



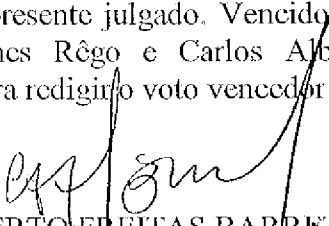
MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

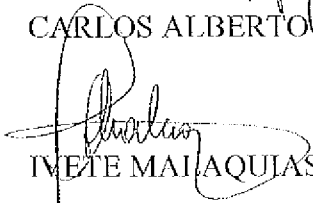
Processo nº 10680.000594/2004-32
Recurso nº 108-141.559 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-00.456 – 1ª Turma
Sessão de 04 de novembro de 2009
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - MULTA ISOLADA
Recorrente MG MASTER LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

Ementa: MULTA ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ou inexistência de saldo de tributo a recolher.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso para excluir a multa de ofício isolada em face de concomitante, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Adriana Gomes Rêgo e Carlos Alberto Freitas Barreto que davam provimento parcial. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Antonio Praga.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO - Relatora.


ANTONIO PRAGA - Redator Designado.

EDITADO EM:

20 JUL 2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente Substituto), Antônio Praga, Karem Jureidini Dias, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Antônio Carlos Guidoni Filho, Adriana Gomes Rêgo, Valmir Sandri, Leonardo de Andrade Couto e João Carlos de Lima Júnior (Substituto Convocado).

A handwritten signature, possibly of the President or a member of the council, written in black ink.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial apresentado em 30/08/2007 pela Contribuinte, contra Acórdão nº 108-08.508, fls. 373/396, proferido pela então Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em 20/10/2005, assim cmentado:

LANÇAMENTO - Rejeita-se preliminar de nulidade do lançamento quando não configurado vício ou omissão de que possa ter decorrido o cerceamento do direito de defesa.

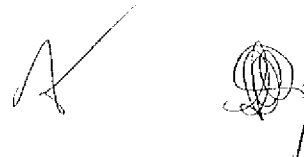
MULTA ISOLADA - CSL - DECADÊNCIA — CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO - A Contribuição Social sobre o Lucro, tributo cuja legislação prevê a antecipação de pagamento sem prévio exame pelo Fisco, está adstrita à sistemática de lançamento dita por homologação, ' na qual a contagem da decadência do prazo para sua exigência tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador (art. 150 parágrafo 4º do CTN).

No caso de dolo, fraude ou simulação, desloca-se esta regência para o art. 173, I, do CTN, que prevê como início de tal prazo o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Ocorrendo a ciência do auto de infração pela contribuinte no ano de 2003, é incabível a preliminar de decadência suscitada para a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa lançada no ano-calendário de 1998.

CSL — OMISSÃO DE RECEITAS --- Caracteriza a ocorrência de omissão de receitas a diferença apurada pela fiscalização no confronto entre as receitas escrituradas/declaradas com aquelas constantes dos boletins de Caixa da loja, principalmente quando a empresa não contesta a infração detectada e efetua parcelamento desses débitos fiscais no PAES.

CSL - APLICAÇÃO DA MULTA AGRAVADA --- A conduta da contribuinte de não informar a totalidade de suas receitas nas declarações de rendimentos entregues ao Fisco, nem escriturá-las nos livros próprios, durante períodos consecutivos, procedimento adotado sistematicamente em todo o grupo de empresas capitaneado pela autuada, por meio de limitadores eletrônicos de emissão de notas fiscais ou cupom, além da manutenção de controles paralelos de receitas, denota o elemento subjetivo da prática dolosa e enseja a aplicação de multa agravada pela ocorrência de fraude prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

MULTA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - A falta de recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro, calculada por estimativa com base na receita bruta, sujeita a



contribuinte à imposição da multa prevista no art. 44 § 1º inciso IV da Lei nº 9.430/96.

MULTA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO ACOMPANHANDO EXIGÊNCIA DE TRIBUTO — COMPATIBILIDADE — A falta de recolhimento da CSL sobre a base de cálculo estimada por empresa que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada, de que trata o inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96. O lançamento é compatível com a exigência da contribuição apurada ao final do ano-calendário, acompanhada da correspondente multa de ofício.

INCONSTITUCIONALIDADE - Não cabe a este Conselho negar vigência a lei ingressada regularmente no mundo jurídico, atribuição reservada exclusivamente ao Supremo Tribunal Federal, em pronunciamento final e definitivo.

