



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

Processo nº 14774.000047/2009-73
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1803-002.366 – 3ª Turma Especial
Sessão de 24 de setembro de 2014
Matéria IRPJ E OUTROS - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente TRADIÇÃO MEDICAMENTOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2006

COMPENSAÇÕES. NÃO EXTERIORIZAÇÃO AO FISCO. NÃO ACATAMENTO.

Não tendo sido as alegadas compensações validamente exteriorizadas ao Fisco - seja por Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF), seja por Pedido de Compensação ou Pedido de Ressarcimento ou Restituição/Declaração de Compensação (Per/DComp) -, não produzem quaisquer efeitos, não podendo, pois, ser acatadas.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO POR ESTIMATIVA. ABRANGÊNCIA.

Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá: (I) a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos; (II) o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2006

IMPUGNAÇÃO. PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia requerido.

CSLL. PIS. COFINS. DECORRÊNCIA.

Ressalvados os casos especiais, igual sorte colhem os lançamentos que tenham sido formalizados por mera decorrência, na medida em que inexistem fatos ou argumentos novos a ensejar conclusões diversas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Arthur José André Neto, Henrique Heiji Urbano e Meigan Sack Rodrigues, que davam provimento, em parte, ao recurso voluntário, para exonerar a multa de ofício isolada em razão da concomitância com a multa de ofício proporcional.

(assinado digitalmente)

Cármem Ferreira Saraiva – Presidente

(assinado digitalmente)

Sérgio Rodrigues Mendes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Cármem Ferreira Saraiva, Meigan Sack Rodrigues, Sérgio Rodrigues Mendes, Arthur José André Neto, Antônio Marcos Serravalle Santos e Henrique Heiji Urbano.

Relatório

Por bem retratar os acontecimentos do presente processo, adoto o Relatório do acórdão recorrido (fls. 469 a 472):

DO AUTO DE INFRAÇÃO

Contra a empresa supra qualificada foram lavrados, em 15/04/2009, os autos de infração a seguir relacionados¹, para exigência de crédito tributário de R\$ 257.431,95 (duzentos e cinquenta e sete mil, quatrocentos e trinta e um reais e noventa e cinco centavos), referentes aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2005.

[...].

De acordo com a descrição dos fatos (fls. 22 e 23) do auto de IRPJ, foram apuradas as seguintes infrações:

a) OMISSÃO DE RECEITAS CARACTERIZADA PELA OCORRÊNCIA DE SALDO CREDOR DA CONTA CAIXA EM 04/01/2005;

b) FALTA DE PAGAMENTO E DE DECLARAÇÃO EM DCTF DO IRPJ E DA CSLL INCIDENTES SOBRE A BASE DE CÁLCULO ANUAL; E

c) FALTA DE PAGAMENTO E DE DECLARAÇÃO EM DCTF DO DÉBITO DE IRPJ E DA CSLL SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

O Termo de Verificação de Infração e Encerramento de Ação Fiscal (fls. 06/15), parte integrante do auto e infração, assim descreveu as infrações.

a) O saldo credor da conta caixa (conta 0005 – DINHEIRO EM ESPÉCIE no livro razão) decorreu de “f) Com base nos demonstrativos e documentos apresentados pelo contribuinte, procedeu-se à correção dos saldos diários da conta caixa, registrando-se ainda a ocorrência de saldo credor em vários dias do ano-calendário de 2005, conforme demonstrativo da conta caixa corrigida, cujo saldo credor máximo, no valor de R\$ 51.425,87 ocorreu em 04/01/2005;”, consistindo infração à legislação tributária do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada referente ao mês de janeiro/2005, refletindo também na apuração do PIS/Pasep e COFINS.

b) A infração falta de pagamento e declaração em DCTF do IRPJ e da CSLL determinados anualmente sobre o lucro líquido ajustado resultou de apuração de IRPJ e CSLL no ajuste em 31/12/2005, quando também ficou constatado o não registro de pagamento ou débito em DCTF desses tributos, como também a não entrega de correlata Declaração de Compensação – DCOMP.

[...].

c) Já a infração falta de pagamento ou declaração em DCTF do IRPJ e da CSLL determinados mensalmente sobre base de cálculo estimada resultou da constatação, na escrituração fiscal, de auferimentos mensais de receitas para os quais

¹ IRPJ (fls. 20/25), CSLL (30/35), PIS/Pasep (fls. 38/40) e COFINS (fls. 43/45)

não há registro de pagamentos ou débitos declarados em DCTF de IRPJ e CSLL por estimativa.

DA IMPUGNAÇÃO

A contribuinte foi cientificada dos autos em 23/04/2009 e, inconformada, apresentou, por meio de seu procurador, a impugnação de fls. 291 a 303, em 25/05/2009, com as seguintes alegações:

i – QUANTO À OMISSÃO DE RECEITAS-SALDO CREDOR DE CAIXA.

i.a) Inconsistências na contabilidade (data de registro dos fatos contábeis) durante o mês, mas que não o saldo final da conta caixa no final do mês, que é sempre devedora;

i.b) Relativamente aos fornecedores cujos títulos são pagos em carteira com cheque, que o lançamento contábil do pagamento da duplicata acontece na data do cheque, porém o lançamento contábil do cheque só acontece na data de sua compensação, o que só acontece alguns dias depois. Dessa forma, a conta caixa é primeiramente creditada pelo pagamento do título e, posteriormente, debitada pela compensação do cheque.

i.c) Que o suposto saldo credor aconteceu no mês de maior venda, em janeiro de 2005, bastando uma análise na movimentação das compras e vendas de mercadorias durante todo o ano de 2005, para ficar claro que não há omissão de receitas;

i.d) Que, em nenhum dos 365 dias do ano de 2005, a conta Caixa apresentou saldo credor no valor de R\$ 51.425,87. De onde vem tal valor?;

i.e) Que as contas bancárias possuem disponibilidade financeira para suprir a conta Caixa. Que as contas Caixa e Bancos são subcontas do Disponível, que é conta do Ativo Circulante, não havendo que se falar em omissão de receitas, quando há disponibilidade para os pagamentos realizados pelo contribuinte. O saldo devedor da conta bancos demonstra o que já foi explanado, sobre os pagamentos de duplicatas em carteira com cheques. O pagamento foi creditado à conta Caixa, porém o cheque, ainda não compensado, não foi lançado a débito da referida conta. Em face do desencontro dos lançamentos a crédito e a débito de caixa, esta conta pode apresentar saldo supostamente credor, enquanto a conta bancária apresenta um saldo a maior, pela não compensação do cheque emitido;

i.f) Que os recebimentos de cartões de crédito transitam pela conta Caixa, debitada como vendas à vista e creditada como depósitos bancários. (Que todos os depósitos bancários passam pela conta Caixa); e

i.g) Que, sendo o saldo credor de caixa referente a mais de um período, há de se computar a receita omitida para fechamento do saldo do respectivo período e início do período seguinte, segundo entendimento do CARF transcrito.

ii – QUANTO À FALTA DE RECOLHIMENTO/DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA-FALTA DE PAGAMENTO E DE DECLARAÇÃO EM DCTF DO IRPJ SOBRE A BASE ANUAL:

ii.a) Que, realmente, em 31/12/2005, a impugnante apurou o IRPJ e a CSLL nos valores de R\$ 26.159,94 e R\$ 15.695,96, respectivamente. Contudo, nos livros Diário e Razão constam os lançamentos de compensação dos tributos apurados no final do ano com os tributos constantes do Ativo Circulante, na conta Impostos e

Contribuições pagos por Estimativa, saldo de pagamentos a maior atualizados pela Selic até 31/12/2005, nos valores de IRPJ Pago por estimativa – R\$ 145.079,81 e Contribuição Social por Estimativa – R\$ 110.031,38, sendo que esses mesmos livros contábeis serviram como base para autuação, não servindo, porém, para análise dos lançamentos de compensação dos valores devidos na apuração do resultado do exercício com os saldos dos pagamentos a maior nos exercícios anteriores, sendo, portanto, improcedentes os lançamentos de IRPJ e de CSLL, já que devidamente regularizados, em face da compensação legal; e

iii – QUANTO À MULTA ISOLADA – FALTA DE PAGAMENTO E DE DECLARAÇÃO EM DCTF DO DÉBITO SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

iii.a) Que encerrado o p.a., a exigência do recolhimento por estimativa deixa de ter efeito, prevalecendo a exigência do imposto e da contribuição efetivamente devidos, apurados com base no lucro real anual; e

iiib) Que, até 31/12/2004, havia saldo de pagamentos a maior de IRPJ (R\$ 123.904,53) e CSLL (R\$ 93.971,63) a serem compensados no ano de 2005, o que feito, consoante planilha de COMPENSAÇÃO DOS VALORES PAGOS A MAIOR EM EXERCÍCIOS ANTERIORES (anexada), requerendo, portanto, a improcedência da aplicação da multa isolada pela falta de pagamento e de declaração em DCTF do débito do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada, nos valores de R\$ 87.135,41 e R\$ 43.559,59.

iv – REQUER, AINDA, PERÍCIA CONTÁBIL, NOS TERMOS DO ART. 16, IV, DO DECRETO Nº 70.235/72, PARA QUE SE PROVE QUE NÃO HOUVE OMISSÃO DE RECEITAS, ATRAVÉS DA ANÁLISE DOS LIVROS DIÁRIO E RAZÃO; E

v – Requer, por fim:

va) que seja julgada PROCEDENTE a presente impugnação, devendo ser decretada a improcedência da autuação, ou sucessivamente;

vb) que seja determinada a compensação dos créditos tributários recolhidos a maior nos períodos anteriores a 2005;

vc) que tais créditos sejam devidamente atualizados pela taxa Selic; e

vd) a aplicação retroativa da multa - menos gravosa – A multa por falta de recolhimento da estimativa mensal, no percentual de 50%, de que trata o artigo 44, II, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo artigo 14 da MP 351/2007.

2. A decisão da instância *a quo* foi assim ementada (fls. 467 e 468):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

OMISSÃO DE RECEITAS - SALDO CREDOR DE CAIXA

Caracteriza-se como omissão no registro de receita a indicação na escrituração de saldo credor de caixa. Constatada a omissão de receita, impõe-se a lavratura do auto de infração.

OMISSÃO DE RECEITAS - LANÇAMENTOS REFLEXOS (CSLL, PIS, COFINS)

Aplica-se às exigências ditas reflexas o decidido em relação à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A falta de recolhimento ou declaração em DCTF do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais.

FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAIS. MULTA ISOLADA.

Aplica-se a multa exigida isoladamente de 50% sobre os valores de IRPJ apurados mensalmente que deixaram de ser recolhidos/declarados em DCTF.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2005

FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A falta de recolhimento ou declaração em DCTF da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais.

FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAIS. MULTA ISOLADA.

Aplica-se a multa exigida isoladamente de 50% sobre os valores de CSLL apurados mensalmente que deixaram de ser recolhidos/declarados em DCTF.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

As alegações apresentadas na impugnação devem vir acompanhadas das provas documentais necessárias e suficientes, sob risco de impedir sua apreciação pelo julgador administrativo.

PEDIDO DE PERÍCIA. REQUISITOS LEGAIS.

Considera-se não formulado o pedido de perícia e diligência que não atende aos requisitos legais estabelecidos para sua formalização.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

3. Cientificada da referida decisão em 01/04/2013 (fls. 498 - ND), a tempo, em 02/05/2013, apresenta a interessada Recurso de fls. 500 a 519 - ND, instruído com os documentos de fls. 520 a 1.028 - ND, nele reiterando os argumentos anteriormente expendidos.

4. Requer, ao final, seja efetuada perícia, com o objetivo de esclarecimentos de fatos, indicando, para tanto, o seu perito e os quesitos a serem respondidos.

Em mesa para julgamento.

Voto

Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes, Relator

Atendidos os pressupostos formais e materiais, tomo conhecimento do Recurso.

5. Conforme se verifica da análise dos autos, para diversos lançamentos contábeis relativos a futuros recebimentos em conta de Bancos, a Recorrente efetua, primeiramente, o seu lançamento a débito da Conta Caixa e, posteriormente, quando do efetivo recebimento do depósito bancário, esse lançamento, a débito de Caixa, é anulado por um lançamento a crédito da mesma conta.

6. Assim, a conta Caixa acaba por ser empregada para controlar créditos a receber em conta Bancos, funcionando como uma espécie de conta transitória.

7. Esse fato é reconhecido pela fiscalização (Termo de Verificação de Infração e Encerramento de Ação Fiscal, fls. 7):

c) De fato, os lançamentos a crédito da conta caixa das transferências efetuadas pelas administradoras de cartão de crédito/débito são indevidos, pois os valores não passaram pelo caixa efetivamente, o que resultou em erro no saldo apresentado, mais credor;

d) No entanto, este erro, na verdade, está corrigindo o saldo da conta caixa com relação a erro cometido anteriormente, quando o lançamento das vendas através de cartão foi feito indevidamente a débito da conta caixa, como demonstra a escrituração contábil — todos os lançamentos de venda de mercadoria foram lançados como venda à vista, debitando a conta caixa, independentemente de as vendas terem sido através de pagamento em dinheiro, cheque ou cartão de crédito/débito;

8. Esse procedimento, porém, por corresponder a um débito e posterior crédito à conta Caixa, não resulta em estouros fictícios dessa conta.

9. Fato semelhante ocorre na situação inversa - futuros pagamentos em conta de Bancos —, como quando do pagamento de fornecedores e outras despesas por meio de cheques. Aqui, a Recorrente efetua lançamento a crédito da Conta Caixa, quando da emissão do cheque, e lançamento a débito, quando de sua compensação (resposta a intimação fiscal, fls. 69):

2. Pagamentos a Fornecedores em Carteira:

Os pagamentos a fornecedores com cobrança em carteira são pagos com cheques. A maioria desses cheques demora alguns dias para serem compensados, uma vez que os fornecedores não efetuam os depósitos deles na data em que recebem o valor das duplicatas. Contudo, o lançamento contábil acontece na data do

efetivo pagamento, debitando a conta do fornecedor e creditando a Conta Caixa.

Só quando o cheque é debitado na conta corrente da farmácia, é que acontece o lançamento a débito da Conta Caixa e a crédito da Conta Bancária.

10. Assim, “a falta de sincronia entre a saída de numerário da Conta Caixa, pelo pagamento, e a entrada da compensação do cheque, provoca, erroneamente, supostos saldos credores na Conta Caixa” (fls. 70).

11. Ou seja, “os saldos credores apresentados em determinados dias, na Conta Caixa, são consequência da forma de contabilização adotada no exercício de 2005 pela empresa” (fls. 70).

12. Esse procedimento, sim, por corresponder a um crédito e posterior débito à conta Caixa, pode resultar em estouros fictícios dessa conta.

13. Porém, com base em planilha apresentada pela própria empresa, a fiscalização efetuou ajustes na conta Caixa, considerando esse último fato.

14. Veja-se, comparativamente, fls. 90, 157 e 166-verso.

15. Veja-se que, exemplificativamente, lançamentos contábeis inicialmente efetuados no dia 14/01/2005, data do pagamento em cheque, pela empresa (fls. 90), foram deslocados para o dia 17/01/2005, data da compensação do cheque, pela fiscalização, quando da reconstituição da conta Caixa (fls. 166-verso), com base em planilha apresentada pela Recorrente (fls. 157).

16. A própria fiscalização frisou bem esse ponto (Termo de Verificação de Infração e Encerramento de Ação Fiscal, fls. 7, grifou-se):

e) Quanto à ocorrência de pagamentos em datas diversas das registradas nos lançamentos contábeis, intimou-se o contribuinte a apresentar demonstrativo discriminando estes pagamentos e suas respectivas datas de ocorrência, acompanhado de documentos hábeis e idôneos que comprovassem estes fatos;

f) Com base nos demonstrativos e documentos apresentados pelo contribuinte, procedeu-se à correção dos saldos diários da conta caixa, registrando-se, ainda, a ocorrência de saldo credor em vários dias do ano-calendário de 2005, conforme demonstrativo da conta caixa corrigida, cujo saldo credor máximo no valor de R\$ 51.425,87 ocorreu em 04/01/2005;

17. Dessa forma, não procede a irresignação da Recorrente quanto a esse ponto.

18. Com relação à assertiva da Recorrente de que, em nenhum dos 365 dias do ano de 2005, a conta Caixa apresentou saldo credor no valor de R\$ 51.425,87, esse valor foi obtido quando da reconstituição da conta, escoimando-se os erros de contabilização por ela mesmos apontados.

19. Por outro lado, observou a fiscalização, rigorosamente, que, existindo saldo credor de caixa referente a mais de um período, deve-se computar a receita omitida para fechamento do saldo do respectivo período e início do período seguinte, como reclama a Recorrente (Termo de Verificação de Infração e Encerramento de Ação Fiscal, fls. 7):

g) Os demais saldos credores apresentados ao longo do ano, sendo menores do que o valor de R\$ 51.425,87, foram desconsiderados, por serem efeitos do saldo credor apresentado em 04/01/2009;

20. No que se refere à alegação de que teria efetuado compensações em sua escrita contábil, relativas aos valores devidos e não recolhidos nem declarados em Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF), cumpre ressaltar que, não tendo sido essas alegadas compensações **validamente exteriorizadas ao Fisco** – seja por Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF), seja por Pedido de Compensação ou Pedido de Ressarcimento ou Restituição/Declaração de Compensação (Per/DComp) –, **não produzem quaisquer efeitos**, não podendo, pois, ser acatadas.

21. Além disso, devem essas compensações ser procedidas pela própria Recorrente, na forma da Lei, não sendo de se admitir a sua efetivação de ofício.

22. Já quanto à multa isolada - analisada no tópico seguinte -, já foi, ela, aplicada no percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre o tributo/contribuição devido, conforme se verifica das tabelas de fls. 14 e 20.

Multa isolada

23. 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:

Cumprir 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.

24. 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;

25.

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 ou insuficiência de pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL 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, ela, 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 (portanto, 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. Cabe 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?
- 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 eventual concomitância, portanto, será decorrente desse fato (dupla infração).

26. Acrescenta-se, por pertinente, que insurgências quanto ao possível montante desproporcional da multa isolada por falta ou insuficiência de pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL 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 15 de junho de 2007.

27. 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.

28. 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.

Pedido de perícia

29. Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, **indefiro**, por prescindível, o pedido da interessada, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 – Processo Administrativo Fiscal (PAF), com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993.

30. Há que se observar que, por um lado, tendo sido acatados os dados constantes das planilhas apresentadas pela Recorrente, e, por outro, não sendo admitidas compensações não exteriorizadas ao Fisco, não se justificaria, de qualquer modo, a realização de perícia para tanto.

Demais exigências

31. Ressalvados os casos especiais, igual sorte colhem os lançamentos que tenham sido formalizados por mera decorrência daquele, na medida em que inexistem fatos ou argumentos novos a ensejar conclusões diversas.

Conclusão

Em face do exposto, e considerando tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO**.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Sérgio Rodrigues Mendes