. 173, I, do CTN, cabe considerar parcialmente decaído o lançamento.

MULTA ISOLADA. DECADÊNCIA. ART. 45 DA LEI 8.212/91. 18. Frise-se que no caso não se aplica o disposto no art. 45 da Lei no. 8.212/91, vez que a multa isolada não se confunde com tributo, não sendo contribuição para a seguridade social, muito menos é seu acessório.

Lançamento Procedente em Parte"

É importante destacar que ao aplicar o art. 173, I, do CTN, o órgão julgador de primeira instância reconheceu a decadência para os lançamentos relativos aos meses de janeiro

a outubro de 2000, sob o fundamento de que, para esses períodos, o lançamento poderia ter ocorrido ainda no próprio ano de 2000. Assim, a data limite para o lançamento referente a esses períodos seria 31/12/2005, mas ele somente foi realizado em outubro de 2006.

Contudo, foram mantidas as multas isoladas para os meses de novembro e dezembro de 2000.

Inconformada com essa decisão, da qual tomou ciência em 22/02/2007, conforme Termo de Ciência à fl. 114, a contribuinte apresentou em 13/03/2007 o recurso voluntário de fls. 116 a 125, onde reitera as alegações de sua impugnação, acrescentando ainda os seguintes argumentos:

- se a incidência mensal da multa por falta de recolhimento das estimativas de CSLL impõe ao contribuinte o dever de apurar e realizar o pagamento, independente de qualquer ato administrativo, a hipótese dos autos atrai a incidência do art. 150 do CTN, e não a regra geral gravada no art. 173, inciso I;

- a regra decadencial aplicável à multa isolada é análoga à aplicável ao tributo a ela vinculado;

- a lei não faculta, mas antes exige, como requisito necessário e indispensável, o comparecimento do auditor-fiscal no domicílio do sujeito passivo, a fim de que o mesmo possa realizar a atividade da fiscalização de forma direta, externa e permanente (art. 904 do RIR/99);

- no caso presente, toda a ação fiscal foi realizada no interior do órgão fiscalizador;

- a interpretação do julgador *a quo*, com relação à mudança de critério jurídico, foi pueril e equivocada, porque o art. 146 do CTN não se refere à incidência de norma nova com relação a fatos geradores passados. Essa matéria já é tratada em dispositivo específico do mesmo diploma legal (art. 106 – princípio da irretroatividade);

- no caso presente, já havia um crédito tributário constituído segundo os critérios anteriormente adotados, vez que tal período já havia sido objeto de fiscalização, da qual resultaram as infrações objeto do processo administrativo 10120.007326/2005-78 (IRPJ e a correspondente multa isolada, CSLL, PIS e COFINS), sem que se tivesse constituído o crédito tributário ora em discussão;

- como já havia uma situação jurídica consolidada, cuja estabilidade deveria ser preservada, em homenagem ao princípio da segurança jurídica, impedida estaria a aplicação retroativa do novo entendimento (o de que a multa isolada com relação à CSLL também era devida);

- uma vez encerrado o período de apuração do IRPJ e da CSLL, a exigência de recolhimento por estimativa perde sua eficácia, prevalecendo apenas a exigência dos tributos efetivamente devidos;

- no presente caso, a situação é ainda mais peculiar porque já houve exigência da contribuição social reputada devida pela fiscalização, onde, inclusive, foi aplicada a multa de ofício de 225% sobre a mesma base de cálculo;

- é pacífico no seio jurisprudencial a impropriedade de cobrança de multa isolada e de multa de ofício incidentes sobre bases de cálculo sobrepostas;

- a proibição da concomitância das multas encontra amparo no princípio da consunção, oriundo do direito penal, segundo o qual a penalidade maior absorve a menor.

Ao final do recurso, a contribuinte reivindica a reforma da decisão proferida pela DRJ em Brasília.

Este é o Relatório.

Voto

Conselheiro JOSÉ DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA, Relator

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para a sua admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, trata-se de aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de CSLL ao longo do ano de 2000. A primeira instância reconheceu a decadência em relação aos meses de janeiro a outubro, porém manteve o lançamento para os meses de novembro e dezembro de 2000.

Os vários argumentos trazidos no recurso voluntário já foram devidamente apreciados pela DRJ em Brasília.

Quanto à decadência, realmente não é aplicável à multa isolada por falta de recolhimento de estimativas o art. 150, § 4º, do CTN.

