



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

Processo n° 10830.008544/2007-85
Recurso n° 00.000.001 Voluntário
Acórdão n° **1202-000.732 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 16 de março de 2012
Matéria IRPJ E OUTRA
Recorrente CARGILL NUTRIÇÃO ANIMAL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2002

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

A incidência de multa isolada aplicável na hipótese de falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL não é elidida pela apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do período.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencido o conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno (relator), designada para redigir o voto vencedor a conselheira Viviane Vidal Wagner. Declarou-se impedida a conselheira Nereida de Miranda Finamore Horta. Ausente, momentaneamente, o conselheiro Geraldo Valentim Neto

(documento assinado digitalmente)

Nelson Lósso Filho- Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Orlando José Gonçalves Bueno- Relator.

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Nelson Lósso Filho, Carlos Alberto Donassolo, Viviane Vidal Wagner, Nereida de Miranda Finamore Horta e Orlando José Gonçalves Bueno.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 21/05/2012 por ORLANDO JOSE GONCALVES BUENO, Assinado digitalmente em 22

/05/2012 por NELSON LOSSO FILHO, Assinado digitalmente em 21/05/2012 por ORLANDO JOSE GONCALVES BUEN

O

Impresso em 23/05/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relatório

Por bem descrever os fatos reproduzo, na íntegra, o relatório da autoridade julgadora de primeira instância:

“Trata-se de Auto de Infração relativo à Multa Isolada sobre o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas- IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL, devidos em base estimada, lavrado em 25/10/2007, pelo Serviço de Fiscalização — Sefis da DRF Campinas que formalizou a exigência do crédito tributário no valor total de R\$476.286,10. A autuação decorre da constatação das seguintes irregularidades, apuradas no ano-calendário 2002, consoante discriminado no Termo de Constatação Fiscal de fis. 80/87, parte integrante da peça acusatória:

"No exercício das funções de Auditor Fiscal da Receita Federal e no encerramento do MPF em epígrafe, compareci ao local da lavratura onde, em fiscalização ao imposto de renda pessoa jurídica do ano-calendário de 2002, CONSTATEI as infrações a seguir descritas.

I - O CONTRIBUINTE

1. O contribuinte em epígrafe tem por objeto a fabricação de rações balanceadas para animais, conforme consta na DIPJ (Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica) do ano-calendário 2002.

2. No ano-calendário de 2002 apresentou 3 (três) DIPJs, todas com base no lucro real anual, sendo a primeira em 30/06/2003, a segunda em 29/09/2003 e a última em 03/05/2007, já sob ação fiscal.

II- A AÇÃO FISCAL

3. Em TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO lavrado em 02/03/2007 o contribuinte foi intimado a apresentar diversos documentos, entre os quais aqueles solicitados pela AFRF LIGIA H G BARBIERI, em TERMO DE INTIMAÇÃO recebido em 19/01/2007, nos seguintes termos: prestar os esclarecimentos quanto às divergências entre os valores informados em DIPJs e DCTFs, no tocante ao Imposto de Renda a pagar por estimativa e CSLL a pagar por estimativa, do ano-calendário 2002.

4. Em TERMO DE INTIMAÇÃO lavrado em 26/03/2007 o contribuinte foi reintimado a apresentar os documentos.

5. Em resposta datada em 03 de maio de 2007 o contribuinte apresentou cópia de DIPJ retificadora, onde consta o acerto dos valores de IRPJ e CSLL por estimativa.

6. Em TERMO DE INTIMAÇÃO lavrado em 24/08/2007 a fiscalização informou ao contribuinte, do disposto a seguir.

O contribuinte entregou 3 DIPJs do ano-calendário 2002, conforme Extrato IRPJ, IRPJCONS, CONSULTA:

- ND 1151555 em 29/09/2003 - CANCEL. RETIF. NORMAL;
- ND 1271466 em 03/05/2007 - LIBERADA RET. NORMAL (já sob ação fiscal).

As diferenças entre as declarações entregues em 29/09/2003 e 03/05/2007 foram na Ficha 11 - Cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa - dos meses de janeiro, fevereiro e março, conforme relacionados a seguir.

Mês Janeiro Fevereiro Março

IR Fonte na decl. ND 1151555 Zero Zero Zero

IR Fonte na decl. ND 1271466 310.962,51 269.992,11 339.441,57

Imp. De Renda a pagar na Decl. ND 1151555 331.689,22 272.564,54 372.321,71

Imp. De Renda a pagar na Decl. ND 1271466 3.176,09 2.572,43 32.880,14

Com base nas DIRFs entregues pelos Bancos SAFRA, ITAU e ITAUBANK, consolidadas na PLANILHA 1, CONSTATEI que não ocorreram retenções de imposto de renda nos meses de janeiro, fevereiro e março.

Isto posto, fica o contribuinte INTIMADO a:

- Apresentar documentos comprobatórios de possíveis retenções de imposto de renda nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2002.

.Em resposta datada em 05 de setembro de 2007 o contribuinte informou o disposto a seguir.

• "Os valores de Imposto de Renda Retido na Fonte lançados nos meses de Janeiro, Fevereiro e Março de 2002 são retenções efetuadas durante os anos de 1999, 2000 e 2001 que não haviam sido utilizadas nos anos de retenção, portanto não existem retenções de imposto de renda nos referidos meses."

III- DOS LANÇAMENTOS DE OFÍCIO

O imposto de renda retido na fonte que pode ser deduzido no cálculo do imposto de renda por estimativa são aqueles que incidiram sobre as receitas que integraram a base de cálculo do imposto devido, conforme consta no Manual da DIPJ, linha 11/07, cópia em anexo. Como o próprio contribuinte informa, os IRFonte informados na DIPJ retificadora (ND 1271466) são retenções efetuadas durante anos anteriores, ou seja, as receitas correspondentes não integraram a base de cálculo do imposto de 2002. As DIRFs entregues pelos Bancos SAFRA, ITAÚ e ITAÚBANK corroboram essa afirmação.

Isto posto, o cálculo do imposto de renda por estimativa, nos meses de janeiro a março de 2002, indicados na DIPJ retificadora (ND 1271466), são incorretos,

sendo corretos aqueles informados na DIPJ anterior (ND 1151555), com IRFonte iguais a zero.

Dessa forma, o contribuinte declarou em DCTFs valores menores de imposto de renda por estimativa dos meses de janeiro a março de 2002 em relação aos indicados na DIPJ ND 1151555 (os corretos), ficando então sujeito à multa isolada de 50%, prevista no art. 44, parágrafo 1o., inciso IV, da Lei 9.430/96, alterado pelo art. 14 da Medida Provisória 351/07, c/c art. 106, II, alínea "c", da Lei 5.172/66, sobre a diferença, conforme o disposto a seguir.

Mês Janeiro Fevereiro Março

Imp. De Renda a pagar na Decl. ND 1151555 331.689,22 272.564,54
372.321,71

IR declarado em DCTFs 3.176,09 2.572,43 32.880,14

Imp. de Renda por estimativa omitido 328.513,13 269.992,11 339.441,57

Multa 50% 164.256,56 134.996,05 169.720,78

Igualmente, o contribuinte retificou na DIPJ a CSLL a pagar do mês de janeiro de 2002, de R\$ 119.993,05 para R\$ 105.367,62, decorrente de CSLL retida na fonte por órgão público, no valor de R\$ 14.625,43, cuja efetividade também não foi comprovada, conforme informação do SEORT desta DRF, de 29/05/2007, constante do processo 13804.001552/2003-82, cópia em anexo, que trata da declaração de compensação dos saldos negativos de IRPJ e CSLL do exercício 2003, ano-calendário 2002.

Isto posto, o contribuinte também ficou sujeito à multa isolada de 50% sobre os valores de CSLL por estimativa do mês de janeiro de 2002, conforme o disposto a seguir.

Mês Janeiro

CSLL a pagar na Decl. ND 1151555 119.993,05

CSLL declarado em DCTFs 105.367,62

CSLL por estimativa omitido 14.625,43

Multa 50% 7.312,71

IV- CONSIDERAÇÕES FINAIS

Segue em anexo ao presente, sendo entregue ao contribuinte, cópia do seguinte documento:

- Manual da DIPJ, linha 11.07 - Imposto de Renda Retido na Fonte.
- Informação do SEORT desta DRF, de 29/05/2007, constante do processo 13804.001552/2003-82.

E para constar e ter os efeitos legais, lavro o presente Termo que, lido e achado conforme, vai por mim assinado, ficando cópia fiel com o contribuinte."

Em oposição à exigência fiscal, o interessado protocolizou, em 26/11/2007, a impugnação de fls. 97/110, na qual aduz, em sua defesa, as seguintes razões de fato e direito.

Faz um breve resumo da ação fiscal. Na seqüência, requer o cancelamento da autuação:

"Em que pesem, contudo, as justificativas apresentadas pela fiscalização, é fato que a multa isolada em questão não pode ser mantida, na medida em que os valores pagos a título de antecipações de TRPJ e CSLL no decorrer do ano de 2002 somam quantias maiores do que aquelas devidas no encerramento dos períodos-base, o que vale dizer, em última análise, que a Impugnante apurou saldo negativo de IRPJ e base de cálculo negativa de CSLL neste ano, conforme se pode observar pelas FICHAS 12A e 17 da respectiva DIPJ entregue (doc.03).

Portanto, conforme adiante se demonstrará, tendo a presente autuação ocorrido após os levantamentos dos balanços anuais, e não havendo lucro real na apuração anual, não há tributo ou diferença de tributo prevista no caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 para a aplicação da multa isolada em questão, razão pela qual torna-se impositivo o cancelamento do presente auto de infração.(...)"

Contesta, em síntese, a exigência de multa isolada, por insuficiência de recolhimento das estimativas mensais no ano-calendário de 2002, porque apurado saldo negativo de IRPJ e CSLL no ajuste anual.

