



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

Processo n° 10932.000513/2010-33
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.415 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de julho de 2013
Matéria IRPJ E REFLEXOS
Recorrente EMPARSANCO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

ANO-CALENDÁRIO: 2005, 2006

LUCRO REAL. REGRA GERAL. APURAÇÃO TRIMESTRAL. PRETENSÃO DE APURAÇÃO ANUAL SEM OBSERVÂNCIA DAS SITUAÇÕES PREVISTAS EM LEI. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos do artigo 220, do Regulamento do Imposto de Renda, a regra geral é a exigência do imposto de renda por período de apuração trimestral. Para que o critério temporal passe de trimestral para anual é necessário expressa manifestação do sujeito passivo, acompanhada do pagamento das estimativas, conforme previstos nos artigos 222, parágrafo único do Regulamento do Imposto de Renda. Em não havendo manifestação de opção pelo lucro real anual, acompanhado do recolhimento de estimativas, prevalece a regra geral de apuração trimestral, sendo incabível, nestas situações, a exigência de imposto de renda de forma anual.

O argumento de que, no caso concreto, a apuração de forma trimestral, no ano de 2005, resultaria em imposto superior ao que foi exigido não se constitui em razão para validar lançamento que deve ser efetuado observando os critérios previstos em lei.

JUROS MORATÓRIOS E IMPOSTO DE RENDA. NECESSIDADE DE SE AVALIAR A NATUREZA DOS RECURSOS RECEBIDOS. SE A PARCELA PRINCIPAL FOR ISENTA NÃO INCIDE IMPOSTO DE RENDA SOBRE OS JUROS. SE A PARCELA FOR TRIBUTÁVEL OS JUROS DESTAS, QUE SE CONSTITUEM EM ACESSÓRIO, SÃO TRIBUTÁVEIS.

Se a verba ou receita principal está sujeita ao imposto de renda, em relação ao acessório desta, no caso os juros, também incide imposto de renda. Nos casos de rendimentos ou receita isenta, como é o caso, por exemplo, de indenização em desapropriação, os juros correspondentes não estão sujeitos ao imposto de

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

Autenticado digitalmente em 04/08/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/08/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 04/08/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA

Impresso em 13/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. LANÇAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO ACRESCIDO DE MULTA DE OFÍCIO E DE MULTA ISOLADA EM RELAÇÃO ÀS ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS.

A multa isolada é sanção aplicável nos casos em que o sujeito passivo, no decorrer do ano-calendário, deixar de recolher o valor devido a título de estimativas ou carnê-leão. Encerrado o ano-calendário não há o que se falar em recolhimento de carnê-leão ou de estimativa, mas sim no efetivo imposto devido. Nas situações em que o sujeito passivo, de forma espontânea, oferece os rendimentos ou lucros à tributação, acompanhado do pagamento dos tributos e juros, aplica-se o instituto da denúncia espontânea previsto no disposto no artigo 138 do CTN. Nos casos de omissão, verificada a infração, apura-se a base de cálculo e sobre o montante dos tributos devidos e aplica-se a multa de ofício, sendo incabível a exigência da multa isolada cumulada com a multa de ofício.

A alteração do artigo 44, II, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, resultante da conversão da Medida Provisória 351, de 2007, não teve o condão de cumular a multa de ofício com a multa isolada, mas sim reduzir o percentual desta por se tratar de infração de menor gravidade. Ademais, o item 8 da exposição de motivos da citada Medida Provisória fala em “*multa lançada isoladamente nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa.*” Assim, se estamos falando de multa isolada ela não pode ser cumulada com outra multa, sendo a primeira exigida no decorrer do ano-calendário, nas circunstâncias em que o contribuinte deixar de recolher os valores devidos a título carnê-leão ou de estimativas e a segunda, quando verificado omissão após o período de apuração e prazo para entrega da declaração.

Recurso Voluntário Parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao recurso: i) por unanimidade de votos, para cancelar a exigência referente ao ano-calendário de 2005; e ii) por maioria de votos para cancelar a multa isolada. Vencidos nessa matéria os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Leonardo de Andrade Couto, que votaram por manter a exigência da multa.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Carlos Pelá, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Pelo que se extrai do auto de infração de fls. 138 e seguintes, trata-se de exigência notificada à parte recorrente em 23/12/2010, identificando as seguintes infrações, com o enquadramento legal que segue.

001 - FALTA DE RECOLHIMENTO/DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO OU DECLARAÇÃO

Fato gerador	Valor Tributável ou imposto	Multa
31/12/2005	R\$ 1.432.145,23	75%
31/12/2006	R\$ 6.189.795,55	75%

Enquadramento Legal: art. 841, I, III e IV do Regulamento do Imposto de Renda de 1999.

002 - MULTAS ISOLADAS

FALTA RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA (nos meses de fevereiro a dezembro de 2005 e de março a dezembro de 2006)

Pelo que se extrai do relatório do acórdão recorrido a exigência do crédito tributário decorre do confronto dos valores constantes nas DIPJs com o valor efetivamente recolhido, sendo encontrado as seguintes divergências:

ANO DE 2005

IRPJ

DIPJ/06	Período de Apuração de 2005	Valor		Divergência
		DIPJ	Recolhido	
Normal	Janeiro a Dezembro	1.432.145,23	0,00	1.432.145,23

CSLL

DIPJ/06	Período de Apuração de 2005	Valor		Divergência
		DIPJ	Recolhido	
Normal	Janeiro a Dezembro	612.727,70	0,00	612.727,70

ANO DE 2006

IRPJ

DIPJ/07	Período de Apuração de 2005	Valor		Divergência
		DIPJ	Recolhido	
Especial	Janeiro a Outubro	3.816.710,38	0,00	3.816.710,38

DIPJ/07	Período de Apuração de 2005	Valor		Divergência
		DIPJ	Recolhido	
Normal	Outubro a Dezembro	2.686.811,23	0,00	2.686.811,23

CSLL

DIPJ/07	Período de Apuração de 2005	Valor		Divergência
		DIPJ	Recolhido	
Especial	Janeiro a Outubro	1.382.655,73	0,00	1.382.655,73

DIPJ/07	Período de Apuração de 2005	Valor		Divergência
		DIPJ	Recolhido	
Normal	Outubro a Dezembro	967.251,87	0,00	967.251,87

Registra-se que o motivo da apresentação de duas declarações para o ano de 2006 foi a incorporação pela empresa Giagui S/A Terraplanagem e Pavimentação, inscrita no CNPJ sob o n. 56.494.453/000176, em 31 de outubro de 2016. A DIPJ "especial" reflete o resultado do período compreendido entre o dia 1º de janeiro a 31 de outubro de 2006 e a "normal" para os meses de novembro e dezembro de 2006.

Segundo consta do relatório do acórdão recorrido, parcialmente adotado por este relator, em relação ao ano de 2005 o contribuinte não calculou, nem recolheu o IRPJ por estimativa. Neste sentido transcrevo a seguinte passagem do termo de verificação fiscal, reproduzido, nesta parte, na fl. 884, dos autos:

"Consulta à ficha 16 da DIPJ do ano de 2005 aponta que o contribuinte não calculou, nem tampouco recolheu o IRPJ por Estimativa, embora os balancetes dos meses daquele ano apontem que somente no mês de janeiro o fiscalizado tenha auferido prejuízo, ou seja, para os meses de fevereiro a dezembro o contribuinte estava obrigado ao recolhimento da estimativa e não a fez."

Quanto ao ano de 2006 foram informados e recolhidos os valores a seguir especificados:

Imposto de Renda Declarado por estimativa	DIPJ Especial janeiro a outubro 2006	DIPJ Normal nov. e dezembro 2006
Valor informado na DIPJ	989.562,93	830.957,03
Valor efetivamente recolhido	227.767,40	86.049,66
Valor não recolhido	761.886,53	744.907,37

Por não ter calculado e nem recolhido valores a título de estimativas em 2005 e por ter recolhido a menor em 2006, além do imposto objeto do lançamento a autoridade fiscal exigiu multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas.

Em sua impugnação, quanto ao ano de 2005, a recorrente tece longos fundamentos, apontando imprecisão quanto à forma de lançamento. Destaca que ao adotar

critério de apuração anual a autoridade fiscal laborou em erro que macula o lançamento, visto que o critério temporal, quando previsto em lei, não pode ser alterado. Diz que o correto seria a exigência do lucro trimestral pois, diferentemente do que ocorreu em 2006, em momento algum a recorrente efetuou recolhimento manifestando intenção na apuração anual,

No mais, assim podem ser resumidas as alegações da recorrente:

- a) por ocasião da apresentação da DIPJ referentes ao ano-calendário 2006 deveria ter excluído da base de cálculo do IRPJ e CSLL o valor de R\$ 33.756.298,93 relativo aos juros moratórios, pelo fato destes não refletirem um acréscimo econômico e jurídico do patrimônio da impugnante;
- b) A Receita Federal do Brasil para a constituição do crédito tributário do IRPJ e da CSLL referentes ao ano-calendário 2006 utilizou a base de cálculo informada nas DIPJs referentes ao ano-calendário 2006;
- c) A base de cálculo utilizada pela Receita Federal do Brasil para lançamento da infração ora impugnada está majorada incorretamente pelo valor de R\$ 33.756.298,93, relativo aos juros moratórios;
- d) Pelo fato do valor de R\$ 33.756.298,93 relativo aos juros moratórios não representar acréscimo patrimonial, já que se destinam a recompor prejuízos experimentados pelo credor, deveria ter sido excluído da base de cálculo do Lucro Real, transformando o resultado do ano de 2006 de lucro no valor de R\$ 26.126.086,45 para prejuízo no valor de R\$ -7.630.212,48, conforme demonstro:

Descrição	Valor em Reais
Lucro Real do ano 2006 descrito nas DIPJ	26.126.086,45
Juros Moratórios a serem excluídos da Base de Cálculo por não representarem acréscimo patrimonial	33.756.298,93
Resultado Real do ano de 2006 após a exclusão dos juros moratórios	(7.630.212,48)

Tanto na impugnação quanto no recurso, a parte interessada requer que o processo seja baixado em diligência para que se comprove que o valor de R\$ 33.765.298,98 resulta de pagamentos de juros moratórios pela Administração Municipal e, por conseguinte, se destinam e indenizar o prejuízo decorrente da mora, não integrando a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A DRJ, por meio do acórdão de fls., manteve a exigência do IRPJ, da CSLL e da multa isolada em relação ao ano-calendário de 2005 e, quanto ao ano de 2006, exonerou R\$ 173.732,08 a título de CSLL e R\$ 157.163,03 a título de estimativas.

Intimada do acórdão, a parte interessada tempestivamente recorreu, reprisando os fatos articulados quando da impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Relator.

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33, do Decreto nº. 70.235 de 06/03/1972, está devidamente fundamentado e foi interposto por parte legítima que resultou parcialmente vencida. Assim, preenchendo os requisitos de admissibilidade, conheço-o e passo ao exame da matéria.

Do pedido de diligência e da tributação relacionada ao ano de 2006

Pede a recorrente que os autos sejam convertidos em diligência objetivando comprovar que o valor de R\$ 30.861.150,35 (sic.), especificados na planilha de fls. 1056, foram pagos a título de juros e, por consequência, não poderiam compor a base de cálculo de apuração do IRPJ.

Esta matéria se confunde com o mérito e como tal será analisada.

Com a vigência do Código Civil de 2002 travou-se debate acerca da natureza jurídica dos juros. Se é certo que os juros remuneratórios têm por finalidade retribuir e compensar o capital, os juros moratórios destinam-se ressarcir os prejuízos experimentados pelo credor em face da mora do devedor.

Levando-se em consideração a possibilidade de manifestação de vontade, extrai-se duas situações, a saber:

a) o titular da riqueza aplica os recursos esperando receber a remuneração contratada. Aqui impera o princípio da livre manifestação de vontade.

b) o titular dos recursos não recebe o que lhe é devido. Aqui inexistente manifestação de vontade em aplicar os recursos. Nestes casos o credor recebe juros não por ter aplicado seus recursos, mas sim em face da mora do devedor.

No primeiro caso trilhava-se o entendimento de que os juros representam remuneração do capital e como tal sujeito ao imposto de renda. Na segunda situação entendia-se que os juros destinavam-se a ressarcir os prejuízos decorrentes da mora.

Desnecessário dizer que o titular dos recursos, ao aplicar sua riqueza, tem a faculdade de decidir quando vai aplicar e pode contratar a data do resgate. Situação bem diferente é a do infortunado credor que esperando receber depende da vontade do devedor ou da ação do Estado-Juiz para lhe alcançar os recursos. Neste cenário, enquanto espera, não está recebendo retribuição pelo capital, mas sim indenização pela mora do devedor.

A interpretação conjunta dos artigos 406 e 407, do Código Civil, conduziu ao entendimento, inicialmente adotado pelo STJ e por este relator, que os juros moratórios tinham natureza indenizatória e como tal não sujeitos à incidência do imposto de renda.

Com o tempo, acabou por prevalecer, inclusive no STJ, o entendimento de que deve se avaliar a natureza da verba da qual decorre os juros. Se a verba ou receita principal está sujeita ao imposto de renda, em relação ao acessório desta, no caso os juros, também incide imposto de renda. Nos casos de rendimentos ou receita isenta, como é o caso, por exemplo, de indenização em desapropriação, os juros correspondentes não estão sujeitos ao imposto de renda. Neste sentido segue ementa exemplificando a jurisprudência consolidada no STJ:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA - IRPF. JUROS DE MORA.

VERBAS RECEBIDAS EM AÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. ENTENDIMENTO UNIFORMIZADO PELA PRIMEIRA SEÇÃO. RECURSO ESPECIAL N. 1.089.720-RS.

1. A Primeira Seção, por ocasião do julgamento do Recurso Especial de n. 1.089.720-RS, pôs fim às controvérsias envolvendo o alcance do acórdão proferido no recurso especial repetitivo de n. 1.227.133-RS, tendo ficado decidido que a regra geral é a incidência do imposto de renda sobre os juros de mora, nos termos do artigo 16, caput e parágrafo único, da Lei 4.506/64, havendo exceção quando os juros de mora se referirem a valores pagos no contexto da despedida ou rescisão do contrato de trabalho e quando a verba principal for isenta ou não sujeita à incidência do tributo.

2. Tratando-se de verba principal sujeita à tributação pelo imposto de renda (diferenças de aposentadoria), tem-se por legítima a incidência do tributo sobre os juros de mora resultantes do montante principal efetivamente tributado. Precedentes: AgRg no AgRg no AREsp 202.597/PR, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 08/02/2013; AgRg no REsp 1222980/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 05/12/2012).

3. Agravo regimental não provido. (AgRg no AgRg no REsp 1215692 / RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES. Julgado em 16/04/2013.

No caso em tela, a receita que gerou os juros era receita tributável e, em assim sendo, os juros moratórios, acessórios daquela, também são tributáveis. Nesta linha, ainda que demonstrado que todo o valor recebido em 2006 correspondem a juros moratórios, desnecessário a realização de diligência, pois estes devem compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No caso concreto, em relação a 2006, firmado o entendimento de que os juros, no caso, por estarem relacionados à receita tributável, devem integrar a base de cálculo, a um só tempo em que rejeito o pedido de diligência por desnecessário ao exame da matéria, também nego provimento ao recurso em relação a este período de apuração.

Da tributação relacionada ao ano-calendário de 2005

No ano de 2005, conforme destacado no relatório, na parte em que transcrevi que consta em nota de rodapé¹, a recorrente não apurou e, por consequência, não recolheu IRPJ por estimativa. Em assim sendo, argumenta que não tendo feito opção pela tributação anual, o que deveria ser feito quando do pagamento das estimativas, deve se sujeitar à regra geral, que é a tributação trimestral, conforme previsto no artigo 220, do Regulamento do Imposto de Renda.

A situação dos autos, ao meu sentir, é idêntica a que foi apreciada no processo nº 10320.003354/2007-21², na sessão de 10 de abril de 2013, do qual fui relator, só que na situação contrária.