É importante frisar que as estimativas mensais representam uma obrigação autônoma e de natureza diversa daquela prevista no caput do art. 150, inclusive porque surge antes mesmo da ocorrência do fato gerador do tributo.

As estimativas mensais e a multa isolada pela falta de seu recolhimento não se confundem com o tributo devido, que deve ser apurado somente no final do período anual, pelo regime do lucro líquido ajustado.

Tanto é assim, que, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96, essa obrigação existe mesmo que a pessoa jurídica tenha apurado base de cálculo negativa para a CSLL. Ou seja, existe ainda que não haja tributo devido.

Portanto, não estamos tratando aqui da multa de ofício que está vinculada à exigência de tributo, e que, como acessório deste, deve seguir suas regras para a contagem da decadência. Trata-se de multa isolada, autônoma, que inclusive independente da ocorrência do fato gerador do tributo (lucro líquido ajustado), e que, por isso, não se subsume às disposições do art. 150 do CTN, mas sim à regra geral do art. 173.

Da mesma forma, e pelas mesmas razões, não socorre a recorrente o fato de o lançamento ter ocorrido com o período já encerrado, e nem a alegada concomitância de multas.

O inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96 diz “ainda que tenha apurado prejuízo fiscal” e não “ainda que venha a ser apurado prejuízo fiscal ...”, restando prejudicada a tese de que a aplicação da referida multa só caberia no ano em curso.

Quanto à concomitância, já mencionamos que as estimativas mensais, de fato, configuram obrigações autônomas, que não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual.

E ainda que se considere que as estimativas tenham com o tributo devido uma relação de meio e fim, ou de parte e todo (o que não ocorre, porque a estimativa é devida mesmo que não haja tributo devido), cabe assinalar que não há no Direito Tributário algo semelhante ao Princípio da Consunção (Absorção) do Direito Penal.

Com relação à falta de comparecimento do auditor-fiscal no domicílio do sujeito passivo, cabe mencionar que nem o art. 142 do CTN, nem o art. 10 do Decreto 70.235/72 (PAF), exigem tal requisito para a lavratura do auto de infração.

Aliás o próprio CTN prevê o lançamento por declaração, em que normalmente não há esse contato direto da autoridade fiscal com o sujeito passivo. E também a modalidade de lançamento por homologação, em que não há nem mesmo a atuação da autoridade fiscal. Enfim, o art. 904 do RIR/99 estabelece, na verdade, uma prerrogativa para as autoridades fiscais, no sentido de poderem exercer diretamente a sua atividade, de terem acesso aos estabelecimentos empresariais, etc., mas não um requisito para a validade do ato de lançamento.

Finalmente, quanto à mudança de critério jurídico, é importante deixar claro que no decorrer da auditoria fiscal ocorreu apenas um encerramento parcial dos trabalhos, não se tratando nem mesmo de reexame de período já fiscalizado.

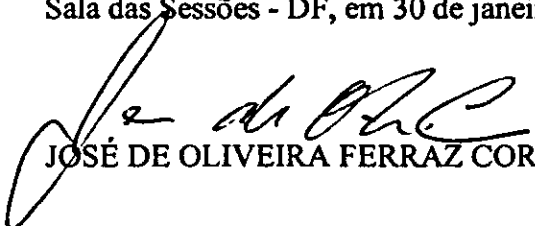
Ou seja, a fiscalização lavrou autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e multa isolada para estimativas de IRPJ, autuações que estão controladas pelo processo 10120.007326/2005-78, e dando seqüência à mesma ação fiscal, inclusive com o mesmo número de Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, lavrou em momento posterior outro auto de infração referente à multa isolada para as estimativas de CSLL, ora sob exame.

Além disso, a norma do art. 146 do CTN, que trata da mudança de interpretação ou de critério jurídico, só é aplicável para um mesmo fato, no caso de ser compreendida como norma de caráter individual e concreto, ou então para fatos jurídicos de mesma tipologia, no caso de ser compreendida como norma geral e abstrata.

Entretanto, não estamos diante de nenhuma destas situações. No caso, há duas realidades distintas, previstas em diferentes hipóteses normativas, que não podem ser confundidas, e que devem ser tratadas e interpretadas de forma autônoma e independente uma da outra: a CSLL apurada em 31/12/2000 (objeto do processo 10120.007326/2005-78), e a ausência de recolhimento de estimativas mensais, para a qual a lei prevê uma penalidade específica, analisada no presente processo.

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 30 de janeiro de 2009.


JOSÉ DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA