



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

Processo nº 10805.002814/2002-47
Recurso nº 105-144258 Embargos
Acórdão nº **9101- 00.712 – 1ª Turma**
Sessão de 8 de novembro de 2010
Matéria MULTA ISOLADA
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado ADRIA ALIMENTOS DO BRASIL LTDA.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1997

Ementa: INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.
MULTA ISOLADA.

Em função de expressa previsão legal, deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, admitir e acolher os embargos de declaração para restabelecer a multa isolada no ano-calendário de 1997, até o limite do tributo devido ao final do período de apuração. Ausente, momentaneamente, a Conselheira Susy Gomes Hoffmann. Participou ainda do julgamento, o Conselheiro João Carlos de Lima Junior (substituto convocado). Esteve presente o advogado Dr. Jorge Henrique Amaral Zaninetti – OAB/SP nº 120518

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Relator.

EDITADO EM:

Assinado digitalmente em 09/12/2010 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, 30/12/2010 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Autenticado digitalmente em 09/12/2010 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Emitido em 28/02/2011 pelo Ministério da Fazenda

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto, Francisco Sales Ribeiro de Queiroz, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Leonardo de Andrade Couto, Karen Jureidini Dias, Claudemir Rodrigues Malaquias, Vivane Vidal Wagner, Valmir Sandri e João Carlos de Lima Junior .

Relatório

Trata o presente de embargos de declaração (fls. 2.729/2.731) interpostos pela Fazenda Nacional contra o Acórdão 01-06.096 (fls. 2.714/2.726) que, por maioria de votos, negou provimento ao recurso especial anteriormente por ela apresentado e manteve a decisão que cancelou a multa isolada sobre estimativas não recolhidas.

Sustenta a Fazenda Nacional que a decisão hostilizada cancelou a multa sob o argumento de que o sujeito passivo, nos períodos autuados, teria apurado resultado negativo no ajuste anual. Registra que, entretanto, no ano-calendário de 1997 a fiscalizada teria apurado imposto a pagar e, nesse caso, não haveria como cancelar a multa com base na tese sustentada pela decisão recorrida. Assim, o acórdão conteria obscuridade.

Através do Despacho nº 002/2010 (fls. 2.732), aprovado pelo Sr. Presidente da CSRF, manifestei-me pela admissibilidade dos embargos.

Isso porque verifica-se que o Acórdão 105-15.042 (fls.2.639/2.661), que deu provimento ao recurso voluntário e gerou o presente recurso especial, havia excluído a exigência referente ao ano-calendário de 1997, que na verdade corresponde apenas aos meses de outubro e novembro, em função da decadência.

Assim, a decisão recorrida não mereceria reparo pois abrangeria apenas os anos-calendário de 1998, 1999 e 2000; onde foi apurado resultado negativo. Entretanto, a questão da decadência também foi matéria do recurso especial e, mais importante, o acórdão recorrido deu provimento nesse ponto e restabeleceu a exigência para o ano-calendário de 1997.

Por esse motivo, o entendimento de que não caberia a multa isolada em função da apuração de resultado negativo demandaria uma ressalva para o ano-calendário de 1997.

Não existindo tal indicação, ou a exigência deveria ser mantida para esse ano-calendário, ou a decisão teria que estabelecer outro motivo para o cancelamento.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro LEONARDO DE ANDRADE COUTO

O cerne da lide tem origem no entendimento manifestado pela 5ª Câmara do 1º CC, no que foi acompanhado pela decisão recorrida, de que não caberia a cobrança da multa isolada pelo não recolhimento das estimativas, quando o sujeito passivo apurasse prejuízo fiscal no encerramento do período.

Na apreciação do recurso voluntário, a 5ª Câmara do 1º CC utilizou essa tese para cancelar a exigência referente aos anos-calendário de 1998, 1999 e 2000. no que se refere ao ano-calendário de 1997, acolheu a argüição da decadência pela aplicação da regra do § 4º, do art. 150, do CTN.

O Acórdão recorrido, prolatado pela 1ª Turma da CSRF, decidiu que n o caso de multa isolada aplicar-se-ia a regra decadencial do inciso I, do art. 173, do CTN. Assim, no presente caso, o ano-calendário de 1997 não teria sido atingido pela caducidade. Ainda assim, a decisão considerou prejudicada essa questão pela inaplicabilidade da multa isolada à situações de apuração de prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário.

Constatado que, na verdade, o sujeito passivo apurou resultado positivo no período em questão descaberia a decisão nos termos em que foi formulada. Em outras palavras, a incidência da multa isolada sobre estimativas não recolhidas no ano-calendário de 1997 deve ser objeto de análise.

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

(.....) (grifo acrescido)

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

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

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

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

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

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

(.....)

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

(.....)

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

(.....) (grifo acrescentado)

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

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

(.....)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ora, essa situação já regradada 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.

Do exposto, voto no sentido de admitir os embargos de declaração interpostos para, no mérito dar-lhes provimento e restabelecer a exigência da multa isolada sobre estimativas não recolhidas no ano-calendário de 1997.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Relator