No entender da defesa, o objetivo do preceito contido no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (com as alterações legislativas supervenientes, inclusive), seria assegurar o recolhimento antecipado. Assim, a multa isolada somente teria razão de ser se, no momento de sua aplicação, a estimativa ainda fosse devida:

"A lógica do pagamento de estimativas é, portanto, de antecipar, para os meses do ano-calendário respectivo, o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria só devido ao final do exercício (em 31/12)"

Inferir ser a base de cálculo da multa requerida a "totalidade ou diferença do tributo ou contribuição". Não tendo, portanto, a estimativa, natureza de obrigação tributária, pois, juridicamente, o fato gerador do IRPJ e da CSLL só seria tido por ocorrido ao final do período anual (31/12).

Deduz, dessa forma, que:

Sob o sistema de estimativa mensal, permite-se a redução dos pagamentos mensais caso o resultado tributável seja reduzido ou aumentado ao longo do ano-calendário, desde que evidenciado por balancetes de suspensão (artigo 29 da Lei nº 8.981/94). Assim, o tributo, via de regra, sob a forma estimada, não seria devido antecipadamente em caso de inexistência de lucro tributável.

Tal inferência se alinha coerentemente com o princípio de bases correntes, pois se o contribuinte nada deve ao longo do ano, nada deverá ao seu final. Se houvesse algum recolhimento prévio que não tem correspondência com o tributo devido ao final do período, tal fato implicaria

apenas em restituição ou compensação tributária. (...) 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 a menor, na confrontação de valores, geram pagamento ou devolução de 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 ao final do encerramento do período-base!"

Alega ainda que a conclusão acima esposada não contradiria a regra de que a multa isolada seria devida mesmo que houvesse apuração de **prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa** da CSLL. Isto porque o E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) já teria afastado tal entendimento.

Explica que, conforme os precedentes do CARF, o §2º do artigo 39 da Lei nº 8.383/91 autorizaria a interrupção ou diminuição dos pagamentos por antecipação, quando o contribuinte demonstrasse, mediante balanços ou balancetes mensais, que o valor já pago por estimativa acumulada excederia o valor do tributo calculado com base no lucro real ajustado do período.

Aduz que seriam os balanços ou balancetes mensais os meios de prova exigidos para que se demonstre a inexistência de tributo devido, o que se caracterizaria como uma inversão do ônus probante, tendo sido, assim, imputada ao contribuinte, erroneamente, a obrigação de comprovar não ter apurado lucro durante o ano-calendário.

"Em tal contexto, a conclusão a que se chega é a de que o legislador ordinário estabelece a presunção de que o valor calculado de forma estimada seria o mesmo devido ao final do período, partindo da constatação de que a estimativa não foi recolhida e da omissão do sujeito passivo em apresentar balanços ou balancetes.

Esse não é o caso, contudo, do contribuinte que, após o término do anocalendário correspondente, apresenta o balanço final do período ao invés de balancetes ou balanços de suspensão. Nesse caso, a exigência da norma sancionadora para que se comprove a inexistência de tributo é atendida.

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. Não há porque se obrigar o contribuinte a antecipar o que não é devido, e forçá-lo a pedir restituição posteriormente. Daí concluir que o balanço final (doe. 04) e DIPJ (doe. 03) são provas suficientes para afastar a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa."

Defende que, na presença de prejuízo ou base de cálculo negativa, a interpretação sistemática do artigo 44, caput e § 1, inciso IV, da lei nº 9430/96 conduziria ao entendimento de que o procedimento fiscal e a aplicação da penalidade devem obrigatoriamente ocorrer no curso do mesmo ano-calendário, pois a conduta objetivada pela norma (dever de antecipar tributo) é descumprida e, nesse momento, o efetivo resultado do exercício não está evidenciado mediante balancetes.

"Assim, conclui-se que, na presença de prejuízo ou base de cálculo negativa, a interpretação sistemática dos dois enunciados prescritivos dispostos no mesmo artigo em comento (caput e § 1, inciso IV, do artigo 44) conduz ao entendimento de que o procedimento fiscal e aplicação da penalidade devem obrigatoriamente ocorrer no curso do mesmo ano-calendário, pois a conduta objetivada pela norma (dever de antecipar tributo) é descumprida e, nesse momento, o efetivo resultado do exercício não está evidenciado mediante balancetes."

Declara que o cerne da discussão nos presentes autos versaria sobre a impossibilidade de aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa de IRPJ e CSLL, quando o contribuinte apurar base de cálculo negativa (saldo negativo) dos referidos tributos no encerramento do exercício. Segundo a Impugnante, no caso presente, conforme afirma ser possível observar na DIPJ em análise, a mesma apurou bases negativas de IRPJ e CSLL, asseverando não ser possível prosperar a exigência da penalidade pelo não recolhimento de estimativas referentes ao ano-calendário de 2002.

