



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

Processo nº 10435.000285/2004-64
Recurso nº 163.708 Voluntário
Acórdão nº **1801-00.402 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 10 de novembro de 2010
Matéria Penalidade - Multa Isolada estimativas IRPJ não pagas
Recorrente SOCIEDADE DE AUTOMÓVEIS LTDA - SADA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS.

A aplicação da multa preceituada no artigo 44, inciso I, c/c o §1º, inciso IV, da Lei nº 9.436/96, decorre do inadimplemento da obrigação do contribuinte em recolher os valores dos tributos estimados, uma vez ser sua a opção por proceder dessa forma e não apurar o IRPJ e tributos reflexos na forma regular, trimestralmente. A penalidade está prevista em norma tributária vigente, artigo 2º da Lei nº 9.430/96, e independe de haver ou não saldo de tributo devido ao final do período, não cabendo à autoridade administrativa de julgamento retirar a eficácia de norma tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso nos termos do voto do relator. Vencidos os conselheiros André Ricardo Lemes da Silva, Marcos Vinícius Barros Ottoni e Rogério Garcia Peres.

(assinado digitalmente)

ANA DE BARROS FERNANDES – Presidente e Relatora

EDITADO EM: 16/11/2010

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Carmen Ferreira Saraiva, André Ricardo Lemes da Silva, Maria de Lourdes Ramirez, Marcos Vinícius Barros Ottoni, Rogério Garcia Peres e Ana de Barros Fernandes.

Relatório

A empresa em epígrafe foi autuada a recolher multa isolada em decorrência de não efetuar os pagamentos das CSLL apuradas sobre as bases estimadas nos meses de janeiro a dezembro dos anos-calendários de 1999, 2000, 2001 e 2002, conforme verifica-se pelo Auto de Infração juntado às fls. 03 a 10, lavrado com fulcro no artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, então vigente.

Destaco que no Termo de Encerramento da Ação Fiscal, fls. 82, a autoridade lançadora esclareceu que, inicialmente, o foco da auditoria foi a venda de um automóvel a taxista com isenção de IPI, mediante arrendamento mercantil, o que mais tarde verificou-se não ter ocorrido e, portanto, não gerando tributação do IPI.

Na continuidade dos trabalhos fiscais, em seara de verificações obrigatórias através das quais cotejam-se os valores declarados, escriturados e pagos pela contribuinte no período dos últimos cinco anos, a fiscalização constatou que a empresa solicitou fosse incluído no PAES débitos relativos às estimativas de IRPJ e CSLL não recolhidas pertinentes ao ano-calendário de 2001 – fls. 82.

Nas referidas verificações, constatou-se que não somente houvera o não recolhimento das estimativas do ano de 2001, mas também em relação aos anos de 1999, 2000 e 2002, ensejando a presente autuação fiscal.

Impugnado o feito fiscal, fls. 86 e 87, a contribuinte argumentou que inscrevera os débitos ora constituídos de ofício no PAES e, portanto, os denunciou espontaneamente, estando albergada pelo artigo 138 do Código Tributário Nacional, não podendo ser tributada *ex officio*.

Às fls. 102 encontra-se juntado aos autos o formulário de Pedido de Parcelamento – PAES protocolizado em 29 de julho de 2003, sem discriminação dos débitos incluídos.

A autoridade preparadora juntou ao presente cópia da petição protocolizada em 27/11/2003 relativa ao processo administrativo fiscal nº 13413.000263/2003-60 que cuida do parcelamento solicitado pela contribuinte (fls. 110) no que se refere à inclusão no PAES das multas devidas pelo não recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL do ano de 2001.

A Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Belo Horizonte/MG exarou o Acórdão nº 02-15.535/07, fls. 111 a 121, considerando o lançamento procedente em parte, reduzindo a multa isolada de 75% para 50% em vista de legislação posterior mais benéfica ter sido editada (Lei nº 11.488/07, artigo 14).

O acórdão restou assim ementado:

PARCELAMENTO ESPECIAL - PAES

A adesão do contribuinte ao Paes produz efeitos legais somente em relação aos débitos efetivamente incluídos no parcelamento especial, observado o cumprimento das formalidades e das prazos estabelecidos na legislação de regência.

MULTA ISOLADA – RETROATIVIDADE BENIGNA

Em face do princípio da retroatividade benigna, deve ser reduzida a penalidade que, posteriormente à sua imposição e antes da decisão administrativa, acabou atenuada pela legislação tributária.

Inconformada, a empresa apresenta, tempestivamente, o Recurso Voluntário de fls. 126 a 129, argumentando que :

- a) A DRJ negou a pretensão da contribuinte em alocar o débito ora lançado no PAES;
- b) A empresa possui contabilidade, balanços trimestrais e pode levantar os balancetes mensais, se for solicitado, provando que apurou prejuízo fiscal em todos os meses, inclusive nos ajustes anuais;
- c) A empresa incidiu em erro ao preencher as DCTF com débitos mensais e ao solicitar que os débitos apurados em fiscalização fossem incluídos em parcelamento, mas agora requer que sejam aceitos os balancetes de suspensão para comprovar que, acusando prejuízo, nada tinha a recolher a título de estimativa;
- d) As estimativas não são devidas se há prejuízo;
- e) Houve mero erro ao informar ao fisco que a apuração do IRPJ era anual e não trimestral com o levantamento de balanços de suspensão mensais;
- f) Não existe fato gerador para a multa, conforme preceitua o artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96 então vigente, se as estimativas não são devidas ao fisco, em vista dos prejuízos incorridos;
- g) Pagar as estimativas seria depois ter que buscar a restituições dos valores indevidamente recolhidos, em face dos prejuízos fiscais apurados;
- h) Centenas de decisões do Conselho de Contribuintes reconhecem que quando há erro de fato esses devem ser retificados por força do princípio da verdade material;
- i) A base de cálculo da multa isolada é a diferença entre o lucro real anual apurado e a estimativa obrigatória recolhida ou a recolher, não havendo base de cálculo no presente caso.

É o relatório. Passo a analisar as razões recursais.

Voto

Conselheira ANA DE BARROS FERNANDES, relatora

Conheço do Recurso Voluntário interposto, por tempestivo, e passo a analisá-lo estando o crédito tributário objeto do presente litígio administrativo – multa isolada R\$

69.778,26 –, dentro do limite de alçada para apreciação por essa Turma Especial, de acordo com o definido no inciso II do artigo 2º da Portaria MF nº 92/08.

O presente litígio centraliza-se na exigência das multas isoladas devidas pelo não recolhimento das estimativas mensais, em vários anos (1999 a 2002), em empresa que, conforme a própria recorrente alega:

- I. optou pelo regime de apuração anual do Lucro Real;
- II. não procedeu ao levantamento dos balanços trimestrais, nem balancetes mensais;
- III. apurou prejuízos nos diversos e seqüenciais anos, no ajuste anual;
- IV. informou nas DIPJ e DCTF as estimativas devidas.

O processo relativo à exigência de CSLL, conexo a este, nº 10435.000284/2004-10, foi julgado por esta Turma Especial em 07 de maio de 2009 (Acórdão nº 1801-00.010), quando a composição de julgadores era diversa, todavia, comigo por relatora.

Na ocasião, fui voto vencido e a contribuinte obteve o provimento do recurso voluntário interposto.

A matéria de direito em ambos os processos é exatamente a mesma e registro que o meu posicionamento não se alterou desde então, pelo contrário.

Matéria de Direito – Multas Isoladas – Penalidades – Posicionamento desta

Relatora

Dispõe o artigo 44, inciso I, c/c o §1º, inciso IV, da Lei nº 9.436/96, vigente e aplicada à época da ocorrência dos fatos:

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

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 não pertencem ao original)

Posteriormente, a redação desse artigo foi explicitada da seguinte forma, grifando-se o trecho concernente à matéria:

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

[...]

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

Indiscutível que o legislador reduziu o percentual de 75% para 50%, mas a infração tributária continua sendo penalizada e, *data venia*, as teses que vêm sendo tecidas sobre o assunto, não se trata de ocorrência de fato gerador de obrigação tributária principal, mas medida coercitiva para que a norma tributária preceituada o artigo 2º da mesma lei não se torne inócua:

Pagamento por Estimativa

*Art. 2º - A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real **poderá optar** pelo pagamento do imposto, em cada mes, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9249, de 1995, observado o disposto nos parágrafos 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9065, de 20 de junho de 1995.*

Parágrafo 1º - O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

(grifos não pertencem ao original)

E estabelece o artigo 3º, *caput*:

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

(grifos não pertencem ao original)

Pois se os contribuintes optam pelo regime de apuração de IRPJ e CSLL na forma anual, não recolhem as estimativas mensais apuradas e ao final do período, apuram o real IRPJ e CSLL a pagar, ou mesmo prejuízo, e não há qualquer sanção para as estimativas não recolhidas, porque existir a norma que obriga aos recolhimentos dessas?

E, parênteses aqui, denomina-se estimativas porque, de ante-mão, preferem estimar o lucro a levantar balancetes de suspensão ou redução, porque a partir da edição da Lei

nº 9.430/96 as pessoas jurídicas deveriam apurar a base de cálculo do IRPJ e CSLL em períodos trimestrais:

IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURIDICA

Secao I

Apuracao da Base de Calculo

Periodo de Apuracao Trimestral

Art. 1º - A partir do ano-calendario de 1997, o imposto de renda das pessoas juridicas sera determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por periodos de apuracao trimestrais, encerrados nos dias 31 de marco, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendario, observada a legislacao vigente, com as alteracoes desta Lei.

A tese desenvolvida *in contrario sensu* defende que a multa incide apenas sobre a diferença entre o saldo de tributo a pagar e o valor das estimativas, quando o valor do imposto anual for maior do que a soma do valor estimado, mês a mês.

Ora, nesse caso, cabe é a multa de ofício regular, que esse órgão colegiado defende majoritariamente não poder ser aplicada concomitantemente com a multa isolada. Então, quando aplicar-se-á a multa preceituada no sentido de coibir os contribuintes a recolherem as estimativas mensais que se propuseram, por livre e espontânea vontade, fazê-lo?

A resposta é ‘nunca’ tornando-se o dispositivo legal totalmente inócuo.

Para a aplicação da referida multa isolada não há que se falar em ocorrência de fato gerador, visto que não se está a cobrar tributo, que ao final do ano-calendário, pode ou não ser devido, em face ao ajuste anual.

O valor do tributo, estimado, repita-se, serve unicamente como base de cálculo e não interessa, ao legislador, se é devido ou não, ao final do período no ajuste anual (aliás, por isso que se denomina ajuste).

E a base de cálculo poderia ser outra, mas o legislador para colocar um vínculo entre a obrigatoriedade estabelecida em norma tributária – **do contribuinte que opta, excepcionalmente, pelo regime anual de apuração do lucro real e assume recolher as estimativas, rejeitando erguer os balancetes mensais de suspensão ou redução como a norma ordinariamente estabelece** – e a penalidade que sanciona o descumprimento dessa norma.

A exigência ora discutida é a penalidade por descumprimento de norma legal e, nesse caso, não há que se debater ser razoável ou não, sob pena de as autoridades julgadoras administrativas discutirem a legalidade das normas. Similarmente, recorde da discussão eterna do cabimento do juros à taxa Selic e da multa moratória. Se é razoável a cobrança de ambos encargos nunca se discutiu no âmbito administrativo sendo posicionamento manso e pacífico, retratado em súmula editada pelo então 1º Conselho de Contribuintes e ora recepcionadas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf, que administrativamente não se adentra em discussões que envolvam a legalidade ou constitucionalidade das leis.

E o princípio da razoabilidade, que fundamenta tese em contrário a qual insta em exonerar os contribuintes da cobrança da multa isolada no caso do não recolhimento das estimativas por eles mesmo apuradas e informadas tanto em DCTF quanto em DIPJ, como no

presente caso, é princípio constitucional aplicado às normas legais, que somente o Poder Judiciário, no exercício de suas funções privativas pode aplicar, *data venia máxima*.

A razoabilidade que se poderia aqui aventar, o legislador tributário já entendeu aplicar quando reduziu o percentual de 75% para percentual *mais razoável* de 50%. Mas, definitivamente, não vejo nada de razoável em se deixar de aplicar penalidade, preceituada em lei, no caso do descumprimento de outra norma tributária. Não seria razoável, por óbvio, como a requerente mesmo reconhece, que se exigisse a penalidade **mais** o tributo estimado, quando ao final do ano o ajuste demonstra saldo negativo.

Analogamente a essas considerações em contrário à aplicação da multa ora debatida, exemplifico com as multas de trânsito. Se os cidadãos, no lugar de contribuintes, passassem o sinal vermelho e fossem autuados, ou dirigissem acima do limite de velocidade previsto, e fossem autuados, pelo mesmo raciocínio, poderiam se eximir da multa aplicada porque não colidiram ou não atropelaram ninguém. Não houve resultado danoso, portanto não há razão (ou não é razoável) ser penalizado. Na analogia, não havendo tributo ao final do ano, não há porque ser penalizado pelo descumprimento da norma que exigia o pagamento mensal.

Lembremos que tanto o direito tributário quanto o direito penal têm em comum a tipicidade cerrada e, no presente caso, a norma é clara: a conduta do contribuinte que opta pelos recolhimentos de estimativas, não o fazendo, sujeita-se à penalidade.

Conhecendo tese contrária defendida por esse órgão colegiado, adianto-me um pouco mais, afastando, de plano, a que seja invocado o artigo 112 do Código Tributário Nacional – CTN, pois não há qualquer dúvida no texto legal quanto à base para o cálculo para se exigir a penalidade.

É o montante que deveria ter sido recolhido e não foi. Simples assim, voltando a destacar que não se está a tratar de exigência de tributo que, ao final do período, o contribuinte demonstra não ser devido, mas sim mera sanção pelo não-ato do contribuinte estipulado em norma, cujo cálculo tem como parâmetro o valor mensal não recolhido.

Desta forma, prestigio a norma tributária, que define a sanção pelos não recolhimentos dos valores estimados durante o período, declarados pela contribuinte, mantendo a sua aplicação, por vigente e não declarada ilegal ou inconstitucional, defendendo que não fere qualquer princípio constitucional, sob pena de torná-la, administrativamente, inócua, grifei.

Voto em negar provimento do recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

ANA DE BARROS FERNANDES – Relatora

