



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

Processo nº 10120.002882/2005-58
Recurso nº 167.006 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402- 00.016 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de julho de 2009
Matéria IRPJ E OUTRO - Exs.: 2001 a 2004
Recorrentes 2ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF e CENTAURO GRÁFICAS E EDITORA LTDA

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Aplica-se a fatos pretéritos, ainda não definitivamente julgados, a legislação que comina penalidade menos severa do que a lei vigente ao tempo de sua prática. Reduz-se a multa de ofício isolada ao percentual de 50%.

DECADÊNCIA.PRAZO.

O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação extingue-se em 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, conforme disposto no art. 150, § 4º, do CTN. Essa regra aplica-se também à CSLL por força da Súmula nº 8 do STF. Acolhe-se a arguição de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos em 31/01/2000, 29/02/2000, 31/03/2000 e 30/04/2000.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

Ementa: COMPENSAÇÃO. VALORES DECLARADOS E ESCRITURADOS. VALIDADE.

Até que a autoridade tributária manifeste-se em sentido contrário, deve ser acatada a compensação do valor devido a título de estimativas do IRPJ e da CSLL com crédito decorrente de ressarcimento do IPI, devidamente escriturados e registrados em DCTF.

NULIDADE. MPF. INOCORRÊNCIA.

Descabe a arguição de nulidade do lançamento por irregularidade no MPF que não acobertaria o ano-calendário de 2003, quando se constata que a autuação teve origem no procedimento de verificações obrigatórias, previsto

De

na Portaria SRF nº 3007/2001, abrangendo os últimos cinco anos contados da emissão daquele documento.

Assunto: Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002 e 2003

Ementa: SERVIÇOS GRÁFICOS. COEFICIENTE PARA APURAÇÃO DAS ESTIMATIVAS.

A atividade gráfica pode representar tanto prestação de serviços como industrialização e comercialização de produtos implicando, conforme o caso, na aplicação do coeficiente de 32% ou 8% (12%, no caso da CSLL) para apuração do IRPJ devido a título por estimativa. Se o sujeito passivo apresenta escrituração com receitas nas duas modalidades, correta a autoridade lançadora que apurou a exigência com a segregação compatível. Sob esse prisma, caberia à interessada demonstrar documentalmente que exerce atividade sujeita exclusivamente ao menor percentual.

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

Em função de expressa previsão legal, deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração.

RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA

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 no ano-calendário e 2003. 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.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: LANÇAMENTO DECORRENTE.

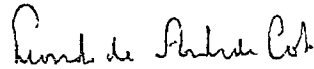
Aplica-se ao lançamento decorrente o resultado do julgamento no processo tido como principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos dar provimento parcial ao recurso de ofício para restabelecer a aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre as receitas de prestação serviço para efeito de apuração do valor do IRPJ e da CSLL devidos a título de estimativas, nos moldes efetuados pela autoridade lançadora; em relação ao recurso voluntário, por unanimidade de votos rejeitar a preliminar de



nulidade e acolher a arguição de decadência para os meses de janeiro a abril de 2000, inclusive; e, no mérito, por voto de qualidade, dar-lhe provimento parcial para cancelar a multa de ofício isolada aplicada no ano-calendário de 2003. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Carlos Pelá e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira que cancelavam também a multa isolada aplicada nos anos-calendário de 2000, 2001 e 2002.



LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente e Relator

EDITADO EM: 31 AGO 2009

Participaram da presente sessão os Conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes, Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocada), Carlos Pelá, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

Relatório

Trata o presente de Autos de Infração para cobrança do IRPJ (fls.337/351) e lançamento decorrente de CSLL (fls. 1.624/1.638) referentes aos anos-calendário de 2000, 2001, 2002 e 2003; no valor total de R\$ 3.496.144,56 e R\$ 540.712,21; respectivamente, consolidado em 29/04/2005.

De acordo com o a Descrição dos Fatos, comum às duas autuações, foi apurada ausência ou insuficiência no recolhimento do IRPJ e da CSLL devidos a título de estimativa nos meses de janeiro a novembro do ano-calendário de 2002. Em relação aos demais anos-calendário (também nos meses de janeiro a novembro), o sujeito passivo teria deixado de recolher as estimativas com base em Balanços ou Balancetes de Suspensão que não foram transcritos no livro Diário tornando-os ineficazes.

As irregularidades descritas implicaram na exigência da multa de ofício isolada incidente sobre os valores não recolhidos. Na apuração da base de cálculo do imposto e da contribuição a título de estimativa, sobre a qual incidiria a multa de ofício, a Fiscalização aplicou o coeficiente de 32% para a receita que entendeu originária da prestação de serviços e 8% para aquela referente a venda de mercadorias (12% para CSLL).

Ainda com relação ao ano-calendário de 2003, a autoridade lançadora apurou diferença entre o resultado do exercício informado no Balancete de Verificação e aquele lançado no livro Diário e que serviu de base para preenchimento da DIPJ. Tendo em vista que o valor correto seria aquele informado no Balancete, foi cobrado o imposto e a contribuição correspondentes à diferença, com imputação de multa de ofício e juros de mora.

O sujeito passivo apresentou impugnação aos dois lançamentos (fls. 369/405 e fls.1.656/1.693) de mesmo teor, conformando-se com a exigência concernente à diferença apurada no ano-calendário de 2003 e afirmando que iria requerer parcelamento do montante lançado. Assim o valor correspondente do imposto e contribuição foi extraído do processo para cobrança em autos apartados.

Suscita a caducidade da exigência correspondente aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2000; em função da decadência. Argúi também a nulidade da autuação correspondente ao ano-calendário de 2003 que não estaria albergada pelo Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), pois esse documento só abrangeria o período de 01/1999 a 12/2002.

Defende que o inciso IV, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, dispositivo que estabelece a incidência da multa isolada, seria ilegal por contrariar o Código Tributário Nacional.

Quanto à multa isolada aplicada nos anos-calendário de 2000, 2001 e 2003, alega que a falta de transcrição dos Balancetes no livro Diário não invalida as informações neles registrada. Tanto é assim que teriam sido utilizados para apuração da multa. Traz jurisprudência administrativa que corroboraria seu argumento.

Reclama ainda que os cálculos da Fiscalização para apuração da multa isolada, em todos os períodos autuados, não levaram em conta as compensações decorrentes de pedidos de ressarcimento do IPI, efetuadas antes do procedimento fiscal e devidamente registradas pela impugnante em DCTF.

Argumenta que não caberia a incidência da multa isolada após o encerramento do período base pois nesse caso a obrigação tributária principal já teria sido apurada e, se fosse o caso, devidamente recolhida.

Admite que teria cometido alguns erros na apuração das estimativas mas sustenta que os erros teriam sido corrigidos quando da elaboração do ajuste final do período.

Especificamente no que tange ao ano-calendário de 2003, alega ser incompatível a cobrança simultânea de duas multas de ofício, o que se constituiria em agravamento não justificado pelo ordenamento jurídico.

Por fim, tece arrazoado para ressaltar que exerce atividade de industrialização e comércio de produtos gráficos o que implicaria na aplicação do coeficiente de 8% para apuração da base de cálculo das estimativas, e não 32% como utilizado pela Fiscalização. Traz aos autos decisões e Pareceres administrativos que demonstrariam sua argumentação.

A Delegacia de Julgamento prolatou o Acórdão 03-24.134 (fls. 2.631/2.656) acolhendo parcialmente o pleito para reconhecer o direito à compensação das estimativas com créditos decorrentes de ressarcimento do IPI, conforme declarado em DCTF.

Além disso, acolheu os argumentos no sentido de que atividade da pessoa jurídica seria de industrialização e comercialização de produtos, o que implicaria na utilização do coeficiente de 8% para apuração da base de cálculo, e não 32% como aplicado.

Também reduziu o percentual da multa para 50%, em função da retroatividade benigna da legislação que estabeleceu o esse percentual.

Devidamente cientificado (fls. 2.691), o sujeito passivo interpôs recurso voluntário a este Colegiado (fls. 2.692/2.797) ratificando as razões expedidas na peça impugnatória em relação à exigência mantida.

No que se refere à parcela exonerada, a instância de piso apresentou recurso de ofício.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro - LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Relator

RECURSO DE OFÍCIO

A redução do percentual da multa para 50% reflete a aplicação lógica do princípio da retroatividade da norma que estabelece penalidade mais benigna, estabelecido na alínea “c”, do inciso II, do art. 106 do CTN. No caso, o art. 14 da Lei nº 11.488/2007 (conversão da MP 351/2007) determinou que o percentual da multa isolada sobre estimativas não recolhidas fosse de 50%.

No que se refere à quitação de parte das estimativas mediante compensação, envolve processos de ressarcimento do IPI e foi declarada em DCTF. Tendo em vista que o pedido de compensação (devidamente convertido em PERDcomp) extingue o débito até ulterior homologação, o procedimento do sujeito passivo é válido até que autoridade competente manifeste-se em sentido contrário.

Foi nessa linha que se pronunciou a decisão recorrida. Considerando que a Fiscalização não emitiu qualquer juízo de valor quanto às compensações, não haveria como desconsiderá-las. Por esse motivo, o entendimento da primeira instância julgadora não merece reparo.

A aplicação do coeficiente para apuração do valor devido a título de estimativas é definida em função da atividade exercida pela interessada. O posicionamento da Receita Federal expresso em soluções de consulta estabelece que para caracterizar a prestação de serviços numa empresa gráfica, e a utilização do percentual de 32%, o contratante deve fornecer o material de impressão.

Em sentido diverso, se o material gráfico pertence à executora de serviço, essa atividade revela-se de industrialização e comercialização. Nesse caso, o coeficiente deve ser de 8% (12% para CSLL).

O sujeito passivo contabilizou separadamente receitas de revenda de mercadorias e prestação de serviços. A Fiscalização seguiu essa mesma linha e utilizou o coeficiente de 8% no primeiro caso e 32% no segundo.

Entretanto, apesar da diferenciação no registro contábil, a interessada defende que a atividade por ela exercida consiste apenas na industrialização e comercialização de produtos gráficos.

A decisão recorrida acatou os argumentos da defesa, considerando inclusive que a Fiscalização não teria comprovado que as atividades gráficas foram exercidas com material fornecido pelo encomendante, para justificar o percentual de 32%.

Nesse ponto, ousa divergir do Colegiado de primeira instância. Se o registro contábil da interessada indica tanto receita de prestação de serviços como venda de



I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(.....)

Por outro lado, dentre as modalidades de lançamento definidas pelo CTN, o art. 150 trata do lançamento por homologação. Nesse caso, o § 4º do dispositivo estabeleceu regra específica para a decadência:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(.....)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação

Hodiernamente, a grande maioria dos tributos submete-se ao lançamento por homologação, como é o caso do IRPJ. Assim, circunstancialmente, aquilo que representava uma regra específica tornou-se norma geral para efeitos de contagem do prazo decadencial.

No que se refere às contribuições sociais sua natureza tributária coloca-as, no gênero, como espécies sujeitas ao lançamento por homologação. Aplicam-se a elas, portanto, as disposições do art. 150 do Código Tributário Nacional. O já mencionado § 4º do mencionado artigo autoriza que a lei estabeleça prazo diverso dos cinco anos ali determinados.

Foi assim que a Lei nº 8.212, de 26 de julho de 1991, regulamentando a Seguridade Social, tratou do prazo decadencial das contribuições sociais da seguinte forma:

"Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada." (grifo nosso)

A mencionada lei determina expressamente quais as contribuições sociais, a cargo da empresa, que tenham base no lucro e no faturamento:

Art. 23. As contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, além do disposto no art. 22 são calculadas mediante a aplicação das seguintes alíquotas:

mercadorias, a Fiscalização procedeu corretamente aplicando o coeficiente de acordo com a natureza da atividade informada.

Se a interessada alega que, na verdade, não presta serviços mas apenas industrializa e vende produtos gráficos, caberia a ela demonstrar tal circunstância de forma incontestável. Isso não ocorreu.

Não foi trazido aos autos qualquer elemento de prova que atestasse a real natureza da atividade exercida. As manifestações da Administração Tributária em procedimentos de consulta apresentadas pela interessada deixam claro que a atividade gráfica pode representar venda de mercadorias ou prestação de serviços.

Sob esse prisma, além da receita de vendas e de serviços, a interessada escriturou os respectivos custos. A inexistência de prova documental nos autos não permite identificar, para efeito do percentual a ser aplicado na apuração das estimativas, se o material de impressão está incluído no custo dos serviços, no de mercadorias vendidas ou em nenhum deles, nessa última hipótese no caso de ter sido fornecido pelo encomendante.

O cerne da lide consiste não apenas em demonstrar que a interessada exerce atividade de industrialização e comercialização, mas sim que o faz com exclusividade para justificar a aplicação apenas do percentual de 8% (12%, CSLL).

Do exposto, voto por DAR parcial provimento ao recurso de ofício e restabelecer a aplicação do coeficiente de 32%, sobre a receita escriturada como de prestação de serviços, para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL a título de estimativas.

RECURSO VOLUNTÁRIO

A preliminar de nulidade do lançamento face à suposta irregularidade no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) não merece prosperar. Confundiu-se a interessada na interpretação dos termos da Portaria SRF nº 3007/2001. No corpo do MPF, com base nesse Ato administrativo, consta a informação que o procedimento de verificações obrigatórias envolve *"tributos e contribuições administrados pela SRF, nos últimos cinco anos e no período de execução deste Procedimento Fiscal."*

O período de cinco anos é determinado com base na data de emissão do MPF e não, como quer crer a interessada, a partir do ano(s)-calendário definido(s) como sujeito(s) à ação fiscal. Partindo-se da data de emissão (período de execução do procedimento, como mencionado no bojo do documento) a contagem dá-se para trás.

No presente caso, o período sujeito às verificações obrigatórias vai de 01/09/1999 a 01/09/2004 (últimos cinco anos) e também 02/09/2004 a 28/06/2005 (período de execução do MPF). Portanto, não houve irregularidade.

Em relação à decadência, pauto minha linha de raciocínio no sentido de o prazo decadencial foi definido como regra geral no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:



opção anual sendo que, nesse último caso, existe a obrigatoriedade de recolher o tributo mensalmente, determinado sobre uma base de cálculo estimada mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Entendeu o legislador que, feita a opção pelo recolhimento por estimativa, a ausência ou insuficiência desses pagamentos constituiria em sanção passível de punição via multa de ofício calculada sobre o montante não recolhido e aplicada isoladamente, nos termos do inciso IV, do § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.

Neste Colegiado, alguns entendem que não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso bastaria a cobrança de eventual imposto apurado no ajuste acompanhado, aí sim, da respectiva multa

Esse posicionamento praticamente nega eficácia ao dispositivo legal supra mencionado, pois limitaria sua aplicabilidade a procedimentos de fiscalização efetuados durante o período sob exame. Além do mais, ignora a literalidade do texto legal que determina a aplicação da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ajuste, ou seja, a Lei determina claramente que a multa pode ser imputada após o encerramento do período e mesmo sem tributo apurado no ajuste.

A principal e respeitável linha argumentativa daqueles que defendem essa tese parte do próprio texto legal. Na redação original tem-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, 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;

(.....) (grifo acrescido)

Com base na redação do *caput* essa corrente defende que, mesmo na forma isolada, a multa incidiria sobre a totalidade ou diferença de tributo. Com a ressalva de que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, a lógica do pagamento de estimativas seria antecipar para os meses do ano-calendário o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria devido apenas ao final do exercício.

(.....)

II - 10% (dez por cento) sobre o lucro líquido do período-base, antes da provisão para o Imposto de Renda, ajustado na forma do art. 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990.

(.....).

Assim, a CSLL está elencada entre as contribuições submetidas às regras da Lei nº 8.212/91, incluindo aí o prazo decadencial definido no art. 45 desse diploma legal. Entretanto, com a recente edição da Súmula Vinculante nº 8 o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional o mencionado dispositivo legal. Assim, a CSLL submete-se ao prazo decadencial nas mesmas regras que os demais tributos sujeitos ao lançamento por homologação:

Súmula vinculante nº 8 - São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Tendo em vista que a ciência da autuação ocorreu em 12/05/2005, são atingidos pelo prazo decadencial os fatos geradores ocorridos até 12/05/2000, ou seja, 31/01/2000, 29/02/2000, 31/03/2000 e 30/04/2000.

No que tange à imputação da multa isolada sobre IRPJ e CSLL devidos a título de estimativas, a autoridade lançadora fez a distinção entre o ano-calendário de 2002 e os demais. Para o primeiro, a penalidade incidiu sobre diferenças não recolhidas e quanto aos anos-calendário de 2000, 2001 e 2003; a irregularidade estaria na ausência de transcrição para o livro Diário dos balancetes de suspensão.

A jurisprudência deste Colegiado tem entendimento majoritário no sentido de que a ausência de transcrição dos balancetes não seria motivo para imputação da multa. Assim, a princípio, assistiria razão à recorrente. Entretanto, o que inclusive está ressaltado nos Acórdãos trazidos aos autos junto com as razões de defesa, esse posicionamento só é aplicável quando resta demonstrado que não houve insuficiência no recolhimento das estimativas.

No presente caso, foi reconhecido pelo próprio sujeito passivo o recolhimento a menor (fls. 1.340, 1.341 e 1.343 e peças de defesa), ainda que em montante inferior ao apurado pela Fiscalização. Por esse motivo, após a decisão recorrida ter acatado as deduções pleiteadas, incide a multa de ofício isolada sobre a diferença remanescente, independentemente da transcrição dos balancetes.

Com referência ao ano-calendário de 2002, a multa teve origem em diferenças não recolhidas. Da mesma forma que em relação aos demais períodos, a interessada reconheceu a existência de diferenças, ainda que em montante inferior aos cálculos do Fisco (fl. 1.342). Cabível a imputação da multa.

A arguição quanto à impossibilidade de cobrança da multa isolada sobre estimativas após o encerramento do período de apuração é questão polêmica.

O pagamento do imposto por estimativa foi instituído pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Essa Lei estabeleceu período de apuração trimestral para o IRPJ, com a



Sob essa ótica, a tese defende que o tributo apurado no ajuste e a estimativa paga ao longo do período devem estar intrinsecamente relacionados de forma a que a provisão para pagamento do tributo deve coincidir com o montante pago de estimativa ao final do exercício. Assim, concluem que só há que se falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

A princípio, alinhei-me nessa posição e com ela votei em alguns julgados. Hoje, após cuidadosa reflexão penso que essa tese está equivocada porque, apesar de sua construção lógica ser irrefutável, mistura situações distintas.

O texto original da lei estabelece que a multa isolada seria calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. Entendeu-se assim que o legislador estabeleceu uma norma de imposição tributária quando na verdade o não recolhimento das estimativas impõe a aplicação de uma regra sancionatória.

Aquela avaliação não mais se justifica a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(.....)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(.....)

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.

(.....) (grifo acrescentado)

Inexiste assim a estreita correlação entre o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano. Registre-se que essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa, Simplesmente torna mais clara a intenção do legislador.

Em recente pronunciamento nesta Câmara o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

(.....)

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.



Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Pelo exposto, a imposição da multa isolada não merece reparo em relação aos anos-calendário de 2000, 2001 e 2002.

Quanto ao ano-calendário de 2003, a análise é influenciada pelo fato da Fiscalização ter formalizado também exigência do imposto apurado no ajuste anual juntamente com juros de mora e multa de ofício.

Nesse caso, a jurisprudência do CC não acata a cobrança de multa sobre duas bases implicando na duplicidade de punição. A Fiscalização formalizou exigência do IRPJ apurado no ajuste do ano-calendário de 2003 imputando corretamente multa de ofício e juros de mora sobre esses valores. Aqui, não há mácula a ser imputada ao procedimento fiscal. Tanto é assim que o sujeito passivo acatou o lançamento nesse ponto.

Entretanto, o Fisco exige também a multa de ofício isolada sobre as estimativas que não foram recolhidas nesse ano-calendário. Admitindo-se tal prática, estar-se-ia admitindo que, sobre o imposto apurado de ofício, se aplicassem duas punições, atingindo valores superiores ao das penalidades cominadas para faltas qualificadas. Tal penalidade seria desproporcional ao proveito obtido com a falta.

Em manifestação sobre o tema, o Ilustre Conselheiro desta Corte MARCOS VINICIUS NEDER aborda a questão de forma brilhante no Acórdão CSRF /01-05.511. Com o respaldo de PAULO DE BARROS CARVALHO, o Conselheiro sustenta que uma das funções da base de cálculo da regra sancionatória é atender à exigência de proporcionalidade entre o delito e a sanção, o que estaria sendo violado pela cobrança simultânea:

(.....)

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.

Na visão do Conselheiro, justificar-se-ia a aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação:

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".

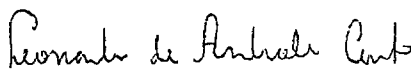
Segundo as lições de Miguel Reale Junior: "pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave..." 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".¹

De todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso e cancelar a multa de ofício isolada aplicada no ano-calendário de 2003.

Em resumo deste voto, manifesto-me para acolher:

A arguição de decadência paras os fatos geradores ocorridos em 31/01/2000, 29/02/2000, 31/03/2000 e 30/04/2000; e:

- O cancelamento da multa de ofício isolada aplicada sobre as estimativas não recolhidas no ano-calendário de 2003.


LEONARDO DE ANDRADE COUTO

¹ *Instituições de Direito Penal, Parte Geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2002, págs. 276 e 277