Afirma que, não havendo tributo devido, tampouco haveria base de cálculo para se apurar o valor da penalidade. Segundo ela, não haveria porque se obrigar o contribuinte a antecipar o que não é devido, e forçá-lo a pedir restituição posteriormente.

Conclui que o balanço final (fls. 113/116) e a DIPJ (fls. 129/353) seriam provas suficientes para afastar a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa.

Utiliza-se de Acórdãos do E. Conselho de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF) para balizar seu entendimento, e, ainda, a seguinte ementa de julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

CSLL - MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - O

artigo 44 da Lei nº 9.430/96 precisa que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. 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 quando a base estimada exceder ao montante da contribuição devida apurada ao final do exercício. Recurso especial parcialmente provido. (Recurso 103-131024-CSRF- Processo n 10166.019457/00-87-Sessão de 14/03/2005- Acórdão CSRF/01-05.181)

Requer a procedência da Impugnação, com o conseqüente cancelamento das multas isoladas exigidas por meio do Auto de Infração (fls.88/94)."

A DRJ julgou a exigência procedente, adotando a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

Multa Isolada. Falta de Recolhimento das Estimativas Mensais.

A multa isolada, calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida, deve ser aplicada à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, e optante pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada mês, determinados sobre bases de cálculo estimadas, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ ou a CSLL mensalmente devidos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

Jurisprudência do CARF. Efeitos. As decisões administrativas não constituem normas complementares da legislação tributária, tendo apenas força persuasiva, mas não vinculante para os órgãos da Administração Tributária Federal. Apenas o Ministro da Fazenda pode atribuir às Súmulas editadas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, efeito vinculante em relação à administração tributária federal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Assim, entendeu a decisão de primeira instância que:

- *“Sob a vigência da redação original da Lei nº 9.430, de 1996, e ainda atualmente, com a redação da Lei nº 11.488 de 2007, a multa isolada deve ser aplicada à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, e, conseqüentemente, optante pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada mês, determinados sobre bases de cálculo estimadas, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ ou a CSLL mensalmente devidos; e deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida”*

- *diz que a apuração das estimativas independe, por força de lei, completamente da apuração de prejuízo fiscal e base de cálculo negativada CSLL, ao final do ano-calendário correspondent;*

- *o fato de não apurar tributo devido no final do período, em nada afasta a obrigação de recolhimentos mensais por estimativas;*

- *que a obrigatoriedade somente é afastada quando da elaboração de balanços/balancetes mensais de suspensa;*

-*No caso concreto, a legislação de regência é a Lei 9.430/96. De acordo com esse diploma legal: (a) imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário (art. 1o); (b) a pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real **PODERÁ optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado***

segundo base de cálculo estimada, mediante a aplicação de percentuais fixados na lei, sobre a receita bruta auferida mensalmente (art. 2º); (c) as pessoas jurídicas obrigadas a pagar o imposto pelo lucro real e que tiverem optado por fazê-lo a, cada mês com base na estimativa deverão, anualmente, apurar o lucro real em 31 de dezembro, apurando o saldo do imposto a pagar ou a compensar (art.2º, §§ 3º e 40); (d) para as pessoas jurídicas sujeitas ao regime do lucro real, a adoção da forma de pagamento do imposto pelo lucro real trimestral, ou a opção pela forma de pagamento mensal sobre bases estimadas será irretratável para todo o ano- calendário (art. 3º).

O pagamento mensal por estimativa, com apuração anual do lucro, é apenas forma de pagamento opcional. A lei instituiu um regime especial de pagamento ao qual as empresas podem aderir. Assim, as estimativas mensais, ainda que pagas em valor superior ao calculado na forma da lei, não se caracterizam, de imediato, como tributo indevido ou a maior, uma vez que constituem, apenas, regime especial de pagamento, facultado pela lei. Só seria possível avaliar rigorosamente se o valor pago por estimativa é indevido ou maior que o devido comparando-o, por assim ter previsto a lei, com o tributo apurado sobre o lucro real anual (somatório das estimativas mensais versus imposto apurado sobre o lucro real anual).

O contribuinte, tempestivamente, interpôs seu recurso voluntário, reproduzindo as mesmas razões defensivas oferecidas com a impugnação.

Voto

Conselheiro Relator Orlando José Gonçalves Bueno

Por presentes os pressupostos de admissibilidade recursal, dele tomo conhecimento.

Comungo do entendimento que a multa isolada, após o encerramento do exercício, no caso de falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e CSLL, somente podem se limitar à existência do tributo devido, no final do exercício, momento temporal que se efetiva e se consuma o fato gerador do IRPJ, mormente no regime de apuração do lucro real anual como é caso presente.

Para tanto, fundamento meu raciocínio nas seguintes considerações.

Conforme os ensinamentos científicos do prof. Paulo Barros Carvalho, considerando a premissa jusfilosófica que não há texto, sem contexto, vale dizer, no campo da teoria da interpretação, onde o texto é apenas o ponto inicial para a correta interpretação e a criação da norma jurídica, individual e concreta, manifestada pela decisão administrativa, em sede do processo tributário, passa-se a expor o presente entendimento sobre a multa isolada, nos termos do art. 44, § 1º, item IV da Lei nº 9.430/96.

