



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

Processo n° 10830.006294/2008-20
Recurso n° Embargos
Acórdão n° **1803-002.637 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 25 de março de 2015
Matéria IRPJ e CSLL
Embargante SÉRGIO RODRIGUES MENDES
Interessado WESTFALIA SEPARATOR DO BRASIL LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2004

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. ACOLHIMENTO.

Constada a ausência no acórdão embargado de declaração de voto regularmente apresentada, deve a omissão ser suprida pela inclusão da declaração no texto do acórdão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. O Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes se declarou impedido.

[assinado digitalmente]

Carmen Ferreira Saraiva - Presidente

[assinado digitalmente]

Ricardo Diefenthaler - Relator

Composição do colegiado. Participaram do presente julgamento os Conselheiros Carmen Ferreira Saraiva, Ricardo Diefenthaler, Fernando Ferreira Castellani, Meigan Sack Rodrigues e Roberto Armond Ferreira da Silva.

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pelo Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes, integrante dessa 3ª Turma Especial, em face do **Acórdão n° 1803-001.470, de 11/09/2012 (fls. 274 a 285)**.

Na decisão em questão, os membros do colegiado decidiram "por maioria de votos, dar provimento em parte ao recurso voluntário para excluir da tributação relativa ao IRPJ e à CSLL os valores de R\$135.421,45 e R\$85.984,27", vencido o Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes que negava provimento ao recurso. Transcreve-se a ementa do acórdão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2004

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA.

Tem cabimento a aplicação da multa de ofício isolada no percentual de 50% por falta de recolhimento de IRPJ determinado sobre a base de cálculo estimada que deixar de ser efetuado no caso de pessoa jurídica tributada pelo lucro real optante pelo pagamento do tributo em cada mês.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2004

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA.

Tem cabimento a aplicação da multa de ofício isolada no percentual de 50% por falta de recolhimento de CSLL determinada sobre a base de cálculo estimada que deixar de ser efetuado no caso de pessoa jurídica tributada pelo lucro real optante pelo pagamento do tributo em cada mês.

O acórdão em questão foi objeto de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional (fls. 288 e 289), tendo essa 3ª Turma Especial, por unanimidade de votos, acolhido os embargos para rerratificar o acórdão, afastando a contradição e a omissão sem alterar o decidido. Com a decisão, consubstanciada no **Acórdão nº 1803-002.550, de 05/02/2015** (fls. 297 a 308), a ementa do acórdão que julgou o recurso voluntário passou a ter nova redação, a seguir transcrita:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2003

IRPJ E CSLL. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA.

A multa isolada tem natureza tributária e, portanto, está relacionada ao descumprimento de obrigação principal. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade isolada sobre base estimada que excede o montante do tributo devido apurado ao final do exercício.

Irresignado pelo fato de não constar no acórdão do recurso voluntário (de nº 1803-001.470) a declaração de voto que fez e encaminhou à então Relatora (Conselheira Viviani Aparecida Bacchmi), o ora embargante interpôs os presentes embargos, para que fosse reparada a omissão e, assim, passasse a declaração de voto, que reproduziu nos embargos, "a constar devidamente daquele Acórdão, de nº 1803-001.470, de 11/09/2012".

Tendo o Conselheiro embargante tomado conhecimento da não inclusão de sua declaração de voto apenas na sessão de julgamento do dia 05/02/2015, quando se apreciava os já referidos embargos opostos pela Fazenda Nacional, comunicou a falta de inclusão à

Presidência da Turma em 07/02/2015, enviando mensagem de correio eletrônico “Expresso Livre”.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Diefenthaler, Relator

Compulsando-se o processo eletrônico, verifica-se que os autos foram movimentados da Relatora *Ad-hoc* dos embargos da Fazenda para o Conselheiro embargante em 18/02/2015. Tendo os presentes embargos sido juntados ao processo em 20/02/2015, é tempestiva sua interposição e deles conheço.

Faculta o art. 65, inciso I, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, a interposição de embargos de declaração por conselheiro do colegiado sempre que "o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma".

Prevê também o RICARF, em seu art. 63, a possibilidade de o conselheiro que participar de decisão colegiada apresentar declaração de voto, que, a teor do § 7º do dispositivo em questão, integrará o acórdão ou resolução desde que formalizada "no prazo de 15 (quinze) dias do julgamento".

Nesse contexto, verifica-se que o recurso voluntário interposto pelo contribuinte no presente processo foi julgado por essa 3ª Turma Especial na sessão de julgamento de 11/9/2012 (conforme fls. 274). E, como demonstra o Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes em seus embargos, encaminhou ele declaração de voto à Relatora do acórdão nº 1803-001.470 (Conselheira Viviani Aparecida Bacchmi) em mensagem enviada pelo correio eletrônico “Expresso Livre” em 13/9/2012 e recebida no mesmo dia. É dizer, foi respeitado o prazo do § 7º do já referido art. 63 do RICARF.

Ocorre que, como esclarece o Conselheiro embargante, "por força da posterior saída daquela Relatora do CARF e da necessidade de designação de Redatora *Ad Hoc*, tal Declaração de Voto não foi anexada ao acórdão então formalizado".

Evidente, portanto, a omissão no acórdão embargado, cabendo acolher os presentes embargos e, assim, suprimir a omissão pela inclusão da declaração de voto em tela no acórdão.

Deve, portanto, o acórdão embargado, de nº 1803-001.470, que já teve seu texto alterado em face da rerratificação operada pelo acórdão de nº 1803-002.550, sofrer nova alteração, de forma a incluir o texto da declaração de voto em questão, a seguir transcrito (alterou-se a fonte para Arial):

“Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes

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

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

Dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na redação original (grifou-se):

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

I - de setenta e cinco por cento, [...];

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

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

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

[...];

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

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

- a) não há qualquer orientação no sentido de que a aplicação da multa isolada por falta de pagamento de estimativas deva-se fazer apenas “no curso do próprio ano-calendário”. Haja vista que, segundo a lei, essa multa será exigida da pessoa jurídica “ainda que **tenha apurado** prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”, e não “ainda que **venha a apurar** prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente” (destaque da transcrição). Entender o contrário conduziria ao absurdo de, com relação à estimativa do mês de novembro, por exemplo, ser inviável qualquer procedimento fiscal, haja vista que o seu vencimento se dá - como é sabido - no último dia útil do mês de dezembro. Estar-se-ia, assim, instituindo, pelas vias tortuosas de mera tese jurisprudencial,

verdadeira dispensa de obrigação tributária para esse mês, o que somente seria possível mediante lei;

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

calculadas com base na **receita bruta** (sobre a qual se aplica um percentual fixado em função da atividade do contribuinte) e acréscimos, a base de cálculo do IRPJ e CSLL é o **lucro líquido contábil ajustado pelas adições e exclusões prescritas na legislação**. Por conseguinte, o simples fato de as bases de cálculo das respectivas multas (isolada e de ofício, respectivamente), eventualmente, poderem ser coincidentes (v.g., nas hipóteses de omissão de receitas), não significa que esteja havendo dupla incidência ou aplicação concomitante sobre a mesma base de cálculo apurada em procedimento de ofício. Coube ao legislador estabelecer, a seu critério, que a base de cálculo da multa isolada seria o **valor da estimativa não recolhida**, como poderia, ele, ter optado por qualquer outra fórmula de cálculo ou, mesmo, ter estabelecido multa de valor fixo para aquela infração, adequando convenientemente a dosagem da correspondente penalidade;

- g) a lei é clara ao admitir a cobrança de multa isolada por insuficiências de estimativas, **mesmo quando apurado resultado negativo ao final do período de apuração anual (ausência de tributo devido)**. Com que fundamento, então, pode o simples intérprete e aplicador da lei fixar limitações a essa multa, vinculando-a à existência de tributo devido? Ora, o fato de haver sido apurado resultado negativo ao final do período anual não significa que, em todos os meses componentes desse mesmo período, também tenha sido apurado resultado negativo;
- h) nada impede que o sujeito passivo que não tenha recolhido estimativas ao longo do ano venha a pagar o tributo apurado ao final do período anual: nesse caso, ser-lhe-ia aplicada apenas a multa por falta de recolhimento de estimativas. Também o sujeito passivo pode ter atendido às condições para apuração do lucro real anual, não efetuando, porém, o pagamento do saldo remanescente do ajuste ao final do ano: nesse caso, ser-lhe-ia cobrada apenas a diferença de tributo acompanhada da multa de ofício correspondente. Já na hipótese de ter havido omissão total por parte do sujeito passivo, tanto no que diz respeito ao recolhimento de estimativas, quanto no que se refere ao pagamento do saldo anual do imposto, ser-lhe-ão exigidas as duas penalidades, por se tratar de infrações distintas. A concomitância, portanto, será decorrente desse fato (dupla infração).

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

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

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

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

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

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

NEGO PROVIMENTO ao Recurso.”

Conclusão

Em face do exposto, voto no sentido de ACOLHER OS EMBARGOS para rerratificar o acórdão de nº 1803-001.470, afastando a omissão apontada sem alterar o decidido.

[assinado digitalmente]

Ricardo Diefenthaeler