



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

Processo n° 12897.000511/2009-18
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1102-000.839 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de março de 2013
Matéria IRPJ
Recorrente TERMOMACAÉ LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIÇÃO.

As autoridades administrativas são incompetentes para apreciar arguições de inconstitucionalidade de lei regularmente editada, tarefa privativa do Poder Judiciário.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA.

A pessoa jurídica enquadrada na sistemática de tributação com base no lucro real, com opção pela apuração anual dos tributos devidos, fica obrigada ao recolhimento mensal das estimativas apuradas com base na receita bruta ou em balancetes de suspensão e redução, sujeitando-se à imposição de multa isolada, nos termos da lei, quando apurado, pelo Fisco, a sua falta de recolhimento.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. LIMITAÇÃO AO VALOR DO IMPOSTO APURADO NO ENCERRAMENTO DO ANO CALENDÁRIO.

A lei não impõe restrição para o lançamento da multa isolada, no sentido de que a sua aplicação deva ser limitada ao valor do imposto devido ao final do ano calendário. Pelo contrário, a lei expressamente prevê a aplicação de multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ano calendário

correspondente, caso em que o imposto devido seria zero, o que bem evidencia não existir tal limitação.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. LIMITE TEMPORAL.

A lei não impõe qualquer limite temporal para o lançamento da multa isolada, no sentido de que sua aplicação só poderia ser feita no ano em curso. Pelo contrário, o fato de a multa ser devida mesmo quando apurado resultado fiscal negativo ao final do ano calendário constitui clara indicação de que a multa também pode ser lançada após o encerramento do ano-calendário.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA.

A pessoa jurídica enquadrada na sistemática de tributação com base no lucro real, com opção pela apuração anual dos tributos devidos, fica obrigada ao recolhimento mensal das estimativas apuradas com base na receita bruta ou em balancetes de suspensão e redução, sujeitando-se à imposição de multa isolada, nos termos da lei, quando apurado, pelo Fisco, a sua falta de recolhimento.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. LIMITAÇÃO AO VALOR DA CONTRIBUIÇÃO APURADO NO ENCERRAMENTO DO ANO CALENDÁRIO.

A lei não impõe restrição para o lançamento da multa isolada, no sentido de que a sua aplicação deva ser limitada ao valor da contribuição devido ao final do ano calendário. Pelo contrário, a lei expressamente prevê a aplicação de multa ainda que tenha sido apurada base de cálculo negativa no ano calendário correspondente, caso em que contribuição social sobre o lucro líquido devida seria zero, o que bem evidencia não existir tal limitação.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. LIMITE TEMPORAL.

A lei não impõe qualquer limite temporal para o lançamento da multa isolada, no sentido de que sua aplicação só poderia ser feita no ano em curso. Pelo contrário, o fato de a multa ser devida mesmo quando apurado resultado fiscal negativo ao final do ano calendário constitui clara indicação de que a multa também pode ser lançada após o encerramento do ano-calendário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

Vencidos os Conselheiros Silvana Rescigno Guerra Barretto, Antonio Carlos Guidoni Filho e Francisco Alexandre dos Santos Linhares. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro João Otávio Oppermann Thomé.

Documento assinado digitalmente.

João Otávio Oppermann Thomé – Presidente em exercício e Redator designado.

Documento assinado digitalmente.

Silvana Rescigno Guerra Barretto – Relatora.

Participaram do julgamento os conselheiros: Albertina Silva Santos de Lima Lima (presidente à época), Antonio Carlos Guidoni Filho, João Otávio Oppermann Thomé, Silvana Rescigno Guerra Barretto, José Sérgio Gomes e Francisco Alexandre Santos Linhares.

Relatório

Trata-se de auto de infração de infração lavrado com o fito de exigir multas isoladas em decorrência da falta de recolhimento de estimativas do IRPJ e da CSLL em 31 de janeiro de 2006, nos valores de R\$ 760.325,61 e R\$ 274.077,22, respectivamente.

Cientificada do lançamento, a Recorrente apresentou impugnação aduzindo, em síntese, que:

- i) No ano-calendário de 2006, apurou prejuízo fiscal e base negativa de CSLL no montante de R\$ 125.003.443,63;
- ii) as estimativas constituem meras antecipações dos tributos devidos no final do exercício, portanto não são exigíveis após o encerramento do período, consoante disciplina do parágrafo 3, do art. 2, da lei n. 9.430/96 e do art. 35, da lei n. 8981/95;
- iii) A infração foi capitulada pela fiscalização no art. 44, II, “b”, da Lei n 9.430/96, com redação dada pela art. 14, da Lei n.11.488, de 15 de junho de 2007, fruto da conversão da Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, em descompasso com o art. 144, do CTN que impõe a aplicação da norma tributária vigente à época da prática da suposta infração (2006);
- iv) À época do fato que motivou o lançamento, a multa isolada apenas teria cabimento quando devido tributo, o que impediria a aplicação da multa isolada;

- v) Para a imposição de multa isolada seria necessário o lançamento antes do término do exercício;
- vi) A jurisprudência do extinto Conselho de Contribuintes e do CARF não toleraria a manutenção da multa isolada na hipótese de contribuinte ter sofrido lançamento da multa após o encerramento de exercício cujo resultado foi prejuízo e base negativa;
- vii) A aplicação sanção visando garantir o adimplemento de obrigação tributária inexistente afrontaria aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade;

A 5ª Turma da DRJ/RJ1 julgou improcedente a impugnação, por considerar que a penalidade imposta tem previsão no art. 44, da Lei n. 9.430/96, tanto na redação original, como na redação dada pela lei 11.488, de 2007 e que a multa aplicada foi feita com base na nova norma, vigente à época do lançamento, porquanto benéfica, consoante autoriza o art. 106, II, “c”, do CTN.

Inoconformada, a Recorrente interpôs o presente Recurso Voluntário repetindo as razões postas na peça impugnatória e transcrevendo precedentes deste Colendo Conselho.

Voto Vencido

Conselheira Silvana Rescigno Guerra Barretto

O recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento.

Cinge-se a discussão acerca da exigência da multa isolada, prevista no art. 44, II, “b”, da Lei n.º 9.430/96, após o encerramento do exercício em face de contribuinte que deixou de recolher as estimativas do IRPJ e apurou prejuízos naquele ano-calendário, conforme DIPJ/2007 (fls. 116/142).

Consoante interpretação do art. 44, da Lei n.º 9.430/96 dada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, a multa isolada de 50% (cinquenta por cento) há que ser aplicada na hipótese de não recolhimento tempestivo de estimativas do IRPJ ou da CSLL, desde que operada no curso do próprio ano-calendário e, na hipótese de já terminado o exercício, sobre tributo devido maior do que o recolhido por estimativa, nos termos da ementa que a seguir transcrevo, referente a processo de relatoria do Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho, *verbis*:

“RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA – MULTA ISOLADA – A exigência de multa de lançamento de ofício isolada, sobre diferenças de IRPJ e CSLL não recolhidos mensalmente, somente faz sentido se operada no curso do próprio ano-calendário ou, se após o seu encerramento, se da irregularidade praticada pela contribuinte (falta de recolhimento ou recolhimento a menor) resultar prejuízo ao fisco, como a insuficiência de recolhimento mensal frente à apuração, após

encerrado o ano-calendário, de tributo devido maior do que o recolhido por estimativa, hipótese não ocorrente quando o contribuinte apura prejuízo ao final do exercício. A mera ausência de transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário não configura, por si só, o fato tributário, mormente quando a Fiscalização não ilide a validade e a eficácia dos balancetes, da escrituração comercial e das declarações apresentadas pelo contribuinte.” (Recurso Especial nº 105-158.012, Acórdão nº 9101-00.110, Sessão de 11/05/09)

No caso em tela, o cálculo da multa imposta levou em consideração o valor mensal da estimativa do mês de janeiro, sem observar que se tratava de lançamento efetuado após o término do ano-calendário, hipótese em que a base de cálculo da multa isolada deve se restringir ao imposto apurado no final do período de apuração, imputando-se a multa apenas à diferença entre o lucro real apurado e a estimativa recolhida, consoante impõe o art. 44, da Lei n.º 9.430/96 vigente à época dos fatos que ensejaram o lançamento, *verbis*:

*“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, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, (...)

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

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.” (grifos acrescidos)

Considerando que a norma impõe como base de cálculo da multa isolada a totalidade ou diferença do tributo ou contribuição e, uma vez demonstrado que a Recorrente apurou prejuízos e base negativa, ilegal o lançamento efetuado após o término do exercício.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para cancelar a exigência de multa isolada.

É como voto.

Documento assinado digitalmente.

Silvana Rescigno Guerra Barretto - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé

Peço vênia à ilustre relatora, para expor as razões de minha discordância em relação ao entendimento manifestado em seu bem fundamentado voto, o qual, ademais, reflete o entendimento majoritário do CARF, até este momento, a respeito da matéria.

Não obstante, ousou divergir deste entendimento pelas razões a seguir expostas.

A multa isolada aplicada tem o seu fundamento legal no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que possui a seguinte redação:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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 inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

Cedição que a regra de apuração do IRPJ e da CSLL com base no lucro real, consoante o art. 1º da Lei nº 9.430, de 1996, é de períodos de apuração trimestrais.

A apuração anual é uma alternativa oferecida pela Lei nº 9.430, de 1996, a qual, para o seu exercício, requer pagamentos mensais calculados sobre base de cálculo estimada, isto é, determinados mediante a aplicação de diferentes percentuais sobre a receita bruta auferida mensalmente, conforme a atividade econômica praticada.

Exercida a opção por esta forma de apuração, com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou do início de atividade, a pessoa jurídica somente poderá suspender ou reduzir os recolhimentos devidos em cada mês se demonstrar, através de balanços e balancetes mensais, que o valor acumulado já recolhido excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

De se observar que a opção por esta forma de apuração, uma vez exercida, é de caráter irrevogável para aquele ano calendário.

Da leitura do dispositivo acima transcrito, sobressai que a exigência da multa isolada decorre exatamente da falta de recolhimento das estimativas a que se obriga a pessoa jurídica que, por vontade própria, opta pela apuração anual do imposto, e, ainda, que tal exigência não guarda nenhuma consonância com o *quantum* apurado ao final do ano calendário, caso contrário não faria sentido a parte final da alínea b do inciso II do *caput* (“...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”).

É preciso ficar claro que 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, posteriormente, se demonstrar passível de restituição. A circunstância de as estimativas não recolhidas se revelarem, ao final do período de apuração, indevidas, é completamente irrelevante, e não pode servir de fundamento ao afastamento da incidência da norma legal no caso concreto. Aliás, pela própria natureza da sistemática, o normal é que os recolhimentos mensais se materializem a menor ou a maior que o devido, dando azo, respectivamente, ao saldo de imposto a pagar ou ao saldo de imposto a ser restituído ou compensado.

A conclusão que se impõe, portanto, é que as estimativas mensais devidas constituem obrigação autônoma, pois surgem antes mesmo da ocorrência do fato gerador do tributo, que se dá apenas em 31 de dezembro. Não há coincidência de motivação entre as penalidades, sendo distintas tanto as suas causas, quanto os seus fundamentos legais, e, ainda, regra geral, as suas bases de cálculo.

De fato, as estimativas, com base nas quais calcula-se a multa isolada, são ordinariamente calculadas com base na aplicação de percentuais sobre a receita bruta da pessoa jurídica. Já o IRPJ e a CSLL devidos ao final do ano, sobre os quais impõe-se a multa de ofício, são calculados com base no lucro líquido contábil ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas na legislação. Apenas em circunstâncias muito específicas haveria coincidência de valores entre a base de cálculo da multa isolada e a base de cálculo da multa de ofício, pelo que não se pode tomar a exceção como fundamento para a equivocada conclusão de que uma mesma infração estaria sofrendo dupla penalidade.

Ademais, ainda que se admitisse que, no caso, uma única infração estivesse sendo submetida a duas penalidades distintas, não se vislumbraria, neste fato, qualquer irregularidade ou motivo para cancelamento de uma delas, em prol da outra. Vale dizer, não possui aplicabilidade, no Direito Tributário, o denominado princípio da consunção, existente no Direito Penal, argumento este que tem sido invocado por muitos de meus pares para justificar o cancelamento da multa isolada aplicada.

De fato, são inúmeros os casos na legislação tributária em que uma única infração pode gerar diversas penalidades. Cito apenas um exemplo, para ilustrar o ponto: a exposição à venda de cigarro estrangeiro sem selo de controle acarreta ao infrator a cobrança do imposto sobre produtos industrializados que deixou de ser pago, acrescido da multa de 150%, além da pena de perdimento da mercadoria, e de multa igual ao valor comercial da mercadoria. Neste caso, poder-se-ia dizer que estão sendo impostas três penalidades sobre uma única infração. Vejamos como um caso destes é julgado pela 3ª Seção do CARF:

“CIGARROS NACIONAIS DESTINADOS À EXPORTAÇÃO, ENCONTRADOS EM SITUAÇÃO IRREGULAR NO PAÍS. Nos termos do artigo 494 do Decreto nº 4.544, de 26 de janeiro de 2002 — RIPI/2002, "será exigido do proprietário do produto encontrado na situação inegular descrita nos arts. 277 e 284, o imposto que deixou de ser pago, aplicando-se-lhe, independentemente de outras sanções cabíveis, a multa de cento e cinquenta por cento de seu valor (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 45, inciso II).”

CIGARROS ESTRANGEIROS ENCONTRADOS SEM SELO DE CONTROLE A venda ou a exposição à venda de cigarros estrangeiros sem o selo de controle sujeita a mercadoria à pena de perdimento e o proprietário da mesma à penalidade prevista no art. 33 do Decreto-lei nº 1.593, de 1977, com a redação dada pelo art. 52 da Lei nº 10.637, de 29 de agosto de 2002, qual seja, multa igual ao valor comercial da mercadoria, não inferior a RS 1.000,00 (mil reais).

NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE.”

(Acórdão 302-36.775, sessão de 13 de abril de 2005, relatora Elizabeth Emílio de Moraes Chieregatto)

Rejeita-se com isto os argumentos no sentido da impossibilidade de concomitância de multas sobre uma mesma infração e/ou da aplicabilidade do princípio da consunção ao caso. De qualquer sorte, ressalvo que no caso concreto não há exigência de multa de ofício sobre o resultado fiscal apurado ao final do ano, pois este resultado é negativo, tanto para fins de IRPJ, quanto de CSLL. Ou seja, no caso concreto não se discute a tese da “concomitância de multas”.

Tampouco podem ser acatados, em sede de julgamento administrativo, os argumentos acerca da abusividade ou confiscatoriedade da penalidade imposta, ou de afronta aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. O julgador administrativo é mero aplicador da lei ao caso concreto, e dela não se pode afastar, com base em suposta violação a princípios de ordem constitucional. Tal questão sequer suporta maiores digressões, em vista de estar devidamente pacificada por meio de súmula, de observação obrigatória no âmbito deste Colegiado, e que a seguir se transcreve:

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

Assim, tais argumentos somente podem ser opostos ao Poder Judiciário, em face de sua competência exclusiva para a apreciação da constitucionalidade de lei, ou então dirigidos ao legislador, que expressamente previu a aplicação das penalidades questionadas.

A recorrente sustenta ainda que a infração foi capitulada pela fiscalização no art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela art. 14, da Lei nº 11.488, de 2007 (a mesma redação, aliás, transcrita ao início do presente voto), e que isto estaria em descompasso com o art. 144, do CTN, que impõe a aplicação da norma tributária vigente à época da prática da suposta infração.

De fato, deve-se aplicar ao lançamento a lei vigente ao tempo da prática da infração. Contudo, é de se registrar que a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, anterior à alteração promovida pela Lei nº 11.488, de 2007, coincidia com esta quanto à descrição da infração sobre a qual deve ser imposta a penalidade. Confira-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, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, (...)

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

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;

(...)

A recorrente sustenta que, na redação anterior, a multa isolada apenas teria cabimento quando fosse devido tributo. Entretanto, tal entendimento já foi ao norte refutado, na medida em que se demonstrou que o que se está a cobrar é a penalidade pelo cometimento de uma infração, e que esta infração não guarda qualquer relação com o valor do imposto ou contribuição que venha ou não a se demonstrar devido ao final do período de apuração.

A par da nova organização do art. 44 em alíneas, incisos e parágrafos, que foi promovida pela Lei nº 11.488, de 2007, houve apenas uma alteração substancial, no que diz respeito ao caso concreto: a infração, que pela redação anterior era sujeita à penalidade de 75% sobre o valor das estimativas, passou a sujeitar-se à penalidade de 50% sobre a mesma base de cálculo. Esta circunstância constitui uma “exceção”, por assim dizer, à regra geral plasmada no art. 144 do CTN, e a previsão legal desta excepcionalidade encontra seu fundamento no próprio CTN, mais precisamente no art. 106, que prevê a retroatividade da lei, quando esta cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração. E isto já foi feito no presente caso, pela própria fiscalização. Portanto, a única retroatividade de lei aplicada no caso concreto foi a chamada “retroatividade benigna”.

A recorrente sustenta ainda que a multa isolada só teria cabimento se fosse lançada antes do término do exercício.

Conforme se pode conferir nas transcrições feitas, não há na lei qualquer comando neste sentido, quer em sua redação atual, quer naquela vigente ao tempo da prática da infração. Antes pelo contrário, a referência feita na lei ao fato de ser a multa devida *mesmo quando apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL ao final do ano calendário* constitui clara indicação de que a multa também pode ser lançada após o encerramento do ano-calendário, pois é só então que se irá saber se o sujeito passivo apurou o resultado fiscal negativo a que alude o dispositivo.

Por todo o exposto, deve ser mantida a exigência fiscal. Nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Documento assinado digitalmente.

João Otávio Oppermann Thomé – Redator designado