Primeiramente trata-se de penalidade, ou seja, conseqüente normativo para efeito de acepção do que se compõe toda norma, isto é, constitui-se da norma primária, preceito de conduta ôntica (dever ser) que se descumprido, redundando no conseqüente, que se constitui o efeito sancionatório.

Delimita-se, com a multa isolada prevista no texto do art. 44, parágrafo 1o, inciso IV, que seu objeto é a disciplina de aplicação de conseqüente normativo, de natureza sancionatória.

Isto posto, veja-se a sua própria redação:

"isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeito 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".

Na denotação analítica pode-se, no seu corpo textual, distinguir-se as normas e/ou regras condicionantes, existentes, quais sejam:

- 1- pessoa jurídica obrigada ao pagamento do IRPJ e CSLL da estimativa mensal;
- 2- omissão de pagamentos das respectivas estimativas mensais ainda que tenha apurado prejuízo ou base de cálculo negativa.

Pode-se extrair, logicamente, o seguinte enunciado prescritivo: Deixar de pagar as estimativas mensais do IRPJ e CSLL, ainda que no final do ano-calendário, tenha apurado prejuízo ou base de cálculo negativa, caberá a multa isolada.

Evidencia-se, desde já, que a aludida disposição normativa trata de duas condicionantes: o não-pagamento e a consideração de se apurar ou não o prejuízo fiscal, referindo-se claramente a possibilidade de se apurar, para o período anual, vale dizer, o próprio regime de apuração anual, prejuízo fiscal.

E essa referência o legislador não fez sem sentido próprio, ou despropositadamente, como se demonstrará a seguir.

Esse desmembramento dos efeitos implicacionais conduz para a análise da identificação da regra-matriz de incidência tributária, que preexiste necessariamente, a fim de se considerar a penalidade pelo descumprimento dessa exigência tributária.

Estar-se-á tratando de uma ou de duas regras de incidência tributária sobre o IRPJ e CSLL ?

A meu ver, apenas uma regra-matriz de incidência, sendo a sanção meramente uma consequência, uma penalidade pelo inadimplemento da obrigação tributária.

Qual seria tal regra-matriz de incidência ?

Como consequente normativo sancionatório faz expressa menção sobre o prejuízo, que poderia ter lucro, no ano-calendário, bem se pode verificar que diz respeito apenas a um aspecto da regra-matriz, qual seja, o momento temporal do pagamento e a materialidade desse dever tributário, no caso, a falta de pagamento da estimativa mensal.

Recorra-se, novamente, aos ensinamentos do prof. Paulo de Barros Carvalho, que analisa a regra-matriz de incidência:

“Ao mesmo tempo, a regra-matriz de incidência, como anunciamos anteriormente, se inscreve entre as normas gerais e abstratas, havendo nela condicionalidade. O antecedente é posto em formulação hipotética: ‘ se ocorrer o fato F’. Além disso, integra o quadro das regras de conduta, pois define por inteiro a situação de fato, sobre qualificar deonticamente os comportamentos inter-humanos por ela alcançados.

No descritor da norma (hipótese, suposto, antecedente) teremos diretrizes para identificação de eventos portadores de expressão econômica. Haverá um critério material (comportamento de alguma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), toparemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota)”

¹ Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência, Ed. Saraiva, 5ª ed. p. 94.

Destarte, no texto em comento como se verifica a regra-matriz de incidência tributária? Ora, se buscarmos a identificação de tal modelo doutrinário pode-se, analiticamente, discriminar-se o seguinte:

- critério material: pagamento por estimativa mensal (obrigação tributária) (conduta do agente: pagar as estimativas - art .2º da Lei nº 9.430/96);
- critério temporal: mensalmente, com observância do regime tributário adotado;
- critério quantitativo: base de cálculo : o valor da estimativa mensal e sua alíquota.

Contudo, ao deixar de pagar as estimativas, ou seja, incorrendo em conduta omissiva, tal fato redundando no consequente da hipótese legal de incidência, qual seja, a sanção, pois que se pode asseverar: tendo o sujeito passivo exercido a opção de recolher por estimativa, constitui ela sua obrigação tributária, e se a deixar de pagar, incide no consequente normativo sancionatório em comento, qual seja, a multa isolada, que, por si só, não tem o condão de afetar, neutralizando os efeitos, da própria natureza principal da obrigação tributária, o pagamento mensal das estimativas. Em outras palavras, a multa pela falta de pagamentos das estimativas não atinge a necessária consideração do tratamento de regime de tributação a que está sujeito o contribuinte, vez que se submete às expressas determinações legais para apuração do tributo devido conforme o regime tributário adotado.

Não há com reconhecer duas regras-matriz de incidência tributária, mas uma única, como antecedente e, por seu descumprimento, o seu consequente, isto é, a sanção constituída na multa isolada.

A lição do Prof. Paulo de Barros Carvalho pode nos esclarecer, pelo dado que ocorrem duas coisas distintas, o fato lícito: obrigação tributária e o fato ilícito, seu descumprimento, a saber:

“Se é certo asseverar que a relação jurídica que se instala em virtude do acontecimento de um ilícito apresenta grande similitude com a obrigação tributária, na hipótese das multas, posto que em ambas há de prestar o sujeito passivo um valor pecuniário, não menos evidente que o próprio legislador do Código Tributário Nacional traçou as fronteiras que separam as duas entidades, associando-as a fatos intrinsecamente distintos: fato lícito para a obrigação tributária; fato ilícito para a penalidade pecuniária.

Examinadas isoladamente, nenhuma distinção apresentam a relação jurídica tributária e a relação jurídica sancionadora. Em ambas divisamos um sujeito ativo, titular de um direito subjetivo público de exigir, do sujeito passivo, o cumprimento de específica prestação, simbolizada em valores patrimoniais. É por isso que os elementos caracterizadores desses institutos jurídicos devem ser pesquisados em terreno alheio ao do liame obrigacional. E o legislador elegeu o critério apropriado, na exata proporção em que atrelou cada um dos vínculos a

sancionadora será efeito insopitável de todos os ilícitos, ao passo que o liame obrigacional tributário só poderá corresponder à realização dos fatos lícitos.

Por amor a formulações singelas e desamor ao senso jurídico, não se admite comprometer a estrutura sistêmica de tão relevantes instituições, que jamais se confundem numa única realidade, mas que operam conjugadas para dar força e expressão ao direito.”²

Na linguagem prescritiva do direito positivo de que a regra-matriz de incidência mensal (pagamentos por estimativas mensais) deve estar harmonizada com o regime de tributação anual, estão as seguintes determinações legais:

“Lei nº 8.981/95:

...

art. 27. Para efeito de apuração do imposto de renda, relativo aos fatos geradores ocorridos em cada mês, a pessoa jurídica determinará a base de cálculo mensalmente, de acordo com as regras previstas nesta Seção, sem prejuízo do ajuste previsto no art. 37.

Art. 37. Sem prejuízo dos pagamentos mensais do imposto, as pessoas jurídicas obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real (art. 36) e as pessoas jurídicas que não optarem pelo regime de tributação com base no lucro presumido (art. 44) deverão, para efeito de determinação do saldo do imposto a pagar ou a ser compensado, apurar o lucro real em 31 dezembro de cada ano-calendário ou na data da extinção.

...

§ 3º Para efeito de determinação do saldo do imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

a)...

b)...

c)...

d)do imposto de renda calculado na forma dos arts. 27 e 35 desta Lei, pago mensalmente.”

Lei nº 9.430/96:

...

² Curso de Direito Tributário, 17ª Ed. Saraiva, p.296/297.

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 e 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 ...

§ 2º ...

§ 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.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo do imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - ...

II - ...

III - ...

IV – do imposto de renda pago na forma deste artigo.”

Ademais, não se pode, igualmente, olvidar o texto de lei citada da multa isolada que diz: *“ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”*, o que determina, insofismavelmente, uma condicionante para a efetiva incidência, ou melhor, a individualização da norma geral e abstrata em norma concreta, ou seja, sua aplicação e exigência. Vale dizer, para que seja o consequente,, necessário cumprir todos os requisitos do antecedente.

Tal enunciado remete, portanto, a imperiosa necessidade do agente observador do texto legal em aferir, no período anual, se ocorreu a condição necessária e suficiente, para a incidência penal conforme estipulada.

Em outras palavras, o agente, obrigatoriamente, terá que conferir, na realidade, se o sujeito passivo encerrou o ano-calendário, com seu ajuste anual.

E como no texto legal não se pode admitir proposições sem sentido, é mister considerar que a aplicabilidade da multa isolada está condicionada ao final do ano-calendário, ou seja, a regra-matriz de incidência somente se completa no implemento do seu critério temporal, final do ano-calendário, sobre o qual deve confirmar sua incidência.

Uma vez satisfeita essa condição, há se analisar se o dispositivo penal pode ser aplicado, posto que constatado se o sujeito passivo deixou de recolher (omitiu-se na conduta de pagar) as estimativas mensais no decorrer do ano-calendário, pura e simplesmente e se se o contribuinte, ao final do exercício, apurou que as estimativas mensais não eram devidas. Sempre presente a atenção para o cânone jurídico básico da obrigação tributária, de que só se **deve pagar aquilo que é devido.**

Embora seja denominada multa isolada, a interpretação para a busca do sentido normativo e formação da norma individual e concreta não pode ser isolada, mas sim sistêmica sempre vinculada a um domínio de significações, como ensina Paulo de Barros Carvalho:

“O procedimento de quem se põe diante do direito com pretensões cognoscentes há de ser orientado pela busca incessante da compreensão desses textos prescritivos. Ora, como todo texto tem um plano de expressão, de natureza material, e um plano de conteúdo, por onde ingressa a subjetividade do agente, para compor as significações da mensagem, é pelo primeiro, vale dizer, a partir do contacto com a literalidade textual, com o plano dos significantes ou com o chamado plano da expressão, como algo objetivado, isto é, posto intersubjetivamente, ali onde estão as estruturas morfológicas e gramaticais, que o intérprete inicia o processo de interpretação, propriamente dito, passando a construir os conteúdos significativos dos vários enunciados ou frases prescritivas para, enfim, ordená-los na forma estrutural de normas jurídicas, articulando essas entidades para constituir um domínio. Se retivermos a observação de que o direito se manifesta sempre nesses quatro planos: o das formulações literais, o de suas significações enquanto enunciados prescritivos, o das normas jurídicas, como unidades de sentido obtidas mediante o agrupamento de significações que obedecem determinado esquema formal (implicação), e o da forma superior do sistema, que estabelece os vínculos de coordenação e subordinação entre as normas jurídicas criadas no plano anterior; e se pensarmos que todo nosso empenho se dirige para estruturar essas normas contidas num estrato de linguagem; não será difícil verificar a gama imensa de obstáculos que se levantam no percurso gerativo de sentido ou, em termos mais simples, na trajetória da interpretação”³.

Isto posto é certo que a regra em comento não pode ser analisada de forma isenta e isolada do seu conteúdo e da sua expressão, enquanto enunciado prescritivo sancionatório, perante a regra de incidência tributária propriamente dita, ou seja, a aplicação do regime tributário a que está sujeito o contribuinte (lucro real, ou presumido, ou arbitrado).

O professor mencionado faz importante menção sobre as significações e a implicação. Ora, se a multa isolada deve ser aplicada, ainda que se apure o prejuízo fiscal, o legislador logicamente remete à observância de pertinência para o ano-calendário, sendo lógico que se o núcleo material da conduta omissiva – deixar de pagar as estimativas mensais – se operou, não há se falar na implicação da consequência, ou seja, na penalidade isolada, uma vez provada, no final do ano-calendário, que o cerne da obrigação tributária, o tributo devido, remanesceu inexistente, uma vez que a norma primária, em seu antecedente não se verificando a incidência tributária, não pode penalizar pelo que não se materializou como devido.

³ Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência, Ed. Saraiva, p.67;68.

Enfatize-se, é inseparável considerar-se a “multa isolada” de maneira vinculada ao regime de tributação, posto que a estimativa, como diz o art. 2º da Lei nº 9.430/96, se trata de um regime de pagamento e não de tributação, não podendo o mero descumprimento da obrigação tributária isolar-se, para efeito de cobrança e efeitos, para se entender como crédito tributário, sendo na realidade uma penalidade (como disse acima o professor citado, a relação jurídica tributária tem natureza própria que não pode ser confundida com a relação jurídica sancionadora) cabendo interpretar sua aplicabilidade considerando os efeitos determinantes do regime de tributação anual, adotado pelo contribuinte, em observância das disposições da Lei nº 9891/95 e Lei nº 9.430/96, como anteriormente reproduzidas.

Não se pode esquecer, que a sanção é decorrente da previsão de suposta falta de cumprimento de obrigação tributária, ligada essa diretamente ao regime de tributação anual do contribuinte, pois entender uma segregação também “isoladamente” com a finalidade aplicativa, seria como se considerar que as pernas naturais de um corpo humano possam andar independentes do mesmo...

Em síntese final e confirmativa, assim, a criação da norma jurídica, individual e concreta, não pode, na construção de sentido, ser subtraída de seu contexto sistêmico normativo, vez que se está analisando uma penalidade, uma sanção, portanto, decorrente de conduta reconhecida como ilícita, e como tal, em se tratando de um aspecto operacional de pagamento do tributo por estimativa sujeita a conexão do quanto apurado no período, tal interpretação se impõe como adequada para observância do regime tributário adotado pelo sujeito passivo, após o que se pode considerar completa a análise para admissão da multa isolada como enunciada.

No caso em foco, ademais, ficou comprovado, seja pela declaração entregue, seja pelo balanço apresentado, sem qualquer vício substancial que os tornassem imprestáveis juridicamente como provas legítimas, admitidas em direito, que o contribuinte apurou prejuízos fiscais, evidencia-se a observância do regime de apuração anual, não se admitindo, portanto, a punição pois no encerramento do exercício não houve tributo devido, vale dizer, na efetividade da incidência normativa quanto ao IRPJ, pelo regime anual, o contribuinte apurou prejuízos fiscais, não sendo devidas as estimativas mensais como pretendidas pela autoridade fiscal.

A reforçar tal assertiva, cito os seguintes acórdãos da CSRF e do Primeiro Conselho de Contribuintes, que oferecem pleno respaldo ao quanto exposto, a saber:

“IRPJ – MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – O artigo 44 da Lei no. 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a empresa recolhe, ao longo do ano, valor superior ao apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício. Recurso especial provido.” (Primeira Turma da CSRF – Acórdão CSRF/01-05.726, j. 11/09/2007).

Por esses fundamentos, é de se dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Orlando José Gonçalves Bueno

Voto Vencedor

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Redatora designada

Em razão de entendimento dissonante do apresentado pelo ilustre conselheiro relator ter sido vencedor na sessão de julgamento, fui designada para redigir o voto vencedor.

No presente caso, como se viu, o lançamento de multa isolada devida por falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL teve por fundamento legal o art. 44, §1º, inciso IV, da Lei 9.430/96, alterado pelo art. 14 da Medida Provisória 351, de 2007, sobre as diferenças entre os valores declarados em DCTF e DIPJ. A aplicação retroativa do percentual mais benéfico (50%) se deu com lastro no art. 106, II, alínea "c", da Lei 5.172/66.

Nos casos de ausência de recolhimento das estimativas mensais, a Lei nº 9.430/96, art. 44, prevê a incidência de multa isolada sobre o valor apurado no mês. A alíquota de 50%, prevista na nova redação dada pela Medida Provisória 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, aplica-se retroativamente por inserir uma penalidade mais benéfica ao contribuinte, nos seguintes termos:

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 tese alegada pela recorrente, de que não incide multa isolada por falta de recolhimento de estimativas quando existe apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL ao final do ano calendário, embora adotada por boa parte dos membros deste Conselho, *data venia*, não merece ser reconhecida.

Respeitando as opiniões em contrário, entendo que a legislação é expressa. Sendo a opção pela sistemática das estimativas mensais concedida ao contribuinte como uma faculdade pela Lei nº 9.430/96, em seu art. 2º, uma vez optante, ele estará sujeito às regras daquela sistemática.

A sistemática de recolhimento por estimativas, de caráter facultativo, não tem o condão de equiparar os recolhimentos com uma antecipação do tributo, já que o fato gerador do imposto e da contribuição social apurado anualmente, de natureza complexiva, apenas irá se configurar em 31 de dezembro do ano-calendário em referência.

O legislador instituiu a opção como alternativa à regra de apuração trimestral, mas estipulou que esta traz consequências, na medida em que a falta de recolhimento representa um ato ilícito, caracterizado pelo descumprimento de um dever.

Assim, a falta de recolhimento gera uma infração específica. Pretender equiparar as bases de cálculo da multa isolada e da multa de ofício não parece conforme ao sentido da lei.

Ora, são distintos tributo e multa pela sua própria natureza jurídica. Enquanto um decorre de ato lícito – fato gerador –, o outro decorre da realização de um ato ilícito, comissivo ou omissivo, como é o caso em análise.

Da mesma forma, distingue-se a multa isolada, esta devida nos casos em que for detectada a falta de recolhimento do tributo estimado a cada mês, da multa de ofício incidente sobre o montante do tributo calculado após o encerramento do período de apuração.

Entendo que não há que se confundir a base de cálculo da multa isolada e a base de cálculo de eventual multa de ofício, já que, em caso de opção pela sistemática das estimativas, o tributo não é apurado trimestralmente, mas anualmente, e a base de cálculo da multa isolada é a estimativa mensal calculada a partir da receita bruta. A multa de ofício, por sua vez, incide sobre o imposto ou contribuição efetivamente devidos ao final do período de apuração.

Nesse sentido, a nova redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, que alterou o percentual da multa isolada de 75% para 50% veio apenas reforçar essa distinção.

Ademais, a legislação possibilita o não recolhimento de antecipação, desde que apresentado o balancete mensal que comprove que as antecipações recolhidas superam o valor do tributo até aquele momento apurado, o que não implica dizer que a multa isolada prevista no art. 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 não é devida em casos de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL. A determinação legal é clara nesse sentido, ao reafirmar que a multa é devida *“ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”*.

Em outras palavras, a regra é clara: o descumprimento do dever de antecipação deve ser sancionado na forma da lei, independentemente do valor do imposto ou contribuição calculada ao final do exercício, ou mesmo da existência de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa. Fica ressalvada, apenas, a hipótese de apresentação de balancetes de suspensão ou redução que demonstrem que o valor pago já seria maior do que o devido, o que

não se verificou no presente caso.

Para superar a falta dos balancetes e acolher a tese da recorrente, seria necessário afastar regra legal expressa, o que não se inclui na função de julgamento na esfera administrativa, pela impossibilidade de manifestação sobre eventual inconstitucionalidade da legislação tributária, consoante a regra prevista no art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6.03.1972, com a redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.941, de 27.05.2009, e reproduzida no art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22.06.2009.

Nesse sentido, o julgamento da ilegalidade de uma norma sob o argumento de desproporcionalidade necessariamente atrai a apreciação de sua compatibilidade com o texto constitucional, fazendo incidir, na hipótese, o teor da Súmula CARF nº 2: “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*”.

Em razão do exposto, nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner