



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10120.002017/2004-21
Recurso nº 154.177 Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9101-001.574 – 1ª Turma**
Sessão de 24 de janeiro de 2013
Matéria IRPJ - MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO CONCOMITANTE
Recorrentes FAZENDA NACIONAL E EVOLUTI TECNOLOGIA E SERVIÇOS LTDA.
FAZENDA NACIONAL E EVOLUTI TECNOLOGIA E SERVIÇOS LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa:

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

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. (Acórdão nº CSRF 401-05838).

RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. APLICABILIDADE APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO-BASE. A multa isolada pode ser exigida após o encerramento do exercício em que as antecipações seriam devidas, estando o valor da sua base de cálculo limitada ao montante do tributo efetivamente devido, apurado no encerramento desse exercício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional (multas concomitantes) e, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso do contribuinte (multa isolada). Vencidos os Conselheiros José Ricardo da Silva e Valmir Sandri que davam provimento integral.

(assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(assinado digitalmente)

Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, João Carlos de Lima Junior, Jorge Celso Freire da Silva, Suzy Gomes Hoffmann, Karem Jureidini Dias, Valmir Sandri, Valmar Fonsêca de Menezes, José Ricardo da Silva e Plínio Rodrigues de Lima.

Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência interpostos i) pela Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN, com base no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, admitido através do despacho de fls. 626, e ii) pela contribuinte, admitido através do despacho de fls. 693/696, contra decisão proferida no Acórdão nº 1402-00.062, sessão de 06/11/2009 (fls. 598/601), pela Segunda Turma Ordinária da 4ª Câmara desta 1ª Seção de Julgamento.

O recurso especial apresentado pela Procuradoria da Fazenda Nacional –PFN diz respeito à aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada, tendo o aresto guerreado, nessa matéria, sido assim ementado:

PENALIDADE — MULTA ISOLADA — FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOB BASE ESTIMADA. Não cabe a aplicação concomitante da multa de ofício incidente sobre o tributo apurado e da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, §1º, inciso IV, quando calculadas sobre os mesmos valores, apurados em procedimento fiscal. Incabível a exigência da multa isolada concomitante.

O acórdão trazido como paradigma, nº 193-00018 (fls. 610), proferido pela extinta Terceira Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes, apresenta a seguinte ementa:

"(...) CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA ACOMPANHADA DO TRIBUTO - A multa de ofício aplicada isoladamente sobre o valor do imposto apurado por estimativa, que deixou de ser recolhido, no curso do Ano-calendário, é aplicável concomitantemente com a multa de ofício calculada sobre o imposto devido com base no lucro real anual igualmente não recolhido, em face de se tratar de infrações distintas."

Quanto ao recurso especial interposto pela contribuinte, a matéria trazida à colação refere-se à possibilidade de se aplicar a multa isolada, não concomitante, após o encerramento do período-base de apuração do IRPJ, a qual foi mantida mediante decisão proclamada nos termos a seguir:

Acordam os membros do Colegiado, (...) por voto de qualidade, em manter a multa isolada não concomitante de R\$ 214.234,62 (IRPJ) e de R\$ 27.530,69 (CSLL), (...).

Consta do voto condutor da decisão recorrida que:

esse entendimento está centrado na interpretação de que constatado o não recolhimento das estimativas, a multa isolada é devida até mesmo nas situações em que o contribuinte apresenta prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente (desde que não tenha apurado os balancetes de suspensão ou redução do tributo demonstrando o prejuízo fiscal ou redução do tributo). Por essa interpretação não importa que o lançamento tenha sido realizado durante o ano-calendário ou após o seu encerramento.

Extraio do despacho que deu seguimento ao recurso especial (fls. 674) a transcrição dos fundamentos que embasaram a decisão proferida no acórdão paradigma, nos seguintes excertos do seu voto condutor:

(...).

Dentro de tal contexto, certo é que encerrado o período de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece o tributo efetivamente devido com base na apuração do lucro real.

Entendo, portanto, que o fisco somente poderá impor multa de ofício isolada, quando e se constatar recolhimento(s) menor(es) do que a base estimada, se o fizer dentro do período-base de apuração e pagamento bem assim, antes da contribuinte entregar sua declaração de ajuste anual.

(...).

Foram apresentadas contrarrazões tanto da PFN quanto da contribuinte, as quais serão lidas em plenário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, relator.

Conforme relatado, estão sendo trazidos à nossa apreciação recursos especiais de divergência apresentados pela Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN e pela contribuinte, estando ambos de acordo com os pressupostos legais e regimentais de admissibilidade, devendo ser conhecidos.

As matérias postas à apreciação deste Colegiado são por demais conhecidas, quais sejam:

1. Recurso especial da PFN: aplicação da multa de ofício em concomitância com a multa isolada sobre a mesma infração apurada em procedimento de fiscalização, e

2. Recurso especial da contribuinte: aplicação da multa isolada, não concomitante, após o encerramento do período base de apuração do IRPJ, ou seja, a fiscalização apurou omissão de receitas nos anos calendário de 1999, 2000 e 2001, sendo que nos anos de 2002 e 2003 foram apuradas apenas insuficiência no pagamento das estimativas, sendo essa a base sobre a qual foi lançada a multa isolada em questão.

Impende ressaltar que os fatos geradores são anteriores à vigência da Lei nº 11.388/2007 (conversão da MP nº 351/2006).

Início pela análise do dissenso jurisprudencial levantado pela PFN, que consiste na cobrança de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas do IRPJ e da CSLL, com fulcro no art. 44, § 1º, inciso IV, atual art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/1996, concomitantemente com a multa de ofício de que trata o art. 44, inciso II, atual art. 44, § 1º, ambos da mesma Lei, lançadas com base em receitas omitidas.

Por discorrer sobre a matéria com muita propriedade, peço vênica para transcrever excertos do voto condutor da decisão proferida por esta Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no acórdão CSRF nº 401-05838, sessão de 15/04/2008, no processo nº. 13626.000292/2003-04, da lavra do i. Conselheiro Marcos Vinicius Nêder de Lima, que adoto como razões de decidir:

“(…).

Após a edição desse dispositivo legal, inúmeros debates instalaram-se no âmbito desse Conselho de Contribuintes, sobretudo acerca da aplicação cumulativa das sanções neles previstas. Na verdade, a leitura isolada dos enunciados do artigo 44 da Lei nº 9.430 tem levado alguns dos meus pares a sustentar a aplicação da multa isolada em todos os casos em que não houver recolhimento da estimativa. Sustentam que a sanção foi concebida justamente para assegurar efetividade ao regime da estimativa e preservar o interesse público.

Ressalto, inicialmente, que a divergência não se situa na necessidade de dar efetividade ao regime de estimativa, porquanto o intérprete deve atribuir a lei o sentido que lhe permita a realização de suas finalidades. Mas, a pretexto de concretizá-lo, não se pode menosprezar o sentido mínimo do texto legal. Por força da segurança jurídica, a interpretação de normas que imponham penalidades deve ser atenta ao que dispõe os textos normativos e esses oferecem limites à construção de sentidos.

Na verdade, Kelsen já dizia que toda norma legal deriva de uma vontade pré-jurídica (um querer), mas a dificuldade do intérprete repousa na identificação de o que se reputará como sendo essa vontade. No dizer de Marçal Justen Filho, não há qualquer caráter predeterminado apto a qualificar o interesse como público. Sustenta que "o processo de democratização conduz à necessidade de verificar, em cada oportunidade, como se configura o interesse público. Sempre e em todos os casos, tal se dá por meio da intangibilidade dos valores relacionados aos direitos fundamentais¹".

Nessa trilha de raciocínio, iniciaremos pelo exame das formulações literais, isolando os enunciados prescritivos e sua estrutura lógica, para depois alcançar as significações normativas e, como produto final, a regra jurídica. Norma não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática dos textos².

¹ MARÇAL, Justen Filho. Curso de Direito Administrativo. São Paulo: Saraiva, 2005, p.43/44.

² Ricardo Guastini citado por Humberto Asila em Teoria dos Princípios, São Paulo: Malheiros, 2005, p.22.

Nesse sentido, o artigo 44 da Lei nº 9.430/96 prescreve, de forma sintética, o seguinte:

HIPÓTESE	CONSEQÜÊNCIA
Dado que houve falta de pagamento ou recolhimento, recolhimento após o vencimento do prazo, sem acréscimo de multa moratória	Pagar multa de 75% ou 150% ³ , calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição (art. 44, <i>caput</i> , inciso I e II)
Dado que pessoa jurídica está sujeita ao pagamento do IR de forma estimada, ainda que tenha apurado base de cálculo negativa no ano correspondente.	Pagar multa isolada de 75% calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição (<i>caput</i> , art. 44, §1º, IV)
Dado que a pessoa jurídica prova, por meio de balanço ou balancetes mensais, que o valor acumulado excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período.	Dispensar recolhimento por estimativa (art. 44, §1º, IV c/c art. 35, §2º, da Lei 8981/95).

O exame literal dos textos legais acima transcritos evidencia que o *caput* do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 determina que a multa seja calculada "**sobre a totalidade ou diferença de tributo**". Ou seja, as penalidades previstas nos incisos I e II, e no §1º, IV, referem-se todas à falta de pagamento de tributo. Assim, ambas as penalidades discutidas nesse processo, por força da previsão legal, incidem sobre a mesma base de cálculo, ao contrário, do que fazer crer a Procuradoria da Fazenda Nacional.

Importante firmar que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, eis que, juridicamente, o fato gerador do tributo só será tido por ocorrido ao final do período anual (31/12). O valor do lucro — base de cálculo do tributo — só será apurado por ocasião do balanço no encerramento do exercício, momento em que são compensados os valores pagos antecipadamente em cada mês sob bases estimadas e realizadas outras deduções desautorizadas no cálculo estimado.

O aplicador, diante dessas proposições extraídas do texto legal, deve buscar a interpretação que alcance a coerência interna do conjunto, por isso a construção lógica da regra jurídica não pode levar ao cumprimento de um enunciado prescritivo e ao necessário descumprimento de outro do mesmo dispositivo legal. O intérprete deve buscar o sentido do conjunto que afaste contradições, afinal, dentre a moldura de significações possíveis de um texto de direito positivo a escolha do intérprete de ser feita em consonância com todo ordenamento jurídico.

Nesse sentido, vale lembrar que o rigor é maior em se tratando de normas sancionatórias, não se devendo estender a punição além das hipóteses figuradas no texto. Além da obediência genérica ao princípio da legalidade, devem também atender a exigência de objetividade, identificando com clareza e precisão, os elementos definidores da conduta delituosa. Para que seja tida como infração, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata. A insegurança, sobretudo no campo de aplicação de penalidades, é absolutamente

³ A hipótese de majoração da multa de ofício para 150% está prevista no inciso lido art. 44 da Lei nº 9.430/96

incompatível com a essência dos princípios que estruturam os sistemas jurídicos no contexto dos regimes democráticos.

Reportando-me a doutrina de Paulo de Barros Carvalho, a base de cálculo da regra sancionatória, à semelhança da regra de incidência tributária, apresenta três funções: (i) compor a específica determinação da multa; (ii) medir a dimensão econômica do ato delituoso, e (iii) confirmar, infirmar ou afirmar o critério material da infração. A primeira função permite apurar o montante da sanção. Na segunda, o valor adotado como base de cálculo busca aferir o quanto o sujeito ativo foi prejudicado (função reparadora) e para garantir eficácia a norma (função desestimuladora da conduta ilícita).

Por fim, a última função da base de cálculo atende a exigência de proporcionalidade entre o delito e a sanção. Se a conduta visa coibir falta de pagamento de tributo, a base de cálculo apropriada é o montante não pago. Se, por outro lado, a conduta ilícita refere-se ao descumprimento de um dever instrumental não relacionado à falta de recolhimento de tributo, não seria razoável adotar essa grandeza como base de cálculo. Nessa mesma linha, a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas regras sancionadoras faz pressupor a identidade ou, pelo menos, a proximidade da materialidade dessas condutas ilícitas. Ou seja, sanções que têm a mesma base de cálculo devem, em princípio, corresponder a idêntica conduta ilícita.

Essas conclusões aplicadas à legislação tributária evidenciam o desarranjo na adequação das regras sancionadoras atualmente vigentes no imposto sobre a renda, em que ofensas a bens jurídicos de distintos graus de importância para o Direito são atribuídas penas equivalentes, sem que se atente ao princípio da proporcionalidade punitiva. A punição prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 pelo não-recolhimento do tributo (75% do imposto devido) é equivalente a punição prevista no mesmo artigo pelo descumprimento do dever de antecipar o mesmo tributo (75% do valor da estimativa). Em certos casos, a penalidade isolada chega a ser superior a multa de ofício aplicada pelo não recolhimento do tributo no fim do ano.

Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, 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. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam "princípio da consunção".

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: "pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave..." E prossegue "no crime progressivo,

portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave".⁴

Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.

Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades — de mora e de ofício — na mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.

Nesse sentido, cabe ressaltar que a Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, veio a disciplinar posteriormente a aplicação de multas nos casos de lançamento de ofício pela Administração Pública Federal. Esse dispositivo legal veio a reconhecer a correção da jurisprudência desta Câmara, estabelecendo (que) a penalidade isolada não deve mais incidir **"sobre a totalidade ou diferença de tributo"**, mas apenas sobre "valor do pagamento mensal" a título de recolhimento de estimativa. Além disso, para compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustou o percentual da multa por falta de recolhimento de estimativas para 50%, passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação (Lei nº 8.218/91, art. 6º). Assim, a penalidade isolada aplicada em procedimento de ofício em função da não antecipação no curso do exercício se aproxima da multa de mora cobrada nos casos de atraso de pagamento de tributo (20%). Providência que se fazia necessária para tornar a punição proporcional ao dano causado pelo descumprimento do dever de antecipar o tributo.

(...)."

Discordo, pois, do entendimento externado pela PFN no seu recurso especial.

Quanto ao dissenso jurisprudencial levantado pela contribuinte, cuja discussão é sobre a aplicabilidade da multa isolada sobre estimativas não recolhidas a título de antecipações do devido na apuração dos resultados do exercício, tem-se que, de acordo como a descrição dos fatos constante da Peça Básica (fls. 196 – vol. I), *nos anos de 2002 e 2003, a diferença lançada neste auto de infração é decorrente da utilização, nos anos anteriores, do saldo de Imposto de Renda Retido.*

A decisão recorrida considerou que a mesma seria devida sob o entendimento de que *a multa isolada é devida até mesmo nas situações em que o contribuinte apresenta prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente (desde que não tenha apurado os balancetes de suspensão ou redução do tributo demonstrando o prejuízo fiscal ou redução do tributo). Por essa interpretação não importa que o lançamento tenha sido realizado durante o ano-calendário ou após seu encerramento.* (voto condutor – p. 8, fls. 618, vol. III)

A recorrente argumenta que:

(...) o recolhimento por estimativa corresponde a uma antecipação provisória sujeita a ajuste do valor que virá, ou estima-se que venha, a ser devido ao ensejo do encerramento do período de apuração.

*Portanto, encerrando-se o exercício, com a apuração definitiva do imposto e seu pagamento no tempo legalmente apurado, cessa qualquer possibilidade de imposição da multa isolada sobre valor não recolhido antecipadamente, pois a infração - **falta de pagamento** (inciso I) – que é o pressuposto da conduta punível - deixa de existir em face do adimplemento da obrigação, agora não mais provisória, e sim definitiva.*

Forçoso concluir que as disposições do inciso IV do §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, interpretadas sistematicamente com o conjunto da disciplina tributária pertinente, não autorizam a aplicação da multa isolada após a apuração definitiva do imposto e seu pagamento tempestivo.

(...).

Meu entendimento é o de que referida multa pode ser exigida após o encerramento do exercício em que as antecipações seriam devidas, cuja base de cálculo, porém, fica limitada ao valor do tributo apurado no período-base de incidência, ou seja, sobre os valores não antecipados e que seriam suficientes à quitação do tributo efetivamente devido, importando dizer que a penalidade não seria impositiva no caso da ocorrência de prejuízo fiscal, contrariamente ao entendimento externado na decisão recorrida.

Esse tem sido o entendimento prevalecente nesta instância especial de julgamento administrativo, consoante decisões proferidas nos arestos assim ementados:

- *Processo nº 10680.005834/2003-12*

Acórdão nº CSRF/01-05.552 – sessão de 04/12/2006

CSLL – MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – TRIBUTO APURADO INFERIOR AO VALOR CALCULADO POR ESTIMATIVA. O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 determina que a multa de ofício seja calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, grandeza que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. Na apuração do lucro real anual, o tributo devido pelo contribuinte só é conhecido ao final do período de apuração quando ocorre a aquisição de renda pelo contribuinte – fato gerador do Imposto sobre a Renda. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando o valor do cálculo estimado ultrapassa o tributo devido na escrita fiscal ao final do exercício.

- *Processo nº 10930.005173/2003-28*

Acórdão CSRF nº 9101-00.110 – sessão de 11/05/2009

RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA – MULTA ISOLADA. A exigência da 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 no final do exercício. (...).

Por esses fundamentos, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, para afastar a multa isolada por concomitância com a multa de ofício, e de dar parcial provimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo, para que o valor da base de cálculo da multa isolada seja limitada ao montante do tributo efetivamente devido, apurado no encerramento do exercício.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz