



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

Processo nº 10976.000224/2008-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº **1803-00.804 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 27 de janeiro de 2011
Matéria CSLL
Recorrente SAFFRAN LINCO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2004, 2005

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 7.689/88.
LIMITES OBJETIVOS DA COISA JULGADA.

O trânsito em julgado da decisão que tiver desobrigado o contribuinte do pagamento da CSLL, por considerar inconstitucional a Lei nº 7.689, de 1988, não impede que a contribuição se tome novamente exigível com base em norma legal superveniente. A Lei nº 8.212, de 1991, por si só, legitima a exigência da Contribuição Social sobre o Lucro.

LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA DAS
AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS.

O julgador da esfera administrativa deve se limitar a aplicar a legislação vigente. Por disposição constitucional, compete privativamente ao Poder Judiciário apreciar questionamentos relativos à constitucionalidade ou à validade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico.

JUROS DE MORA. SELIC.

Sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos não pagos nos prazos previstos na legislação específica, incidirão juros de mora calculados à taxa Selic.

CSLL. RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA.
MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, findo o período de apuração, de um lado, e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado complexivamente, de outro lado. A infração relativa ao não recolhimento das estimativas mensais caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir a exação, no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da

segunda. O bem jurídico mais importante é, sem dúvida, a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, ao passo que o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa da Fazenda, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Turma Especial da Primeira Seção de Julgamento, por maioria de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso, nos termos do relatório e do voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os conselheiros Walter Adolfo Maresch e Sérgio Rodrigues Mendes, que fará declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Selene Ferreira de Moraes

Presidente

(assinado digitalmente)

Benedicto Celso Benício Júnior

Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Selene Ferreira de Moraes, Benedicto Celso Benício Júnior, Marcelo Fonseca Vicentini, Walter Adolfo Maresch, Sérgio Rodrigues Mendes e Luciano Inocência dos Santos.

Relatório

Contra a empresa anteriormente identificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 03/07, com vistas à exigência do seguinte crédito tributário da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, atinente aos anos-calendário de 2004 e 2005:

Contribuição	R\$ 151.937,14
Juros de Mora (calculados até 31/07/2008)	R\$ 61.311,98
Multa Proporcional (Passível de Redução)	R\$ 113.952,85

Assinado digitalmente em 21/06/2011 por SERGIO RODRIGUES MENDES, 21/06/2011 por BENEDICTO CELSO BENI

CIO JUNIOR, 29/06/2011 por SELENE FERREIRA DE MORAES

Autenticado digitalmente em 21/06/2011 por SERGIO RODRIGUES MENDES

Emitido em 29/06/2011 pelo Ministério da Fazenda

Multa Isolada (Passível de Redução)	R\$ 147.417,33
Valor do Crédito Tributário Apurado	R\$ 474.619,30

Como enquadramento legal, foram citados: o artigo 195 da Constituição Federal; os artigos 1º ao 7º da Lei nº 7.689/1988; artigo 2º da Lei nº 8.034/1990, artigos 10, 11, 15, 22 e 23; artigos 44 e 45 da Lei nº 8.383/1991; artigo 1º da Lei nº 9.316/1996; artigos 28, 29, 30, 43 e 44 da Lei nº 9.430/1996; artigo 37 da Lei nº 10.637/02; e Instruções Normativas SRF nº 11/I 996 e 390/2004.

Com relação à multa isolada, foram citados os artigos 222 e 843 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, c/c o artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, alterado pelo artigo 14 da Medida Provisória nº 351/2007, c/c o artigo 106, inciso II, alínea "c", da Lei nº 5.172/1966; e artigos 56 e 57 da Instrução Normativa SRF nº 390/2004.

Às fls. 08/35, consta o Termo de Verificação Fiscal, no bojo do qual é relatado como se desenvolveu o procedimento levado a efeito contra a empresa, resumido a seguir.

A empresa pretendeu estar desobrigada da apuração de seu recolhimento de CSLL, com base no Mandado de Segurança nº 89.00.00811-0, promovido em litisconsórcio com outras pessoas jurídicas, por meio do qual obtivera sentença favorável transitada em julgado, oriunda do Tribunal Regional Federal, para fins de reconhecimento de pretensa inconstitucionalidade da cobrança da contribuição calcada na Lei nº 7.689/88 – matéria que, a seu tempo, foi pacificada pelo Supremo Tribunal Federal, em sentido oposto ao pretendido pela interessada.

Embora não apresentado pela fiscalizada, a Fazenda analisou também outro Mandado de Segurança, interposto pela empresa contra a exação em apreço, de nº 91.0023784-1.

Este último Mandado de Segurança foi impetrado por Cerâmica Saffran S/A e Saffran Linco Ltda. Teve ele decisão de 1ª instância que denegou a segurança e reconheceu a constitucionalidade do artigo 8º da Lei nº 7.689/88, a partir de março de 1989, tendo inteira aplicabilidade no ano-base de 1991, fls. 146/165.

Inconformadas com a decisão, por entenderem que ocorreria a coisa julgada da matéria no Mandado de Segurança nº 89.00.00811-0, solicitaram as impetrantes a desistência da lide, condicionada à autorização para o levantamento das quantias depositadas. Em função do despacho do juiz *a quo*, que indeferiu o pedido de levantamento, fls. 147, foi interposto agravo regimental na apelação em mandado de segurança, tendo o Tribunal Regional Federal da 1ª região – TRF – 1 negado seu provimento, fls. 148/152.

Após alguns recursos regimentais interpostos pelas interessadas, finalmente, em ato datado de 22/03/2007, a Justiça Federal deu a seguinte decisão: *"Faça-se a conversão em renda da União dos depósitos efetuados nestes autos, conforme requerido a fls. 583v. Após juntada do comprovante de conversão, dê-se vista à União. Após, arquivem-se com baixa."* A 23/03/2007, o processo foi arquivado: *"Tendo em vista que a conversão em renda dos*

depósitos efetuados nestes autos já foi realizada, conforme comprovantes a fls. 607/621, ao arquivo, com baixa".

Nesse cenário, a Fiscalização entendeu que, mesmo se considerada inconstitucional a Lei nº 7.689/88, a cobrança da CSLL junto à autuada, a partir do balanço de 1991, seria plenamente válida, em face da Lei nº 8.212/91 – que, ao regulamentar a seguridade social, reproduziu a obrigação constitucional das empresas contribuírem para a mesma com base no lucro.

Diante disto, o Fisco concluiu que a empresa encontrava-se amparada tão somente pela decisão judicial proferida no Mandado de Segurança nº 89.0000811-0 referente à cobrança da CSLL relativa ao período anterior à edição da Lei nº 8.212/91. Não seria lícita, por conseguinte, a intenção da empresa de eximir-se *ad aeternum* da obrigação tributária de pagamento da contribuição, com base em provimento jurisdicional restrito.

Assim, procedeu a Fazenda à apuração e ao lançamento de ofício da CSLL dos anos-calendário de 2004 e 2005, de acordo com o lucro real anual, com balancetes de suspensão/redução mensais, na forma das informações encontradas nas DIPJ, fls. 607/701, que guardam conformidade com os lançamentos contábeis constantes do Livro Razão, fls. 469/525, do Livro de Apuração do Lucro Real, fls. 226/287, e do Diário, fls. 288/486.

Da análise destas apurações verificou-se que nos anos-calendários de 2004 e 2005 houve apuração de crédito tributário omitido com o consequente lançamento.

Cientificada da autuação em 27/08/2008, na própria peça acusatória, a empresa apresentou impugnação de fls. 750/758, acompanhada dos documentos de fls. 759/1.213, argumentando, em, síntese, que:

- não poderia ser autuada por estar amparada por decisão judicial transitada em julgado, da qual a própria fiscalização reconheceu a existência, que tem força de lei entre as partes que compõem a relação processual da ação finalizada – impugnante e União, no caso presente;

- contra a constitucionalidade da Lei nº 8.212/91, como base para legitimar a cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro, a impugnante argumentou que esta não criou uma nova tributação, tampouco revogou a Lei nº 7.689, declarada inconstitucional por decisão transitada em julgado;

- caso mantida a exigência, requereu fosse reconhecida a ilegalidade da cobrança, por afrontar a Lei nº 7.689/88 o artigo 146, inciso III, da Constituição Federal;

- não reconhecida a inconstitucionalidade da exigência, a impugnante requereu fosse afastada a aplicação da taxa SELIC, por entender que sua utilização como juros, de indisfarçável natureza compensatória, aplicados em decorrência do inadimplemento de obrigação tributária pela autoridade administrativa, mostrava-se incompatível com o sistema legal pátrio, uma vez que não poderia servir como forma de remuneração à União pelo inadimplemento de obrigação tributária, porquanto cabível tão somente a cobrança de juros moratórios;

- requereu, nesse cenário, fosse declarada a nulidade da autuação fiscal, porquanto operada a coisa julgada, ou caso assim não se entendesse, o que se só admitiria para argumentar, que fosse acatada a arguição de inconstitucionalidade da exação, ou, na pior das hipóteses, fossem decotados da autuação os valores relativos à SELIC.

A 4ª TURMA – DRJ EM BELO HORIZONTE – MG, ao analisar a impugnação formulada, manteve, integralmente, o auto de infração lavrado, nos seguintes moldes:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2005, 2006

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 7.689/88 - LIMITES OBJETIVOS DA COISA JULGADA.

O trânsito em julgado da decisão que tiver desobrigado o contribuinte do pagamento da CSLL, por considerar inconstitucional a Lei nº 7.689, de 1988, não impede que a contribuição se tome novamente exigível com base em norma legal superveniente. A Lei nº 8.212, de 1991, por si só, legitima a exigência da Contribuição Social sobre o Lucro.

*LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE.
COMPETÊNCIA DAS AUTORIDADES
ADMINISTRATIVAS.*

O julgador da esfera administrativa deve se limitar a aplicar a legislação vigente. Por disposição constitucional, compete privativamente ao Poder Judiciário apreciar questionamentos relativos à constitucionalidade ou à validade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico.

JUROS DE MORA.

Sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos não pagos nos prazos previstos na legislação específica incidirão juros de mora calculados à taxa Selic.

Lançamento Procedente”

Cientificado desta decisão, em 20/07/2009, interpôs o contribuinte, tempestivamente, em 18/08/2009, recurso a este conselho, erigindo considerações similares àquelas apresentadas na impugnação, de um lado, e aventando, ainda, ilações respeitantes ao pretenso fato de a Lei nº 8.212/91 não ter reinstituído a CSLL, de outro.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos legais para seu seguimento. Dele conheço.

(1) Dos efeitos do provimento jurisdicional obtido no âmbito do Mandado de Segurança nº 89.0000811-0

Trata o presente lançamento de exigência de CSLL, atinente aos anos-calendários de 2004 e 2005, e de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas mensais, apuradas no mesmo período.

Em relação ao principal formalizado, argumenta o contribuinte que ele se encontra desobrigado do recolhimento da CSLL, nos interregnos autuados, por força de decisão transitada em julgado, emanada no âmbito do Mandado de Segurança nº 89.0000811-0. Dito *decisum*, nesse sentido, teria reconhecido aventada inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88, inviabilizando qualquer cobrança de contribuição nela ancorada, atinente ao exercício de 1989.

Afirma ainda a peticionária que apresentou Recurso Adesivo, no bojo daquela lide, para a obtenção do direito de não se sujeitar ao recolhimento da CSLL em todos os demais exercícios – e não apenas no ano-calendário de 1988. Acrescentou, pois, que o acórdão transitado em julgado possui natureza declaratória, não se admitindo a cobrança de tributo cuja inconstitucionalidade já foi judicialmente confirmada.

Ocorre, contudo, que, a despeito desses argumentos, não vejo como prosperar a pretensão da recorrente.

Mesmo que se considere os efeitos da ação judicial comentada, tal decisão foi afetada com o advento da Lei nº 8.212/91. Na realidade, os efeitos da coisa julgada foram interrompidos com a publicação do citado diploma, já que a relação jurídico-tributária é de natureza eminentemente continuativa.

Os liames construídos entre Estado e sujeito passivo, na seara fiscal, sucedem-se no tempo, mês a mês, pelo que não tem caráter de imutabilidade qualquer declaração de inconstitucionalidade a seu respeito. Tratando-se de relações jurídicas de trato sucessivo, pode haver cobrança de tributo após cada fato gerador, nos períodos supervenientes à coisa julgada, se a incidência encontrar supedâneo em legislação novel, não abrangida pela declaração de inconstitucionalidade proferida *in concreto*.

Este é o entendimento deste Conselho:

"CSL - COISA JULGADA - CESSAÇÃO DE EFEITOS - Com o advento da Lei 8.212/91, reafirmando a instituição da Contribuição Social sobre o Lucro, cessaram os efeitos da coisa julgada acerca da Lei 7.689/88, confirmada como constitucional à exceção do seu artigo 8º, pelo egrégio Supremo Tribunal Federal. Precedente do Superior Tribunal de Justiça, Resp nº 281.209/G0." (Acórdão 108-09.552, DOU 07.11.2008, Rei Karem Jureidini Dias, 1ª C/C/8ª Câmara)"

Não merece prosperar a alegação de que a Lei nº 8.212/91 não reinstituiu a CSLL, dirimindo eventuais inconstitucionalidades existentes na Lei nº 7.689/88. O ulterior normativo, com efeito, refundou a exação, alterando sua sistemática, ao introduzi-la, definitivamente, na seara do custeio da Seguridade Social.

Os efeitos da coisa julgada, assim, vigoram somente enquanto fundada a cobrança da CSLL na Lei nº 7.689/88.

É certo que a recorrente teve a seu favor declaração de inconstitucionalidade exarada entre partes, em relação ao ano-base de 1988, inicialmente, e aos demais exercícios pretéritos à edição da Lei nº 8.212/91, subsequentemente. Assim se deu de fato, ainda que os Tribunais Superiores tenham, em julgados ulteriores, confirmado a constitucionalidade da Lei nº 7.689/88. Isso não permite, contudo, que a petionária busque nunca mais recolher CSLL, com fulcro em provimento judicial que considerou sustentáculo de incidência que não mais se sustenta.

(2) Da inconstitucionalidade da cobrança hodierna de CSLL

Afora o argumento anteriormente rascunhado, postula ainda a recorrente a inconstitucionalidade da Lei nº 8.212/91, como base normativa de incidência da CSLL.

Sobre o tópico, creio não haver maiores dificuldades. Assim é porquanto a este colegiado falece, em absoluto, competência material para analisar a constitucionalidade de qualquer ato normativo inserido no ordenamento jurídico.

Esta sorte de análise, de fato, não cabe na esfera administrativa, eis estarem as autoridades executivas plenamente vinculadas à observância do direito vicejante. Só pode a recorrente intentar questionar os regramentos postos mediante provocação do Poder Judiciário, na forma dos mecanismos de controle de constitucionalidade.

Este entendimento se encontra consagrado na Súmula CARF nº 02, nos seguintes moldes:

“Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

É irrelevante, pois, qualquer adução, na esfera recursal, de pretensa ilidimidade da lei fiscal. Tendo esta sido observada, nada pode o CARF fazer, ainda que, hipoteticamente, fosse impertinente a norma debatida.

(3) Da aplicação de juros à taxa Selic

Acerca do terceiro ponto suscitado pela autuada, não creio que sejam necessárias, também, considerações mais profundas. Reporto-me, mais uma vez, às elucubrações acima feitas, respeitantes à impossibilidade de este conselho afastar a aplicação das normas jurídicas vigentes.

Cumpre destacar, de mais a mais, a existência da Súmula CARF nº 4, elaborada com a seguinte feição:

“Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.”

(4) Da impingência de multa isolada por não-recolhimento de estimativas mensais

Por fim, é ainda importante observar a impossibilidade da cominação concomitante da multa proporcional, aplicada sobre os montantes de CSLL complexivamente apurados, e da multa isolada, calculada sobre os valores insolvidos das estimativas mensais do período. Não obstante este tema não tenha sido agitado pela recorrente, entendo possível sua análise, neste momento, em virtude de cuidar de matéria de ordem pública, passível de tratamento oficioso.

O regime de recolhimento por estimativa, consoante consolidada jurisprudência deste colegiado, representa mero mecanismo de adiantamento de numerário, praticado em benefício do Fisco. A quitação mês a mês destas antecipações, calculadas sobre receitas brutas parciais, não se confunde, noutras palavras, com a definitiva liquidação dos débitos de CSLL, na medida em que se presta, primacialmente, apenas a disponibilizar à Receita pecúnia que esta só perceberia ao final do período de apuração.

Neste cenário, uma vez findo o período-base, não há, em regra, mais razão para se cogitar do pagamento daquelas estimativas. O que se deve perscrutar, a partir de então, é a dimensão da base de cálculo complexivamente apurada, contabilizada ao cabo do ano ou do trimestre. Restam írritas as obrigações referentes aos citados adiantamentos, surgindo em seu lugar aqueles deveres pertinentes ao próprio recolhimento da exação consolidada.

Claro que esta ilação não invalida, de pronto, a possibilidade de cominação das multas isoladas depois de findo o ano-calendário correspondente. A inobservância das obrigações acessórias de antecipação pode e deve dar azo à incidência dessa sanção, sob o risco de se tornar inócuo o regime de estimativas em si. Fosse a cobrança da multa isolada lícita somente no curso do próprio ano-base, inviável seria, como bem ressaltou o relator, a aplicação da multa sobre o não-recolhimento da estimativa do mês de novembro – situação obviamente não buscada pela *ratio* da lei.

Ocorre, contudo, que a cobrança da multa isolada, nos moldes supra delineados, não é irrestrita ou incondicionada. É ela inviável, na verdade, em duas específicas situações, a seguir explicadas.

Em primeiro lugar, visiono, na forma consagrada por este colegiado, que a impingência da estresida penalidade não se faz possível, depois do término do período-base, se o contribuinte tiver apurado prejuízo fiscal ou base negativa de cálculo. Na medida em que o regime de estimativas tem por escopo apenas antecipar a percepção das receitas de tributos, não pode ele surtir efeitos se, depois de materializado o fato gerador complexo, for constatada a inexistência de cifra a recolher.

A cominação da multa, no curso dos exercícios subsequentes, só cabe, portanto, se tiver o contribuinte contabilizado resultado positivo (lucro). Ainda assim, é ela somente viável se eventuais recolhimentos estimados, quitados a menor, não perfizerem, por si só, montante mais elevado que o da exação definitiva.

Em segundo lugar, também insustentável se afigura a aplicação da multa isolada quando, simultaneamente, faz o Fisco incidir ao contribuinte multa de ofício proporcional, calculada sobre as importâncias de CSLL inadimplidas, lançadas por meio de auto infracional.

É cediço entendimento deste órgão aquele que manda afastar, pelo princípio da consunção, a incidência de duas penalidades distintas sobre infrações de mesma índole, sempre que uma se circunscrever ao âmbito da outra. No presente caso, assim se faz porquanto o caráter eventual e precário dos recolhimentos por estimativa implica a preterição da penalidade a eles pertinente, em prol da multa proporcional do artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Claro que não se está a tratar, propriamente, de dupla contabilização de punições sobre a mesma base de cálculo. A multa isolada, de um lado, e a multa de ofício, de outro, encerram montantes imponíveis diferentes, apenas contingentemente identificáveis. A teratologia que se avizinha, aqui, tange, porém, à dúplice aplicação de sanções pecuniárias a uma única conduta infracional, correspondente, em última análise, ao inadimplemento dos saldos positivos de CSLL.

Antevejo que as infrações punidas – não-recolhimento de estimativas, no caso da multa isolada, e inadimplemento dos tributos consolidados ao fim do período de apuração, na hipótese de multa proporcional de ofício – não são independentes e

inconfundíveis. A primeira, afinal, subsume-se na segunda, materializando-se, cada uma, em momento distinto (antes ou depois da concretização do fato gerador, conforme o caso). Não há, portanto, como se admitir a concomitante penalização do contribuinte, uma vez que a inaugural prática omissiva corresponde a mera etapa preparatória da última infração.

A exegese ora adotada pode ser ilustrada pelas ementas de julgamento a seguir colacionadas:

“MULTA DE OFÍCIO ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO - PAGAMENTO POR ESTIMATIVA - CONCOMITÂNCIA - Encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece o quantum do tributo efetivamente devido apurado no ajuste. A exigência concomitante da multa isolada e da multa de ofício configura dupla incidência de penalidade sobre uma mesma infração.” (Ac. 1º CC – 108-09.735/08)

“IRPJ. RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.” (Ac. 1º CC – 103-23.615/08)

“MULTA ISOLADA – NÃO CUMULATIVIDADE COM A MULTA DE OFÍCIO - Se aplicada a multa de ofício ao tributo apurado em lançamento de ofício, a ausência de anterior recolhimento mensal, por estimativa, do IRPJ ou CSLL não deve ocasionar a aplicação cumulativa da multa isolada, já que esta somente é aplicável de forma isolada, de modo a se evitar a dupla penalização sobre a mesma base de incidência.” (Ac. 1º CC – 101-96.699/08)

Isto posto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso, para determinar o cancelamento das multas isoladas cominadas.

Processo nº 10976.000224/2008-11
Acórdão n.º **1803-00.804**

S1-TE03
Fl. 6

Sala das Sessões, em 27 de janeiro de 2011

(assinado digitalmente)

Benedicto Celso Benício Júnior

Declaração de Voto

Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes

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

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

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

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

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

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

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

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

[...];

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

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

- a) não há qualquer orientação no sentido de que a aplicação da multa isolada por falta de pagamento de estimativas deva-se fazer apenas “no curso do próprio ano-calendário”. Haja vista que, segundo a lei, essa multa será exigida da pessoa jurídica “ainda que **tenha apurado** prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”, e não “ainda que **venha a apurar** prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente” (destaque da transcrição). Entender o contrário conduziria ao

absurdo de, com relação à estimativa do mês de novembro, por exemplo, ser inviável qualquer procedimento fiscal, haja vista que o seu vencimento se dá - como é sabido - no último dia útil do mês de dezembro. Estar-se-ia, assim, instituindo, pelas vias tortuosas de mera tese jurisprudencial, verdadeira dispensa de obrigação tributária para esse mês, o que somente seria possível mediante lei;

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

- e) o que se está a cobrar do sujeito passivo é a **penalidade** pelo cometimento de uma **infração**, e não qualquer imposto ou contribuição que possa, ao depois, se mostrar passível de restituição. A circunstância de as estimativas não recolhidas - base de cálculo dessa penalidade - revelarem-se, ao final do período de apuração anual (após o cometimento da infração), total ou parcialmente indevidas, é **irrelevante**, e não conduz à concessão de uma “anistia” ao sujeito passivo. Essa infração não se desmaterializa pelo fato de, na apuração anual, o imposto efetivamente devido vir a ser menor. Não por outro motivo, aliás, dita multa é denominada “isolada”, ou seja, não possui qualquer vínculo com o tributo devido ao final do período de apuração anual;
- f) a base de cálculo das estimativas e a do IRPJ e CSLL devidos no ajuste anual, em princípio, são **distintas**. Ao tempo que as estimativas são calculadas com base na **receita bruta** (sobre a qual se aplica um percentual fixado em função da atividade do contribuinte) e acréscimos, a base de cálculo do IRPJ e CSLL é o **lucro líquido contábil ajustado pelas adições e exclusões prescritas na legislação**. Por conseguinte, o simples fato de as bases de cálculo das respectivas multas (isolada e de ofício, respectivamente), eventualmente, poderem ser coincidentes (v.g., nas hipóteses de omissão de receitas), não significa que esteja havendo dupla incidência ou aplicação concomitante sobre a mesma base de cálculo apurada em procedimento de ofício. Coube ao legislador estabelecer, a seu critério, que a base de cálculo da multa isolada seria o **valor da estimativa não recolhida**, como poderia, ele, ter optado por qualquer outra fórmula de cálculo ou, mesmo, ter estabelecido multa de valor fixo para aquela infração, adequando convenientemente a dosagem da correspondente penalidade;
- g) a lei é clara ao admitir a cobrança de multa isolada por insuficiências de estimativas, **mesmo quando apurado resultado negativo ao final do período de apuração anual (ausência de tributo devido)**. Com que fundamento, então, pode o simples intérprete e aplicador da lei fixar limitações a essa multa, vinculando-a à existência de tributo devido? Ora, o fato de haver sido apurado resultado negativo ao final do período anual não significa que, em todos os meses componentes desse mesmo período, também tenha sido apurado resultado negativo;
- h) nada impede que o sujeito passivo que não tenha recolhido estimativas ao longo do ano venha a pagar o tributo apurado ao final do período anual: nesse caso, ser-lhe-ia aplicada apenas a multa por falta de recolhimento de estimativas. Também o sujeito passivo pode ter atendido às condições para apuração do lucro real anual, não efetuando, porém, o pagamento do saldo remanescente do ajuste ao final do ano: nesse caso, ser-lhe-ia cobrada apenas a diferença de tributo acompanhada da multa de ofício correspondente. Já na hipótese de ter havido omissão total **por parte do sujeito passivo, tanto no que diz respeito ao**

recolhimento de estimativas, quanto no que se refere ao pagamento do saldo anual do imposto, ser-lhe-ão exigidas as duas penalidades, por se tratar de infrações distintas. A concomitância, portanto, será decorrente desse fato (dupla infração).

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

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

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

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

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

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

NEGO PROVIMENTO ao Recurso.

(assinado digitalmente)

Sérgio Rodrigues Mendes