TAXA SELIC — JUROS DE MORA — PREVISÃO LEGAL - Os juros de mora são calculados pela Taxa Selic desde abril de 1995, por força da Medida Provisória nº 1.621. Cálculo fiscal em perfeita adequação com a legislação pertinente.

MULTA DE OFÍCIO -- CARACTERIZAÇÃO DE CONFISCO — A multa de ofício constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V do artigo 150 da Constituição Federal.

Preliminares rejeitadas.

Recurso negado.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas pelo recorrente, e, no mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Margil Mourão, Gil Nunes e Dorival Padovan, que davam provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

O lançamento exige a Contribuição Social sobre o Lucro, referentes aos meses de janeiro, março, maio e julho a dezembro do ano-calendário de 1998, por ausência de recolhimento sobre as bases estimadas, em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, em decorrência de omissões de receitas, no período de janeiro a dezembro de 1998, caracterizadas pela falta de contabilização de receitas de vendas, constatadas pelo confronto entre as vendas reais apuradas nos boletins de caixa da loja, retidos por ocasião do cumprimento dos Mandados Judiciais de Busca e Apreensão números 018/2002 e 019/2002, da 4ª Vara Federal/MG, e os valores escriturados pelo contribuinte em seus livros comerciais e fiscais. Há qualificação da multa de ofício.

Irresignada, a Contribuinte às fls. 373/396, em síntese, reclama do procedimento principal repetindo os argumentos ali expendidos.

Narra que o fisco apurou supostas receitas omitidas no período mencionado acima, sendo estas acrescidas das receitas declaradas, constituindo base de cálculo para a estimativa mensal, e como houve base de cálculo negativa em todos os balanços de suspensão, não recolheu nem declarou

J

nenhum valor a título da CSLL estimada, o que configuraria, no entender da fiscalização, infração por falta de recolhimento da referida contribuição para os meses de janeiro a outubro de 1998, sendo-lhe imputada, *data venia* de forma equivocada, a multa isolada agravada de 150%

Descreve as decisões proferidas pela DRI/BHE e pela Oitava Câmara, e diz que neste item sua insurgência se dá pela impossibilidade de aplicação da multa isolada, sob pena de restar configurada uma dupla penalidade para uma mesma infração tributária.

Nos autos do processo principal já fora aplicada multa de ofício de 150% sobre a omissão de receitas identificada, de forma que uma nova aplicação de multa no mesmo percentual implicaria em dupla penalização, não admitida por este Colendo Conselho de Contribuintes.

A multa isolada ora combatida é aplicada em decorrência da omissão de receitas constatada no processo principal. Deste modo, um mesmo fato não pode dar origem a dupla penalização, sob pena de infringência ao art. 44 da Lei 9.430/96, na linha de várias decisões proferidas neste Conselho Administrativo, como seria exemplo o acórdão 101-94.255,103-21.185, que demonstram a divergência de conclusão diante de um mesmo fato. Transcreve as ementas.

Discorre sobre a transitoriedade do regime de estimativas comenta que “ultrapassado o exercício financeiro, todo e qualquer lançamento de ofício de que derive imposição de penalidade por força no disposto no art. 44 não poderá encabeçar também a segunda penalidade, denominada comumente de “multa isolada”, sob pena de *bis in idem*.”

Argumenta que, mesmo se considerando cabível a multa isolada, a qualificação não subsistiria, porque ausentes as circunstâncias qualificadoras, porque não houve nenhuma ação tendente a impedir ou retardar o conhecimento da autoridade tributária da ocorrência do fato gerador, o que implicaria na sonegação; nenhuma operação foi escondida ou modificada para implicar no recolhimento a menor dos tributos; bem como não pode ser caracterizado conluio, pois não restou comprovado nos autos quaisquer acordos entre a Autuada e terceiros tendentes a praticar as infrações apontadas pela fiscalização federal, até mesmo porque tais infrações não foram, sequer, praticadas.

Reclama da arbitrariedade do procedimento de fiscalização que, após 14 meses de trabalho, com cerca de 2 caminhões de documentos retirados da empresa, somente foi identificada uma única infração, qual seja, omissão de receitas, falha esta já detectada, tanto em que no ano de 2000 foram inseridas no Livro Diário receitas auferidas nesse ano de 1998 e já confessados no PAES, o que impediria a continuação do trabalho nos termos do art. 151, VI do CTN.

Todas essas evidências afastariam qualquer possibilidade de má-fé e, conseqüentemente, de qualificação da multa. O próprio art. 44, da Lei nº 9.430/96, aponta que o mero indício não pode ser considerado como fundamento para o agravamento da multa de ofício. Segundo o citado dispositivo legal, a multa qualificada seria imposta nos casos de “EVIDENTE FRAUDE”, não sendo possível a mera presunção de sonegação, linha na qual traz a colação vários acórdãos, dentre os quais os de nº 104-20.820; CSRF/01-05.054.

Aduz, também, a decadência do direito de lançar do fisco, ante a impossibilidade de prosperar a aplicação da multa qualificada, inclusive conforme a dominante jurisprudência deste Colendo Conselho de Contribuintes, não há outra conseqüência legal senão a declaração da decadência do crédito tributário.

Refere-se a nulidade do acórdão por não abordar a preliminar argüida, em sede de Recurso Voluntário, relativa à nulidade do Auto de Infração por inobservância ao § 1º do art. 9º do Decreto 70.235/72, linha na qual expende vastos comentários.

Argumenta, por fim, que se desprezados seus argumentos se observe a nova redação dada pelo artigo 18 da MP 303/2006 ao artigo 44 da Lei 9430/1996.

Despacho de seguimento às fls.475/76 que recepciona o especial em relação ao mérito, a aplicação da multa isolada.

Contrarrazões às fls. 479/485 onde, em síntese, a Fazenda Nacional se contrapõe ao especial e pede seja confirmada a decisão combatida.

Em 08 /07/2008 os autos foram a esta Relatora distribuídos, para análise do Recurso Especial interposto .

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Relatora

O lançamento exige a Contribuição Social sobre o Lucro, referentes às bases estimadas nos meses de janeiro, março, maio e julho a dezembro do ano-calendário de 1998, como anteriormente relatado.

A Recorrente aduz duplicidade de exigência, pois há exigência do principal e, portanto entende descabida a cobrança das estimativas.

Delimita-se este litígio, apenas, a esta matéria.

Fílio-me a corrente que entende ser cabível a exigência. Utilizo-me dos fundamentos expendidos no acórdão recorrido por bem definirem o tema:

(...)

Não consegue a contribuinte demonstrar a inconsistência do lançamento fiscal, não trazendo à colação nenhuma prova que descaracterize a infração que lhe está sendo imputada, ficando denotada a intenção de reduzir o pagamento do tributo por artifício doloso, adotado sistematicamente em todo grupo empresarial, dentre outros, as restrições eletrônicas à emissão de notas ou cupons fiscais, sendo aplicável, portanto, a multa agravada de 150%.

A imposição da multa isolada da Contribuição Social sobre o Lucro, em virtude da falta de recolhimento de estimativa, está sustentada no art. 44 § 1º IV da Lei nº 9.430/96.

Este dispositivo legal está assim redigido:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(omitido)

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;

(omitido)"

Por sua vez, o artigo segundo trata do recolhimento por estimativa, in verbis:

"Art. 2º. A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, 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 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

(omitido)"

A Lei nº 9.430/96 alterou, para trimestral, o período de apuração da CSL. Manteve, no entanto, a possibilidade de a empresa sujeita à tributação com base no lucro real continuar efetuando pagamentos mensais por estimativa que, nesse caso, devem ser confrontados com a CSL apurada no final do ano.

O artigo 1º da citada Lei está assim redigido:

"Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

• (omitido)."

A recorrente, optante pela tributação do Imposto de Renda pelo lucro real anual no ano-calendário de 1998, conforme comprova sua declaração de rendimentos pessoa jurídica, não efetuando recolhimentos com base na estimativa em relação às receitas omitidas, não apurando bases negativas por meio de balanços ou balancetes de suspensão que pudessem justificar a falta de tal pagamento, como facultavam as disposições contidas na IN SRF 93/97, fica sujeita à imposição da multa de ofício, estando perfeitamente caracterizada a situação prevista no art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/96, supracitado.

O referido enquadramento legal determina a imposição de penalidade quando a contribuinte, sujeita à tributação pelo lucro real anual e ao pagamento mensal do tributo com base no valor estimado, deixa de fazê-lo. Assim, apesar de definida a base de cálculo da contribuição após a entrega da declaração de rendimentos, mesmo quando apurada base negativa no período, deve ser efetuado o lançamento da multa isolada em relação às parcelas estimadas não pagas.

No que tange à dupla tributação sobre uma mesma base de cálculo, vejo que foram impostas sanções sobre fatos ou irregularidades tributárias distintas.

Apesar de a base ser idêntica, a multa de ofício foi aplicada em virtude da omissão de receitas e exigida junto com os tributos no processo nº 10680.000531/2004-86

Já neste processo, está sendo exigida a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativa mensal a que a empresa estaria sujeita, caso tivesse reconhecido correlatamente a receita omitida.

Esta Câmara, por maioria de votos, alterando seu entendimento anterior, deliberou pela possibilidade da incidência sobre uma mesma base da multa isolada e da multa de ofício acompanhada do tributo. Os Acórdãos nº 108-07.697 e 108-07.660 da sessão de 18 de fevereiro de 2004, da lavra do ilustre Relator José Carlos Teixeira da Fonseca, cuja ementa a seguir transcrevo, traduzem claramente este posicionamento.

"CSL — LANÇAMENTO DE MULTA ISOLADA --- FALTA DE PAGAMENTO DE ESTIMATIVAS --- CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO ACOMPANHANDO EXIGÊNCIA DE TRIBUTO— COMPATIBILIDADE — A falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada por empresa que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada, de que trata o inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96. O lançamento é compatível com a exigência da contribuição apurada ao final do ano-calendário, acompanhada da correspondente multa de ofício.

Recurso negado."

Do voto dos referidos acórdãos, por esclarecedor, transcrevo o seguinte excerto.

"Já participei de julgamentos nesta Câmara em que foi considerada incabível a aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e da multa de ofício acompanhando exigência de tributo, que tiveram como base o mesmo valor apurado em procedimento fiscal.

Todavia, a maioria dos membros desta Câmara mudou recentemente seu posicionamento quanto à matéria, por entender que seria injusto dar-se tratamento mais benéfico ao contribuinte que deixou de pagar as estimativas e o tributo definitivo do que àquele contribuinte que apenas deixou de recolher as estimativas.

Porque seria exatamente isto que ocorreria ao comparar-se contribuintes com diferença de comportamentos, tendo um pago o tributo definitivo apurado ao final do ano-calendário e o outro não o fazendo.

Para o primeiro caso citado o Fisco lançaria apenas a multa isolada e para o segundo lançaria ambas as multas

A permanecer o entendimento anterior no primeiro exemplo a multa isolada seria mantida e no segundo, exonerada

Parece-me um contra-senso.

Da análise dos autos fica claro que, ao deixar de efetuar os recolhimentos por estimativa, o contribuinte incidiu em infração

legislação da CSL, sujeitando-se ao lançamento de ofício na forma do artigo 44, inciso, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96.

A autuação incluiu também a exigência de contribuição apurada ao final do ano-calendário, acompanhada da correspondente multa de ofício. Esta porção do lançamento não é objeto do presente recurso, tendo sido parcialmente acatada pelo contribuinte e parcialmente exonerada em primeiro grau

Ressaltando a mudança de entendimento da maioria desta Câmara, não vislumbro mais qualquer incompatibilidade na exigência de ambas as multas para um mesmo período.

Portanto, entendo que o Acórdão recorrido não merece qualquer reparo e assim sendo, manifesto-me por NEGAR provimento ao recurso "

Todavia, embora é devida, deve ser observada a redução da multa nos termos do artigo 44 da Lei 9430/1996, segundo a nova redação inserida através da Lei 11.488, de 15/06/2007, em razão do princípio da retroatividade benigna, cujo dispositivo a seguir se transcreve:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (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)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída 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)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)



*V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998)
(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Remunerado da alínea a, pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, (Remunerado da alínea b, com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

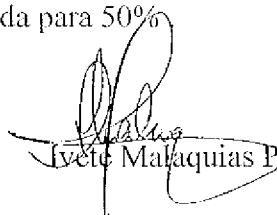
III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Remunerado da alínea c, com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

(...)

Nesta ordem de juízos, DOU PARCIAL provimento ao recurso, para reduzir a multa aplicada para 50%


Ivete Malaquias Pessoa Monteiro - Relatora



Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Praga

No que tange especificamente a exigência da multa de ofício isolada, por falta de recolhimento do IRPJ ou CSLL sobre estimativas, constituída após o encerramento do ano-calendário, verifica-se que a penalidade foi aplicada com fulcro no art. 44, inciso I, e § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96, do seguinte teor:

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:

I-- juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos

*IV - isoladamente, no caso de **pessoa jurídica sujeita ao pagamento** do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que **deixar de fazê-lo**, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;” (Grifei)*

Por sua vez, o art. 2º, referido no inciso IV do § 1º do art. 44, dispõe:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, 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 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

Os artigos 29, 30, 31, 32 e 34 da Lei 8.981/95 tratam da apuração da base estimada. O art. 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, consubstancia hipótese em a falta de pagamento ou o pagamento em valor inferior é permitida (exclusão de ilicitude). Diz o dispositivo:

“Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário. (...)”



Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Praga

No que tange especificamente a exigência da multa de ofício isolada, por falta de recolhimento do IRPJ ou CSLL sobre estimativas, constituída após o encerramento do ano-calendário, verifica-se que a penalidade foi aplicada com fulcro no art. 44, inciso I, e § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96, do seguinte teor:

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:

I-- juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;" (Grifei)

Por sua vez, o art. 2º, referido no inciso IV do § 1º do art. 44, dispõe:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, 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 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995

Os artigos 29, 30, 31, 32 e 34 da Lei 8.981/95 tratam da apuração da base estimada. O art. 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, consubstancia hipótese em a falta de pagamento ou o pagamento em valor inferior é permitida (exclusão de ilicitude). Diz o dispositivo:

"Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário (...)"



Do exame desses dispositivos pode-se concluir que o art. 44, inciso I, e o inciso IV do seu § 1º, da Lei 9.430/96 é norma sancionatória que se destina a punir infração substancial, ou seja, falta de pagamento ou pagamento a menor da estimativa mensal. Para que incida a sanção é condição que ocorram dois pressupostos: (a) falta de pagamento ou pagamento a menor do valor do imposto apurado sobre uma base estimada em função da receita bruta; e (b) o sujeito passivo não comprove, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105-141498, Processo nº 13629.000292/2003-04, Acórdão CSRF/01-05.838, *verbis*:

“As remissões relevantes são as seguintes:

Art. 35 (Lei nº 8.981/95) – A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado excede o valor do imposto, calculado com base no lucro real do período em curso. (...)

§2º - Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de base de cálculo negativas fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.

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 fundamentais”.¹

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

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

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

²² Ricardo Guastini citado por Humberto Ávila 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 II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 caso identificado verdadeiro intuito de fraude.

Reportando-me a doutrina de Paulo de Barros Carvalho, a base de cálculo da regra sancionatória, a 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.

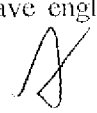
Essas conclusões aplicadas à legislação tributária evidenciam o desarranjo na adequação das regras sancionadoras atualmente vigentes no imposto sobre a renda, em que ofensas a bens jurídicos de distintos graus de importância para o Direito são atribuídas penas equivalentes, sem que se atente ao princípio 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 desenvolver 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.

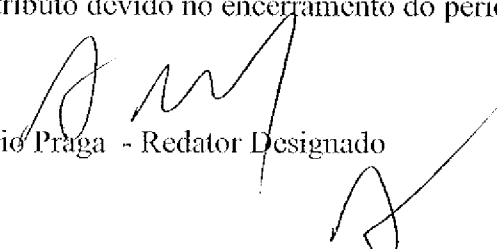
Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração 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 a penalidade isolada não deve mais incidir sobre **“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.

No caso presente, em relação ao ano-calendário de 1998 a 2002, o relatório indica que a empresa foi autuada para exigir principal e multa de ofício em relação ao imposto de renda não recolhido ao final do exercício e, concomitantemente, foi aplicada multa isolada sobre a mesma base estimada não recolhida. Como exposto, essa dupla aplicação, por força do princípio da consunção, não pode subsistir.”

Portanto, a multa pode ser aplicada após o encerramento do ano calendário, estando rigorosamente de acordo com a lei, desde que não seja concomitante com a multa proporcional de ofício sobre o tributo devido e que, evidentemente, seja apurado saldo de tributo a pagar no final do período de apuração.

No presente caso a multa de ofício isolada é indevida haja que está sendo exigida em concomitância com a multa de ofício proporcional, calculada sobre a mesma base de cálculo, qual seja, o tributo devido no encerramento do período de apuração.


Antonio Praga - Redator Designado

⁴ *Instituições de Direito Penal, Parte Geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2002, págs. 276 e 277