



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

Processo nº 10909.000618/2007-84
Recurso nº 162.245 Voluntário
Acórdão nº 1202-00.044 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de maio de 2009
Matéria IRPJ E OUTRO
Recorrente CERVEJARIAS UNIDAS SKOL CARACU S.A
Recorrida 7ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO-SP

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

Ementa: ELETROBRÁS INDEDUTIBILIDADE

Os créditos ainda sem o seu prazo de resgate vencido, não seriam dívidas vencidas. Ademais, os empréstimos compulsórios não são suscetíveis de dedução como despesa operacional.

MULTA ISOLADA ESTIMATIVA. NÃO CABIMENTO.

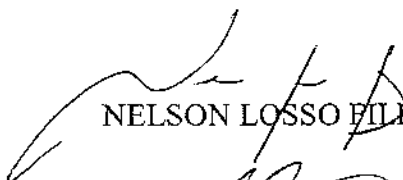
A falta de recolhimento das estimativas, após o final do exercício fiscal, não sujeita a pessoa jurídica à penalidade da multa isolada, uma vez que o fato gerador do IRPJ é anual.

RECURSO DE OFÍCIO

Tratando-se de Postergação o lançamento deveria ter sido de juros e multa. Correta foi a decisão da DRJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

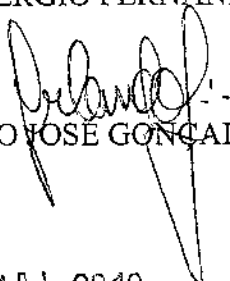
Acordam os Membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, e, quanto ao recurso voluntário, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, vencidos os Conselheiros Mário Sérgio Fernandes Barroso (Relator) e Nelson Lósso Filho que negavam provimento, nos termos do relatório e voto que integra o presente julgado. Designado o Conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno para redigir o voto vencedor



NELSON LOSSO FILHO - Presidente



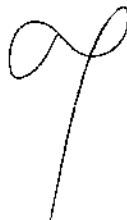
MÁRIO SÉRGIO FERNANDES BARROSO – Relator



ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO – Redator Designado

EDITADO EM: 07 MAI 2010

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nelson Lósso Filho, (presidente da turma), Cândido Rodrigues Neuber, Orlando José Gonçalves Bueno, Irineu Bianchi, Mário Sérgio Fernandes Barroso e Karem Jureidini Dias, Ausentes, justificadamente, os Conselheiros José Carlos Teixeira da Fonseca e Valéria Cabral Géo Verçoza.



Relatório

Trata-se de recurso voluntário a respeito da decisão da DRJ que manteve parcialmente o auto de infração de fl. 167/190.

Do Termo de verificação fiscal de extrai:

Exclusão indevida do Lucro líquido da provisão da Eletrobrás

A fiscalização apurou que por ocasião da cisão da Ceval Alimentos (atual Bunge Alimentos) em 1998 foi transferido para a Seara Alimentos o valor de R\$ 892.716,05, referente à provisão Eletrobrás (empréstimo compulsório de 1993). Com o questionamento judicial deste empréstimo, a empresa depositou judicialmente, os valores e registrou a provisão para a perda dos mesmos. Em 31/12/2004, verificada a impossibilidade de reaver o valor depositado, a empresa baixou a provisão tendo como contrapartida a conta de depósito judicial, procedendo, assim, a exclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Dedução indevida de despesa de CPMF

A contribuinte impetrou em 21/08/2002 mandado de segurança com pedido de liminar para assegurar o direito de não se sujeitar à cobrança da CPMF. Em 22/08/2002 foi indeferida a liminar e autorizado o depósito de CPMF em conta vinculada à justiça federal.

A apelação não surgiu efeito, e o acórdão foi publicado em 03/09/2003 (fl. 86/90). Em 27/11/2003 os depósitos foram transformados em pagamento definitivo e o processo arquivado.

A empresa contabilizara em 2002 e 2003 despesa com CPMF. A fiscalização sustenta que havia necessidade de que parte desses montantes fossem adicionados na parte A do Lalur, controlando na parte B, para aguardar o desfecho da ação judicial.

Assim, foram consideradas indevidas as despesas com CPMF relativas aos meses de setembro a dezembro de 2002, e janeiro a novembro de 2003.

Falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada

A ora recorrente escriturou débitos com IRPJ referentes a alguns períodos de apuração que não equivaliam com os débitos declarados em DCTF e pagos. Assim, foi exigida a multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Da Decisão da DRJ

A DRJ em Florianópolis julgou procedente em parte o lançamento para excluir tanto do IRPJ quanto da CSLL os valores relativos à despesa de CPMF, na qual recorreu de ofício.

EMENTA DA DRJ

A recorrente por meio do recurso voluntário alega:

Da correta exclusão referente à provisão eletrobrás

A recorrente alega que a provisão Eletrobrás tornara-se dedutível pela venda dos direitos inerentes aos correlatos depósitos judiciais de 1993 para a empresa Bunge, pelo valor líquido de R\$ 2.006,63, pois, a recorrente sofrera uma perda efetiva de R\$ 892.716,05, justificando sua exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A Seara Alimentos S.A seria resultado da cisão ocorrida em 1998 da antiga Ceval Alimentos S.A (atual Bunge). Neste momento, vertidos ao patrimônio da Seara os direitos relativos ao Empréstimo Compulsório da Eletrobrás consubstanciados pelos depósitos judiciais efetuados em 1992 e 1993.

Para o ano de 1993 (objeto da autuação) foram vertidos para a Seara R\$ 894.622,68. Havia para tal montante uma provisão para eventual perda judicial no total de R\$ 892.716,05 na Ceval.

Os valores inerentes aos depósitos judiciais da eletrobrás de 1993, no total de R\$ 894.722,68, descontada a provisão constituída de R\$ 892.716,05 foram vendidos para a Bunge pelo valor líquido de R\$ 2.006,63. Assim, a Seara sofreu uma perda efetiva de R\$ 892.716,05.

Alega que o fato da empresa ter baixado a conta de depósito judicial em contrapartida à conta de provisão em nada altera o efeito contábil e fiscal.

A venda dos direitos referentes aos depósitos judiciais Eletrobrás de 1993 foi efetivada, sendo irrelevante o fato de ter sido informada apenas em sede da impugnação.

A recorrente esta providenciando um via de seu contrato de venda para a Bunge com firma reconhecida.

Improcedência da multa isolada

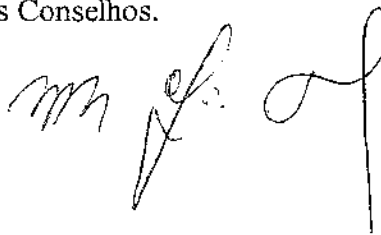
Alega que a fiscalização não poderia ter tomado como reais os valores de provisão de IRPJ constantes no seu Livro Razão, pois, eram estimativas apresentadas pela contabilidade. Assim, os valores que deveriam ser confrontados com aqueles declarados em DCTF seriam os valores declarados nas DIPJ entregues pela recorrente.

Teria recolhido estimativa a maior em diversos meses. Apenas em relação a fevereiro e setembro de 2002 e janeiro de 2003, poderia a multa ser exigida.

Contudo, após o encerramento dos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004, a recorrente não apurou saldo de IRPJ a recolher. Assim não é admissível a aplicação da multa isolada prevista no art. 44 da Lei n° 9.430/96.

Anexa jurisprudência dos Conselhos.

É o relatório.



Voto

Conselheiro MÁRIO SÉRGIO FERNANDES BARROSO, Relator

Os recursos preenchem os requisitos legais, portanto merecem serem conhecidos.

Primeiramente, analisaremos o recurso de ofício, a saber:

Dedução de despesas de CPMF

De fato desde a Lei 8.981/95 os tributos e contribuições são dedutíveis na determinação do Lucro Real segundo o regime de competência. Assim, a tributação deve ocorrer na data em que os valores juridicamente deixarem o patrimônio da empresa. No caso em questão a sentença transitou em julgado em 06/10/2003, e os depósitos judiciais foram transformados em pagamento definitivo. Portanto, na apuração do resultado de 2003 a contribuinte já poderia deduzir os valores depositados judicialmente. Assim, a DRJ acertou a entender que a contribuinte poderia deduzir a despesa para o ano de 2003 (janeiro a novembro).

Quanto aos valores deduzidos para o ano de 2002, parece ter havido alguns equívocos, pois a despesa realmente só ocorrera em 2003, assim, ela deveria ter sido abatida só em 2003, contudo a contribuinte deduziu em 2002. A fiscalização, por outro lado, deveria ter levado em consideração os efeitos da postergação de pagamento do imposto. Conforme assevera a decisão recorrida houve pagamentos de IRPJ e CSLL em 2003. Assim, de todo modo, mantenho a decisão da DRJ, pois, o lançamento para 2002 fora equivocado.

Assim, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

Quanto ao recurso voluntário temos:

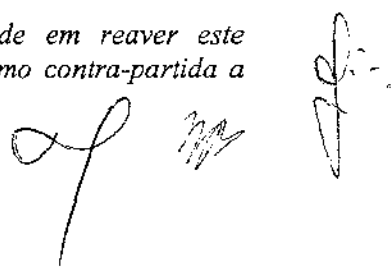
Da correta exclusão referente à provisão eletrobrás

A recorrente alega que a provisão Eletrobrás tornara-se dedutível pela venda dos direitos inerentes aos depósitos judiciais de 1993 para a empresa Bunge

Primeiramente, a alegada venda com a Bunge Alimentos só apareceu na impugnação, pois, no curso da fiscalização a recorrente informou (fl. 75).

“Por ocasião da cisão com a Bunge Alimentos foi transferido para a Seara Alimentos o valor de R\$ 892.716,05 referente Provisão Eletrobrás. Este valor ficou contabilizado na conta patrimonial 2260-3392 (Provisão Eletrobrás), conforme rubrica A e refere-se a empréstimo compulsório da Eletrobrás no ano de 1993. Há época houve o questionamento judicial deste empréstimo, ocasião em que a empresa depositou judicialmente os valores e registrou a provisão para a perda dos mesmos.

Em 31/12/2004 após verificar a impossibilidade em reaver este montante, a empresa baixou a provisão tendo como contra-partida a



conta de depósito judicial (1640-1326) ocorrendo, então, a exclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL."

Por ocasião da impugnação a contribuinte mudou a versão dos fatos informando que teria vendido a Bunge Alimentos S/A tais direitos. Primeiramente, o referido contrato apresentado (fl. 251 a 255) não está registrado no Registro Público, assim, não tem como saber se ele foi celebrado na data referida nele ou após a lavratura do auto de infração. Alias, nem mesmo os signatários estão identificados.

Na realidade, a própria contribuinte de fl. 75, informa que não houve essa venda, pois, a reversão da provisão teve como contra-partida a conta de depósito judicial. Também, não há nenhum outro elemento de prova de que a alienação realmente ocorreu. A propósito, no recurso a recorrente disse que providenciaria uma via do contrato de venda para a Bunge com firma reconhecida dos seus respectivos signatários. Até agora não vi este documento.

Quanto aos empréstimos em si, a contribuinte afirmara, inicialmente, que procedera a exclusão dos créditos junto à Eletrobrás, pois, verificara a impossibilidade de reaver o montante.

O empréstimo compulsório para a Eletrobrás teve assegurado o seu retorno a partir de 1977 por um sistema de crédito, conforme disposto no Decreto – Lei n.º 1.512, de 29 de dezembro de 1976 art. 2.º, a saber:

"O montante das contribuições de cada consumidor industrial, apurado sobre o consumo de energia elétrica verificado em cada exercício, constituirá, em primeiro de janeiro do ano seguinte, o seu crédito a título de empréstimo compulsório que será resgatado no prazo de 20 (vinte) anos e vencerá juros de 6% (seis por cento) ao ano."

No caso, trata-se de crédito realizável a longo prazo, que não poderia ter sido deduzido como despesa operacional. Por derradeiro os empréstimos foram de 1993, ainda não tiveram seu prazo de resgate de vinte anos vencido, de modo que nem mesmo constituem dívida vencida.

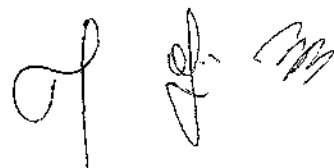
Em assim sendo não vejo em que reparar a referida glosa.

Quanto à multa isolada a questão se refere à base de cálculo da multa isolada, assim precisamos tecer algumas considerações a respeito.

A base de cálculo mede as proporções reais do fato, compõe a específica determinação da dívida tributária. A base de cálculo afirma o verdadeiro critério material da hipótese tributária. Como diz Paulo de Barros Carvalho *"a grandeza haverá de ser mensurada adequada da materialidade do evento"* no caso, temos a multa pelo não recolhimento das estimativas. Assim, como querer interpretar que a base de cálculo da multa seria o imposto devido em 31/12, se o fato mensurável é a estimativa?

Só para relembrar a base de cálculo tem três funções como diz Paulo de Barros Carvalho *"função mensuradora, pois mede as proporções reais do fato; b) função objetiva, porque compõe a específica determinação da dívida c) função comparativa, porquanto, posta em comparação com o critério material da hipótese, é capaz de confirmá-lo, infirmá-lo ou afirmar aquilo que consta no texto da lei, de modo obscuro"*.

Assim, não podemos esquecer a função comparativa da base de cálculo, pois, esta se compara ao critério material da hipótese de incidência. No caso, o critério material de tal multa parece à estimativa não recolhida do IRPJ e da CSLL. Assim, se prevalecer o entendimento de que a



base de cálculo da multa é limitada ao imposto devido em 31/12 estaria totalmente em discordância base de cálculo e critério material da hipótese de incidência.

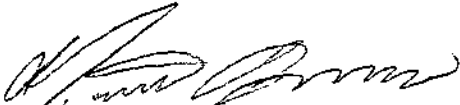
Ademais, a função objetiva da base de cálculo não permite que se tenha duas bases de cálculo para a multa isolada, uma antes de 31/12 e a outra depois de 31/12.

Sabemos, que de acordo com o §1º do art. 113 do CTN, que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, e tem objetivo o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Sabemos, também, da natureza declaratório do lançamento, ou seja, teve obrigação tributária já nasce fato gerador e o conseqüente o crédito tributário. Assim, com o não pagamento da estimativa já ocorrera o fato típico e, por conseguinte, já nascera o crédito tributário, este só se extingue pelo pagamento (§1º do art. 113), assim, como querer, após nascido à obrigação tributária, e o crédito tributário, em 31/12 ter modificado tal crédito? Teríamos outro fato gerador para a multa em 31/12? E o anterior como desaparece? Estas perguntas certamente precisam de resposta. Será que tais estudiosos querem voltar às discussões tão elaboradas nas obras clássicas de Antônio Berlimi e outros sobre a natureza constitutiva do lançamento?

Por fim, este entendimento de que a multa isolada se limita ao imposto devido em 31/12, não esta de acordo com a regra matriz de incidência. Assim, prefiro entender que a base de cálculo da multa é a estimativa mensal, e que ela é devida mesmo se houver prejuízo em 31/12. Outro entendimento derruba a teoria da regra matriz de incidência, além de não responder como resolver o crédito tributário (decorrente da multa) já nascido pelo não pagamento da estimativa.

Assim, de todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício e voto por negar provimento o recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 13 de maio de 2009.


MÁRIO SÉRGIO FERNANDES BARROSO



VOTO VENCEDOR

CONSELHEIRO ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO,

Relativamente a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas, *data vênia*, divirjo do Sr. Relator, com base no seguinte entendimento.

Em breve análise, 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, consequente 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 consequente, 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 consequente 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:

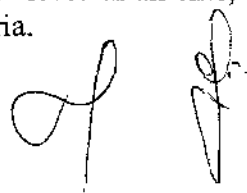
- 1- pessoa jurídica obrigada ao pagamento do IRPJ e CSLL da estimativa mensal;
- 2- omissão de pagamentos das respectivas estimativas mensais ainda que tenha apurado prejuízo ou base de cálculo negativa.

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 CSSL ?

A meu ver, apenas um 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.

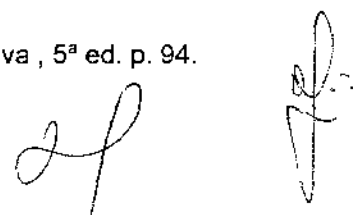
No descritor da norma (hipótese, suposto, antecedente) teremos diretrizes para identificação de eventos portadores de expressão econômica. Haverá um critério material (comportamento de alguma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), toparemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota)”¹

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 redundaria 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

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



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 ocorrências fácticas de índoles jurídicas discrepantes: a relação 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.

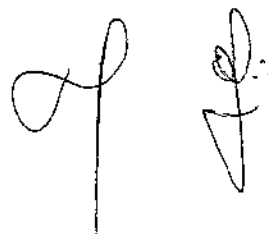
...

§ 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)...

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



c)...

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

Lei nº 9.430/96:

...

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:

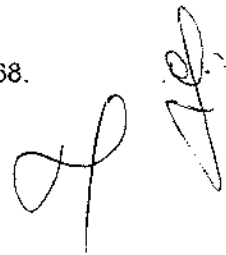
“O procedimento de quem se põe diante do direito com pretensões cognoscentes há de ser orientado pela busca incessante da compreensão desses textos prescritivos. Ora, como todo texto tem um plano de expressão, de natureza material, e um plano de conteúdo, por onde ingressa a subjetividade do agente, 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 grupamento 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.

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.

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

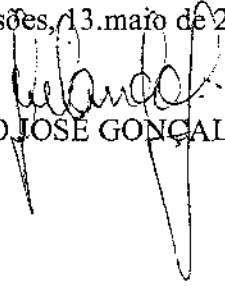


Não se pode esquecer, no caso aqui analisado, que a sanção é decorrente da previsão de falta de cumprimento de obrigação tributária, ligada essa diretamente ao regime de tributação do contribuinte, pois entender uma segregação também “isoladamente” com a finalidade aplicativa, seria como se considerar 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.

Isto posto, no caso em julgamento, referindo-se a multa isolada por falta de recolhimentos das estimativas, sou por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para cancelar a exigência da mesma.

Sala de sessões, 13. maio de 2009.


ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO



MINISTÉRIO DA FAZENDA

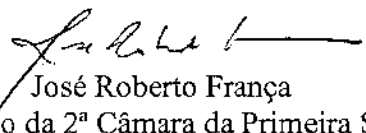
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

Processo : 10909.000618/2007-84

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do artigo 81 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Portaria MF nº 259/2009), intime-se o(a) Senhor(a) Procurador(a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Segunda Câmara da Primeira Seção do CARF, a tomar ciência do inteiro ter do **Acórdão nº 1202-00.044**.

Brasília - DF, em 07 de maio de 2010


José Roberto França
Secretário da 2ª Câmara da Primeira Seção
CARF

Ciente, com a observação abaixo:

- ☐ Apenas com Ciência
- ☐ Com Recurso Especial
- ☐ Com Embargos de Declaração

Data da ciência:-----/-----/-----

Procurador(a) da Fazenda Nacional