Para efeitos de comparação transcrevo os itens 1 a 5 do termo de verificação fiscal, às fls. 17/18 daquele processo:

"IRPJ e CSLL

1 — O fiscalizado declara como forma de apuração do IRPJ o lucro real anual, com apuração mensal do IR e da CSLL na forma estimada, tendo por base balanço ou balancete de suspensão ou redução, conforme DIPJ's 2003 e 2004 (fls.).

2 — A opção por essa forma de tributação é feita com o pagamento do imposto referente ao mês de janeiro, conforme art. 3º, parágrafo-único, da Lei 9.430/96, combinado com o art. 20 da mesma lei, a seguir transcritos:

"Pagamento por Estimativa

*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. 308 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.*

Escolha da Forma de Pagamento

Art. 3º A adoção da forma de pagamento do imposto prevista no art. 1º, pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime do lucro real, ou a opção pela forma do art. 2º será irretroatável para todo o ano-calendário.

*Parágrafo único. A **opção** pela forma estabelecida no art. 2º **será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de Janeiro** ou de início de atividade? (grifo no original).*

3 — Entretanto, o fiscalizado não recolheu a estimativa mensal e não apresentou os demonstrativos que justificassem o não recolhimento da estimativa, contrariando a legislação vigente, art. 2º da Lei 9.430/96, acima citada, combinado com o art. 35 da Lei 8.981/95.

'Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro mal do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

¹ "Consulta à ficha 16 da DIPJ do ano de 2005 aponta que o contribuinte não calculou, nem tampouco recolheu o IRPJ por Estimativa, embora os balancetes dos meses daquele ano apontem que somente no mês de janeiro o fiscalizado tenha auferido prejuízo, ou seja, para os meses de fevereiro a dezembro o contribuinte estava obrigado ao recolhimento da estimativa e não a fez."

² Recorrente: AEROSUPORTE LTDA. OMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/08/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 04/08/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no ago Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.

4 — Outrossim, não existem nos sistemas eletrônicos da Receita Federal DCTFs entregues pelo fiscalizado, referentes aos períodos sob fiscalização, nas quais constem declaradas as referidas estimativas. Ademais, nas DIPJs apresentadas, as fichas correspondentes às estimativas mensais estão com os respectivos valores zerados.

5 — Desse modo, com base na legislação vigente, o fiscalizado, para todos os efeitos, não fez opção para ser tributado pelo lucro real anual. Portanto a forma de tributação a ser adotada pelo contribuinte, e conseqüentemente nesta ação fiscal, é o lucro real com apuração trimestral.

Naquele processo, como aqui, o contribuinte não havia apurado e nem recolhido qualquer valor a título de estimativas. Ao final do ano calculou saldo negativo. Por não ter feito a opção, conforme exige o parágrafo único do artigo 222, do Regulamento do Imposto de Renda, a autoridade fiscal calculou o IRPJ considerando a regra geral que determina que o critério temporal é trimestral. Pretendia aquele contribuinte que o IRPJ fosse apurado anualmente. Este colegiado, adotando os fundamentos da DRJ, manteve o lançamento com acórdão que, neste ponto, possui a seguinte ementa:

LUCRO REAL. APURAÇÃO ANUAL. REQUISITOS LEGAIS. NÃO OBSERVAÇÃO. REGRA GERAL. APURAÇÃO TRIMESTRAL.

O imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, sendo admitida a apuração anual somente no caso de o contribuinte, na forma da lei, exercer a opção pelo pagamento mensal por estimativa. (acórdão nº 1402-001-360 julgado em 10-04-2013).

No caso dos autos a autoridade fiscal efetuou o lançamento adotando o critério anual. Contudo, por não ter feito a opção pelo recolhimento das estimativas, o contribuinte alega que o critério de apuração deveria ser trimestral. Argumenta que a tributação decorre da lei e que a autoridade lançadora não tem a faculdade de escolher qual critério temporal que deve adotar.

Em adotado o lucro real trimestral, de forma arbitrada, o valor do imposto objeto de lançamento seria maior. Nesta linha, poder-se-ia argumentar que tal erro beneficiou o sujeito passivo. Contudo, quando se foge dos parâmetros legais da exigência do crédito tributário, além de violação da norma de exigência tributária, se abre caminho para casuísmos, com o que o direito tributário não pode conviver. Em situações fáticas e jurídicas idênticas não se pode adotar soluções diferentes.

Ainda que se censure a estratégia adotada pelo recorrente, à luz do direito, lhe assiste razão. Neste sentido, recorro aos próprios fundamentos do acórdão nº 1402-001.360, que utilizei para negar provimento e aqui os mantenho para dar provimento.

"Sobre a periodicidade de apuração do IRPJ, a regra geral é determinada pelo art. 220 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 1999, o RIR/99, a seguir reproduzido:

Art. 220. O imposto será determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias de 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário (Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º). (marquei)

Como visto, na exata dicção do dispositivo supra reproduzido, como regra geral serão considerados períodos de apuração trimestrais, encerrados nos meses de março, junho, setembro e dezembro de cada ano-calendário. No entanto, existe a faculdade pela opção da apuração anual do imposto, com a efetivação de recolhimentos de estimativas mensais. Outrossim, a mesma legislação que dá ensejo à apuração anual estabelece as condicionantes para a concretização dessa forma de opção.

A propósito, observe-se a redação dos dispositivos a seguir dispostos, extraídos do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99):

Art. 222. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto e adicional, em cada mês, determinados sobre base de cálculo estimada (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

Parágrafo único. A opção será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade, observado o disposto no art. 232 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 3º, parágrafo único).

(...)

Art. 230. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso (Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 35, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

§ 1º. Os balanços e balancetes de que trata este artigo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, § 1º):

I – deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário; (...)

§ 2º. Estão dispensadas do pagamento mensal as pessoas jurídicas que, através de balanços ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, § 2º, e Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º).

§ 3º. O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base nas disposições das Subseções II a IV (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, § 3º, e Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º).

(...)

Art. 232. A adoção da forma de pagamento do imposto prevista no art. 220, pelas pessoas jurídicas sujeitas ao lucro real, ou a referida no art. 221, será irretratável para todo o ano-calendário (Lei nº 9.430, de 1996, art. 3º).

Nos termos da legislação apresentada, a despeito de a regra geral corresponder à apuração trimestral, é possível a opção pela tributação anual, desde que

haja manifestação expressa da pessoa jurídica nesse sentido, correspondente aos pagamentos dos impostos dos meses de janeiro/2002 e de janeiro/2003.

Também é oportunizada a suspensão ou a redução do pagamento do imposto, na hipótese de o contribuinte levantar balanços/balancetes, demonstrando que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso, ou seja, de 1º de janeiro de até o último dia do mês em consideração."

No caso em consideração, não resta dúvida quanto ao não pagamento das estimativas correspondentes a quaisquer dos meses de 2005. Logo, inquestionável se mostra a necessidade de submeter o contribuinte ao regramento geral, no tocante à periodicidade da apuração dos resultados para fins de tributação do IRPJ e da CSLL, ou seja, submetê-lo à apuração trimestral dos resultados, o que corresponde com exatidão ao *modus operandi* adotado pela autoridade fiscal nos lançamentos impugnados.

Em síntese, nos termos do artigo 220, do Regulamento do Imposto de Renda, a regra geral é a exigência do imposto de renda por período de apuração trimestral. Para que o critério temporal passe de trimestral para anual é necessário expressa manifestação do sujeito passivo, acompanhada do pagamento das estimativas, conforme previstos nos artigos 222, parágrafo único do Regulamento do Imposto de Renda. Em não havendo manifestação de opção pelo lucro real anual, acompanhado do recolhimento de estimativas, prevalece a regra geral de apuração trimestral, sendo incabível, nestas situações, a exigência de imposto de renda de forma anual.

O argumento de que, no caso concreto, a apuração de forma trimestral, no ano de 2005, resultaria em imposto superior ao que foi exigido não se constitui em razão para validar lançamento que deve ser efetuado observando os critérios previstos em lei. Neste contexto, entre relativizar³ o critério temporal da exigência do crédito tributário e optar pela exatidão dos elementos da obrigação tributária, entendo que esta deva prevalecer. Quanto mais coerente for a Administração Tributária na exigência dos tributos devidos, adotando critérios abstratos a todos quantos se encontram em determinada situação, maior confiança e segurança jurídica hão de irradiar de suas decisões.

II - Da multa isolada aplicada sobre as estimativas não recolhidas

Por necessitar de recursos para executar suas funções, Administração não pode aguardar o encerramento do período de apuração para receber os tributos cujos fatos geradores irão ocorrer no final do exercício. Neste contexto, antes da ocorrência do fato gerador, criou-se obrigações impondo ao sujeito passivo o dever de antecipar recolhimentos no decorrer do ano-calendário. Os valores recolhidos a título de carnê-leão, no caso de pessoa física, ou a título de estimativas, no caso de pessoas jurídicas, são deduzidos do imposto apurado no final do exercício. Se deduzidos do valor do imposto devido não há como negar que têm natureza de tributo e correspondem, assim como o IRRF, em pagamento antecipado.

Quando se estabelece obrigação do sujeito passivo em recolher carnê-leão ou estimativa não se está imputando a ele qualquer omissão relacionada a fato

³ Usei a expressão "relativizar" o critério temporal ciente que que tal procedimento importaria, na verdade, em alterar o critério temporal como se isto fosse possível pela vontade de quem faz o lançamento ou de quem tem o dever legal de conferir se o lançamento foi feito em estrita observância das normas de incidência, inclusive no que diz respeito ao aspecto temporal.

gerador. Nestas circunstâncias o fato gerador ainda não ocorreu e, encerrado o período de apuração, pode haver situações em que sequer se verificará a existência da situação descrita em lei que resulte na obrigação de pagar tributo.

Ocorrida a hipótese prevista na segunda parte do parágrafo anterior, para a pessoa física restitui-se os valores e em relação à pessoa jurídica confere-se a esta o direito de usar tais recursos para compensar tributos devidos em períodos subsequentes.

Se no mês de março contribuinte pessoa física ou jurídica deixar de recolher, por exemplo, carnê-leão ou estimativa, respectivamente, no mês seguinte a autoridade fiscal pode exigir o valor não recolhido com multa de 50%.

Contudo, encerrado o ano-calendário não há o que se falar em recolhimento de carnê-leão ou de estimativa, mas sim no efetivo imposto devido. Aqui, diferentemente do carnê-leão ou das estimativas, tem-se infração que diz respeito ao não pagamento de tributo e, portanto, cominada com penalidade mais grave. Nestes casos a multa devida é a de ofício incidente sobre o tributo devido e não pago. Não sendo apurado tributo devido não há o que se falar em multa isolada.

Quando se fala em multa isolada esta só pode estar relacionada ao não recolhimento do carnê-leão ou das estimativas devidas durante o ano-calendário. Encerrado o ano-calendário sem que os rendimentos ou lucros sejam oferecidos à tributação exige-se o imposto com multa de 75%⁴. A não ser a adoção desta lógica jamais se aplicaria, em relação ao carnê-leão ou as estimativas, o disposto no artigo 138 do CTN.⁵

Imaginemos a situação em que o sujeito passivo, pessoa física ou jurídica, tenha obtido rendimentos sem oferecê-los à tributação. Passado quatro anos e onze meses ele resolve oferecer ditos rendimentos à tributação acompanhado do pagamento dos tributos e juros. Em havendo pagamento espontâneo do imposto e juros não se pode imputar ao contribuinte multa pelo não recolhimento do carnê-leão ou das estimativas.

Agora, adotemos esta mesma situação, só que em vez de esperar quatro anos e onze meses para oferecer os rendimentos à tributação o sujeito passivo os oferece logo após o período de apuração, quando da entrega da declaração. Se no primeiro caso não se lhe aplica a multa isolada, aqui onde a infração é de menor gravidade, ao menos no que diz respeito ao tempo decorrido para oferecer os rendimentos à tributação, também não há o que se falar em multa isolada, sob pena de adorar-se situação que resulta em conflito explícito com o disposto no artigo 138, do CTN.

Dos fundamentos expostos resulta a seguinte indagação: Em que situações é devida multa isolada sem exigência da multa de ofício?

⁴ Se o carnê-leão e as estimativas têm como razão de ser o aporte de recursos, no decorrer do ano-calendário, para que a Administração possa cumprir com suas obrigações, transcorrido o período de apuração não há mais o que se falar em exigência de carnê-leão e nem de estimativas, mas sim do efetivo imposto devido.

⁵ Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Inicialmente, observemos que a **multa de ofício** é exigida sempre que houver omissão de rendimentos e não estivermos diante de denúncia espontânea, acompanhada do pagamento do tributo e juros, conforme previsto no artigo 138, do CTN.

A **multa isolada**, por sua vez, é devida até o momento previsto para apuração do imposto devido. Verificado o fato gerador sem que o sujeito ofereça os rendimentos à tributação, não há o que se falar em multa isolada, mas sim em exigência dos tributos devidos com multa de 75%.

Igualmente, não subsiste o argumento de que a multa isolada deve ser exigida após o encerramento do período de apuração, ainda que em concomitância com a multa de ofício, em virtude de estar prevista em norma autônoma e por não ter o sujeito passivo adimplido a obrigação na data do vencimento.

Não se pode interpretar um dispositivo legal desconsiderando as demais normas que integram o sistema. Se assim fosse, pressupondo atraso do sujeito passivo em relação ao vencimento do tributo, chegaríamos ao ponto de formar raciocínio equivocado cumulando multa de ofício com multa moratória. Para tal, bastaria dizer que sendo a multa moratória devida nos casos de atraso no pagamento e que nos casos de omissão há atraso, ter-se-ia situação em que ambas as multas seriam devidas, eis que previstas em normas autônomas. Mais, sempre que uma conduta de menor gravidade se constituir em pressuposto para que ocorra uma infração punida com penalidade mais grave, esta absorve a menor. Neste sentido basta observar o *princípio da consunção*, cujo exemplo citado por nós, em outras ocasiões, é o disposto na súmula 17 do STJ.

Ainda em relação à multa isolada, na interpretação do artigo 44, II, alíneas “a” e “b” da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação atribuída pela Lei nº 11.488, de 2007, resultante da conversão da Medida Provisória 351, de 2007, não se pode desprezar a exposição de motivos que ao tratar da necessidade de alteração da lei apresentou a seguinte justificativa:

8. A alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996⁶, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora.

⁶ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexistente;

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

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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.

*Pelo que se depreende da exposição de motivos, ao usar as expressões “**multa de ofício, lançada isoladamente**”, se está a falar de uma única multa, pois se assim não fosse não teria usado as expressões “lançada isoladamente”, mas sim, “lançada em concomitância com a multa de ofício.*

Na linha do presente voto, a título de exemplo, aponto os seguintes precedentes:

“CSLL. MULTA ISOLADA. Encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido apurado com base no lucro real e, dessa forma, não comporta a exigência da multa isolada pela ausência de base imponible, sobremodo quando apurado prejuízo fiscal e base negativa do tributo.” (grifamos)
(CSRF, 1ª Turma, 9101-00.520, Rel. Leonardo de Andrade Couto, julgado em 26/01/2010)

“CSLL. MULTA ISOLADA. Encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido apurado com base no lucro real anual e, dessa forma, não comporta a exigência da multa isolada, seja pela ausência de base imponible, bem como pelo malferimento do princípio da não propagação das multas e da não repetição da sanção tributária: CSLL. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. Incabível a aplicação da multa isolada concomitantemente com a multa de ofício. RETROATIVIDADE BENIGNA. O CTN consagra o princípio da aplicação retroativa da lei posterior mais benéfica às penalidades — art. 106, inciso II, “a”, do CTN. Recurso Especial da Contribuinte Provido.” (grifamos)
(CSRF, 1ª Turma, 9101-00.526, Rel. Valmir Sandri, julgado em 26/01/2010)

ISSO POSTO, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso para cancelar o lançamento em relação ao ano-calendário de 2005 e a multa de ofício isolada.

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator