



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

Processo nº 10510.000537/2005-96
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-000.987 – 1ª Turma
Sessão de 24 de maio de 2011
Matéria MULTA ISOLADA CONCOMITANTE
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COMPANHIA SUL SERGIPANA DE ELETRICIDADE

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

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

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

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).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, conhecer do recurso, vencidos os conselheiros Antônio Carlos Guidoni Filho, Valmir Sandri e Susy Gomes Hoffmann, que não o conhecia e, no mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Alberto Pinto Souza Junior (Relator) e Viviane Vidal Wagner. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz.

(documento assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior – Relator

(documento assinado digitalmente)

Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo, Claudemir Rodrigues Malaquias, Valmir Sandri, Viviane Vidal Wagner, Susy Gomes Hoffmann, Alberto Pinto Souza Junior, Karem Jureidini Dias, João Carlos de Lima Junior, Antonio Carlos Guidoni Filho e Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial do Procurador por contrariedade à legislação tributária, interposto em face do acórdão nº 107-09.385, de 28 de maio de 2008 (fls. 3.629/388), proferido pela 7ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, que, por maioria, deu provimento ao recurso voluntário cancelando o lançamento da multa isolada por falta de recolhimento do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL sobre bases estimadas que deixaram de ser recolhidas em decorrência de omissão de receita, a qual foi também objeto do lançamento de ofício.

A recorrente tomou ciência do referido acórdão em 10/10/2008 (fls. 3667), tendo interposto o recurso especial em 13/10/2008 (fls. 3670/3687), no qual pede que o acórdão recorrido seja reformado em parte, para se restaurar a exigência da multa isolada sobre as estimativas, em razão dos seguintes argumentos expendidos:

a) que a exclusão da multa isolada pelo acórdão recorrido viola o disposto no art. 44, § 1º, inc. IV da Lei nº 9.430/96;

b) que o indigitado inciso IV, quando preceitua que a multa isolada é devida ainda que o contribuinte tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa, significa que a multa é exigida tanto na hipótese de apuração de lucro real e base de cálculo positiva da CSLL, como no caso da apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, pois, não fosse assim, o termo "ainda" seria desnecessário e, como se sabe, a lei não contém palavras inúteis ou desnecessárias;

c) que a lei não restringiu a aplicação da multa isolada ao lançamento efetuado antes do término do ano-calendário, pelo contrário, a expressão "ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição, social sobre o lucro líquido, no ano-calendário" leva à conclusão de que o lançamento pode ser efetuado após o seu encerramento, uma vez que antes não se sabe qual será o resultado do período anual e, portanto, se o lançamento apenas pudesse ser realizado durante o ano-calendário, a expressão não teria razão de existir;

d) que a multa isolada é cabível mesmo após o encerramento do ano-calendário e nada tem a ver com a multa devida pela falta de recolhimento do imposto apurado com base no lucro real anual ou trimestral.

O recurso especial foi admitido, conforme despacho da Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção deste CARF, às fls. 3.689 a 3693, e, posteriormente, em 13/05/2010, foi dada ciência ao contribuinte do acórdão recorrido e do recurso especial do Procurador (vide AR à fls. 3.710).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior – Relator.

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

Antes de adentrar no cerne da questão posta, cabe delimitar os contornos da lide em julgamento. No acórdão recorrido, foi cancelada parte do lançamento feito com base em omissão. Ora, não tendo a Fazenda Nacional recorrido contra o cancelamento de parte do lançamento com base em omissão de receita, há que se entender que, ao pedir a restauração da exigência da multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre bases estimadas que deixaram de ser recolhidas em decorrência de omissão de receita, limita-se apenas aos valores das omissões de receita mantidas no acórdão recorrido (faturamento sobre o fornecimento de energia e Recomposição Tarifária Extraordinária - RTE cobrada nas contas de energia).

Com relação ao fulcro da questão, ou seja, sobre a possibilidade de exigência concomitante de multa isolada devida por falta de recolhimento de estimativas do IRPJ e da CSLL e multa de ofício por falta de recolhimento ao final do exercício, o acórdão recorrido cinge-se, em sua fundamentação, a sustentar que:

“Levando-se em conta que é o bem público que deve ser protegido, aplicar a multa proporcional cumulativamente com a multa isolada, por falta de recolhimento de estimativas, sobre os valores apurados em procedimento fiscal, implicaria admitir que sobre o imposto apurado de ofício, aplicar-se-ia duas punições, o que significaria em relação à falta, a imposição de penalidade desproporcional ao proveito obtido.”

Não obstante a econômica fundamentação do acórdão recorrido na abordagem deste ponto, peço vênias à Turma para analisar, neste voto, as principais teses que, na minha opinião, têm equivocadamente levado ao cancelamento da multa isolada por falta de

recolhimento da estimativa, quais sejam: a aplicação do princípio da consunção e a tese de que as multas isolada e de ofício estariam incidindo sobre a mesma base.

Da aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal *stricto sensu*. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi **rechaçado** pela Comissão Especial de 1954 - que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão nº 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão nº 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o *in dubio pro reo* do art. 112.

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre *in casu*, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ e a CSLL mensais sobre a base estimada não enseja *per se* a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher os tributos mensais sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei nº 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do tributo mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

Temos, então, duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas também diferentes. O art. 44 da Lei nº 9.430/96 (na sua redação vigente à época do lançamento) já albergava várias normas, das quais vale pinçar as duas *sub examine*: a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º - aplicável por falta de pagamento do tributo; e a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do § 1º - aplicável pela não observância das normas do regime de recolhimento por estimativa. Ora, a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º do art. 44 jamais poderia ser aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base estimada, então, como se falar em consunção, para que esta absorva a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do mesmo § 1º.

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe

qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, consequentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto a tese de que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Das bases para os cálculos das multas

A tese de que as multas isolada e de ofício estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o *bis in idem* só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre, senão vejamos.

A multa isolada corresponde a um percentual do IRPJ ou da CSLL calculada sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. A multa de ofício, *in casu*, corresponde a um percentual sobre o IRPJ ou CSLL calculada, respectivamente, sobre o lucro real ou base ajustada, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere da base ajustada, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, as contribuições delas resultantes são também valores distintos e, consequentemente, as multas *ad valorem* que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.

Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre o IRPJ ou a CSLL incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um *bis in idem*, pois, como já asseverado acima, a ocorrência de uma infração não importa necessariamente na ocorrência da outra, o que torna irrefutável que as infrações decorrem de condutas diversas. O contribuinte pode ter recolhido todo o IRPJ e CSLL devidos sobre a base estimada em cada mês do ano-calendário e não recolher a diferença calculada ao final do período, ficando sujeito assim a multa de ofício, mas não a multa isolada. Ao contrário, pode deixar de recolher o IRPJ e a CSLL sobre a base estimada, mas pagar, ao final do ano, todo o IRPJ sobre o lucro real anual e a CSLL sobre a base ajustada, hipótese na qual só ficará sujeito à multa isolada.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a dosimetria aplicada é adequada ou excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado pela Súmula CARF nº 2.

Da negativa de vigência de lei federal

Peço vênha aos meus pares, para expressar minha profunda discordância com tal exegese desenvolvida pelo acórdão recorrido e por outros, na mesma linha, os quais têm decidido incabível a multa isolada:

a) quando for apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, ainda que o contribuinte não tenha levantado balanço de suspensão mensais (ac. nº 105-17.072);

b) sobre eventuais diferenças, quando o tributo recolhido antecipadamente supera o tributo efetivamente devido no ajuste (ac. nº 01-05.376/2005), e

c) quando houver a cobrança da multa de ofício sobre o tributo efetivamente devido no ajuste (ac. nº 103-21.275/03 e o acórdão recorrido ora em análise).

Tais decisões têm, em verdade, por via oblíqua, negado vigência a uma lei federal, pois afrontam literalmente o disposto nos art. 2º e 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/96 e no art. 35 da Lei nº 8.981/95. É demais imaginar que se coaduna com os mais mezinhos princípios do direito a permissão dada ao contribuinte, por tais decisões, para, em janeiro de um determinado ano calendário, decidir se obedece ou não o art. 2º e segs. da Lei nº 9.430/96. Em outras palavras a decisão recorrida e as demas citadas desnaturam a norma tributária tornando-a uma norma facultativa, já que a sua não observância não traz, à luz de tais decisões, qualquer consequência jurídica.

Adite-se ainda, que o legislador dispôs expressamente, no inciso IV do § 1º do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL ao final do ano, deixando claro, assim, que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada. Vê-se, assim, que o acórdão recorrido incorreu em rotundo equívoco exegético, ao tornar inócua a norma contida no inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Tornar inócua a norma federal vigente é, por meio oblíquo, um descumprimento da Súmula CARF nº 2.

Da retroatividade benigna

Por força do disposto no art. 106, II, c, do CTN, o art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007 deve ser aplicado retroativamente, para reduzir o

percentual da multa isolada constituída em lançamentos ainda não definitivamente julgados. Logo, o percentual da multa isolada aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base estimada nos anos-calendários ora em julgamento, deve ser reduzido para 50%.

Assim, por todo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso da Fazenda Nacional, para restabelecer a cobrança da multa isolada aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre bases estimadas que deixaram de ser recolhidas em decorrência das omissões de receita confirmadas no Acórdão nº 107-09.385 (faturamento sobre o fornecimento de energia e Recomposição Tarifária Extraordinária - RTE cobrada nas contas de energia) e, de ofício, reduzir o percentual da referida multa de 75% para 50%.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior

Voto Vencedor

Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, redator designado.

Designado que fui para redigir o voto vencedor da presente decisão majoritária deste Colegiado, passo a discorrer sobre o porquê do meu posicionamento, com todas as vênias do i. relator, ora vencido.

A matéria em causa diz respeito exclusivamente à exclusão da multa isolada que fora aplicada cumulativamente com a multa de ofício, conforme decisão prolatada, por maioria de votos, pela extinta Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no acórdão nº 107-09.385, de 28/05/2008 (fls. 3.629 e seguintes).

Sem embargo, o tema tem sido discutido com grande frequência nesta instância especial de julgamento, tendo prevalecido a tese de que a imposição da multa isolada concomitantemente com a multa de ofício seria indevida, aplicando-se ao caso o princípio da consunção, trazido do Direito Penal, considerando que ambas as multas são aplicadas sobre a mesma base, sendo esse o entendimento com o qual me identifico.

E o faço trazendo como fundamentos o bem lançado voto condutor da decisão proferida por este Colegiado no Acórdão CSRF nº 401-05833, na sessão de 15/04/2008, no processo administrativo nº 13626.000292/2003-04, da lavra do i. Conselheiro Marcos Vinicius Nêder de Lima, que a seguir transcrevo e 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.

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

HIPÓTESE	CONSEQUÊNCIA
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).

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.

³ A hipótese de majoração da multa de ofício para 150% está prevista no inciso lido art. 44 da Lei nº9.430/96 caso identificado verdadeiro intuito de fraude.

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 quer 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 deve 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 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.

(...).”

Na esteira dessas bem lançadas razões de decidir é que neguei provimento ao Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, mantendo, consequentemente, a decisão exarada no acórdão recorrido.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz