



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

Processo nº 19647.004481/2005-78
Recurso nº 174.709 Voluntário
Acórdão nº **1803-01.327 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 10 de maio de 2012
Matéria IRPJ - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente POSTO ONZE LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2003, 2004

RECOLHIMENTO ESTIMADO. MULTA ISOLADA. PREJUÍZOS.

Consoante reiterada jurisprudência desta corte julgadora administrativa, a aplicação de multa isolada sobre falta de recolhimento estimado de IRPJ ou CSLL, apurada após o encerramento do ano calendário, fica limitada ao imposto ou contribuição efetivamente devidos ao final do período de apuração anual.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencido o Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes, que negava provimento ao recurso. Os Conselheiros Meigan Sack Rodrigues e Sérgio Luiz Bezerra Presta votaram pelas conclusões. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Walter Adolfo Maresch. Ausente o Conselheiro Victor Humberto da Silva Maizman.

(assinado digitalmente)

Selene Ferreira de Moraes - Presidente

(assinado digitalmente)

Sérgio Rodrigues Mendes – Relator

(assinado digitalmente)

Walter Adolfo Maresch - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Selene Ferreira de Moraes, Meigan Sack Rodrigues, Walter Adolfo Maresch, Sérgio Rodrigues Mendes e Sérgio Luiz Bezerra Presta.

Relatório

Por bem retratar os acontecimentos do presente processo, adoto o Relatório do acórdão recorrido (fls. 344):

DO AUTO DE INFRAÇÃO

Contra a empresa em epígrafe, foi lavrado, em 03/05/2005, o Auto de Infração do Imposto de Renda - IRPJ, para exigência de crédito tributário de R\$ 6.191,45, relativo à multa isolada devida pela falta de pagamento do imposto incidente sobre base de cálculo estimada, fruto de divergências constatadas entre os valores de receita bruta escriturados e os declarados/pagos, nos anos-calendário de 2002 e 2003.

DA IMPUGNAÇÃO

2. Inconformado, o contribuinte apresentou, tempestivamente, a impugnação de fls. 311/319, por meio da qual alega:

2.1. Da tempestividade da entrega da impugnação;

2.2. Da não admissão pela jurisprudência administrativa da multa isolada após encerrado o ano-calendário, nos pagamentos do IRPJ por estimativa.

Embasando o seu pleito, a impugnante cita 04 (quatro) Acórdãos relativos a lançamento do imposto com cobrança das estimativas devidas e consequente multa de ofício, após encerramento do ano-calendário, além de texto retirado da Doutrina, relativo à imposição da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais.

2. A decisão da instância *a quo* foi assim ementada, na parte mantida (fls. 343):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

Uma vez efetuada a opção pela forma de tributação com base no lucro real anual, a pessoa jurídica fica sujeita a antecipações mensais do imposto de renda, calculadas com base em estimativa. O não-recolhimento ou o recolhimento a menor do tributo sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada prevista no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96.

[...].

Lançamento Procedente em Parte.

3. Cientificada da referida decisão em 13/05/2008 (fls. 351), a tempo, em 04/06/2008, apresenta a interessada Recurso de fls. 353 a 365, instruído com os documentos de

fls. 366 a 369, nele reiterando os argumentos anteriormente expendidos e aduzindo mais os seguintes:

- a) que, como se observa do auto de infração, lavrado em 03.05.2005, a multa isolada se refere à diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado pago — IRPJ estimativa, nos anos-calendário de 2002/2003, sendo, portanto, a multa isolada aplicada cumulada com a multa de ofício sobre a diferença de estimativa apurada, na forma do art. 142, parágrafo único, do CTN;
- b) que, como a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional, tem-se que, no caso, a pretensão do autuante, bem como apoiada pelo acórdão recorrido, é a de cumular a multa isolada com a multa de ofício sobre a diferença do tributo não recolhida no ano anterior;
- c) que está claro, na jurisprudência transcrita, que esta se reporta à aplicação de multa isolada, e não apenas à cobrança de estimativas, como entendeu equivocadamente em sua fundamentação o acórdão recorrido; e
- d) que, em face do exposto, já que os anos-calendário fiscalizados são os de 2002 e 2003, e o auto de infração somente foi lavrado em 2005, comprovando-se a inaplicabilidade da multa isolada após o encerramento dos anos-calendário, requer seja o auto julgado totalmente improcedente, provendo-se o recurso.

4. É o que importa relatar.

Em mesa para julgamento.

Voto Vencido

Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes, Relator

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

5. 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:

Cumprе 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.

6. 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;

7. 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).

8. 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.

9. 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.

10. 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.

Processo nº 19647.004481/2005-78
Acórdão n.º **1803-01.327**

S1-TE03
Fl. 380

Conclusão

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

E como voto.

(assinado digitalmente)

Sérgio Rodrigues Mendes

Voto Vencedor

Conselheiro Walter Adolfo Maresch, Redator Designado

O bem lançado voto do ilustre conselheiro relator não foi acompanhado pelos demais integrantes desta turma julgadora ao qual peço vênica para igualmente discordar.

A longa e sucessiva batalha jurídica que afeta a aplicação da multa de ofício isolada de 75% (atualmente reduzida para 50%) como pena para o não recolhimento do imposto estimado de IRPJ (previsto nos arts. 27 e ss da Lei nº 8.981/95) continua a afligir esta corte de julgamento administrativa, sem ainda uma solução pacificada.

Se por um lado deve ser dada efetividade ao comando legal previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, é notório que a penalidade aplicada é inadequada como sanção para a infração que visa coibir.

Seja pela falta de razoabilidade e racionalidade em seu percentual (atualmente 50% do valor da estimativa não recolhida) seja pela inadequação aos casos em que encerrado o período de apuração anual o imposto já recolhido é superior ao efetivamente devido no balanço de encerramento, constata-se total falta de sintonia entre infração e sanção.

Não sendo competência e tampouco pretensão desta corte julgadora administrativa avaliar a legalidade ou constitucionalidade do dispositivo objurgado no recurso voluntário, impende reconhecer que se deve dar a exata exegese do dispositivo na dimensão que ocupa no ordenamento jurídico tributário.

Neste diapasão, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, já deixou assentado o entendimento conforme os seguintes julgados:

IRPJ. RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA.

LANÇAMENTO DEPOIS DE ENCERRADO O ANO CALENDÁRIO.

Encerrado o período anual de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido, apurado com base no lucro real, em declaração de rendimentos apresentada tempestivamente, revelando-se improcedente a cominação de multa sobre eventuais diferenças se o imposto recolhido antecipadamente superou o efetivamente devido. (Acórdão CSRF/01- 05.327/2005 —Rec. 103-124946)

"IRPJ. MULTA ISOLADA. FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ COM BASE NO LUCRO ESTIMADO. A regra é o pagamento com base no lucro real apurado no trimestre, a exceção é a opção feita pelo contribuinte de recolhimento do imposto e adicional determinados sobre base de cálculo estimada. A Pessoa Jurídica somente poderá suspender ou reduzir o imposto devido a partir do segundo mês do ano calendário, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o

valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculados com base no lucro real do período em curso. (Lei nº 8.981/95, art. 35 c/c art. 2º Lei nº 9.430/96).

A falta de recolhimento está sujeita às multas de 75% ou 150%, quando o contribuinte não demonstra ser indevido o valor do IRPJ do mês em virtude de recolhimento excedentes em períodos anteriores. (Lei nº 9.430/96 art. 44 § 1º inciso IV c/c art. 2º).

A base de cálculo da multa é o valor do imposto calculado sobre lucro estimado não recolhido ou diferença entre o devido e o recolhido até a apuração do lucro real anual. A partir da apuração do lucro real anual, o limite para a base de cálculo da sanção é a diferença entre o imposto anual devido e a estimativa obrigatória, se menor. (Lei nº 9.430/96 art. 44 caput c/c § 1º inciso IV e Lei 8.981/95 art. 35 § 1º letra "b").

A multa pode ser aplicada tanto dentro do ano calendário a que se referem os fatos geradores, como nos anos subsequentes dentro do período decadencial contado dos fatos geradores. Se aplicada depois do levantamento do balanço a base de cálculo da multa isolada é a diferença entre o lucro real anual apurado e a estimativa obrigatória recolhida." (Acórdão CSRF/01-04.930/2004 — Rec 108-128691)

Nestas decisões, prevaleceu a tese de que encerrado o período de apuração anual, o limite para aplicação da multa isolada é o valor do imposto efetivamente devido no balanço de ajuste em 31.12 sendo a base de cálculo a diferença entre este valor e o valor das estimativas porventura recolhidas ao longo do período.

A própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional através do seu Parecer PGFN /CAT 1.658/2011, ao apreciar a possibilidade de cobrança e inscrição em Dívida Ativa de valores apurados por estimativa reconhece a inexistência de fato gerador e tributo ao longo do ano calendário (o que somente ocorre no encerramento do período de apuração anual), reforçando o entendimento de que a multa isolada só tem sustentação até o limite do tributo efetivamente devido ao final do período de apuração.

Não se trata portanto de tentativa de mitigar o alcance da lei mas dar-lhe a eficácia e efetividade de acordo com o ordenamento jurídico vigente.

Inexistindo tributo efetivamente devido ou sendo este inferior aos valores já recolhidos a título de antecipação, inexistente base de cálculo para apuração da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa.

No caso em tela, a contribuinte recolheu o equivalente a 10% do IRPJ estimado com base na receita bruta dos anos calendários 2002 e 2003, mas apresentou prejuízo fiscal tanto em 2002 no valor de R\$ 5.125,27 (DIPJ fl. 48 e balancete – Fl. 290v) como no ano calendário 2003, no valor de R\$ 17.261,61 (DIPJ fl. 94 e balancete – Fl. 307).

Desta forma, deixa de existir base de cálculo para a aplicação da multa isolada já que em ambos períodos (2002 e 2003) a contribuinte apurou prejuízo fiscal, não havendo portanto base de cálculo positiva que possa ensejar a aplicação da multa isolada em virtude do IRPJ estimado não recolhido.

Processo nº 19647.004481/2005-78
Acórdão n.º **1803-01.327**

S1-TE03
Fl. 383

Ante o exposto, voto por dar provimento integral ao recurso.

(assinado digitalmente)

Walter Adolfo Maresch