



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

**Processo nº** 10680.012222/2004-59  
**Recurso nº** 158.350 Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9101-000.886 – 1ª Turma  
**Sessão de** 23 de fevereiro de 2011  
**Matéria** CSLL - MULTA ISOLADA  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** EXPRESSA VEÍCULOS LTDA.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

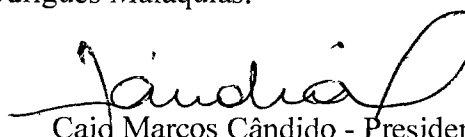
Ano-calendário: 2001, 2003

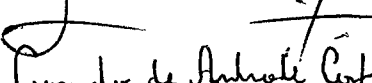
ESTIMATIVA. RECOLHIMENTO MENSAL. INSUFICIÊNCIA. PREJUÍZO FISCAL. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. MULTA ISOLADA. PERÍODO ENCERRADO. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

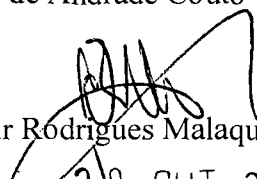
A multa isolada por falta de recolhimento da estimativa de que trata o art 2º da Lei nº 9.430/1996 é inaplicável após o término do período de apuração, quando verificada prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto (Relator), Viviane Vidal Wagner e Caio Marcos Cândido. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias.

  
Caio Marcos Cândido - Presidente.

  
Leonardo de Andrade Couto - Relator.

  
Claudemir Rodrigues Malaquias - Redator Designado.

Editado em: 29 OUT 2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Caio Marcos Cândido, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Leonardo de Andrade Couto, Karem Jureidini Dias, Claudemir Rodrigues Malaquias, Antonio Carlos Guidoni Filho, Viviane Vidal Wagner, Valmir Sandri e Susy Gomes Hoffmann.



## Relatório

Trata o presente de recurso especial (fls. 319/332) interposto pela Fazenda Nacional contra o Acórdão 105-16.786 (fls. 290/314) que, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário apresentado pelo sujeito passivo e cancelou a exigência da multa isolada aplicada no ano-calendário de 2001, em função de ter sido apurado prejuízo fiscal no encerramento desse ano-calendário.

Sustenta a recorrente, em síntese, que o entendimento da decisão recorrida nega aplicação a dispositivo legal e representa flagrante violação da lei.

Admitido o recurso nos termos do despacho PRESI nº 105-045/2008 (fls. 334/335), o sujeito passivo, em contrarrazões, ratifica os argumentos elencados no acórdão recorrido.

É o Relatório.



## Voto Vencido

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, Relator

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 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.

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 acrescido)

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.

Do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional para restabelecer a exigência da multa isolada.



Leonardo de Andrade Couto - Relator



## Voto Vencedor

Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias, Redator Designado

Em que pesem as razões de decidir do eminente Relator, peço vênica para dele divergir quanto à incidência da multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados a título de estimativa, na hipótese em que o resultado apurado no ajuste final do período é negativo.

O ilustre Relator sustenta em seu voto que a aplicação da multa isolada nos casos de prejuízo apurado no final do período decorre da literalidade do texto normativo. A exoneração da referida multa implica negar eficácia a dispositivo legal vigente. Eis a síntese de seu entendimento, *verbis*:

“(…)

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.

(…)”

Pelas razões que passo a expor, entendo de forma diferente, no sentido de que não cabe a aplicação da multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 (redação original), albergando-se numa interpretação sistêmica do normativo. Levando-se em conta toda a disciplina do regime de apuração do lucro real anual e recolhimentos mensais estimados, entendo que a penalidade não deve ser aplicada em relação aos períodos em que a apuração do resultado redundou em prejuízo fiscal.

### Da natureza dos valores pagos a título de estimativa

Segundo a dicção do art. 2º da Lei nº 9.430/1996, os valores mensais a serem recolhidos a título de estimativa possuem natureza de **imposto**, ou seja, tais valores, ainda que apurados na forma estimada, com a aplicação de um percentual sobre a receita bruta auferida mensalmente, são tratados pelo legislador como **valores de imposto**, *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.*

  
7

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

(...)” (destacou-se)

Com efeito, os dispositivos transcritos estabelecem que no regime de apuração pelo lucro real anual, os contribuintes optam pelo pagamento **do imposto** em cada mês, que será determinado sobre a base de cálculo estimada (art. 2º, *caput*). E fixam que o **imposto** a ser pago mensalmente será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento (art. 2º, § 1º).

O legislador, ao qualificar como **imposto** os valores devidos mensalmente, ainda que pagos antecipadamente (antes de ocorrido o fato gerador), conferiu à obrigação de recolher tais montantes **a natureza jurídica de obrigação principal**. Ora, se é esta a natureza estabelecida pelo próprio legislador, não cabe ao intérprete tergiversar e atribuir-lhe efeitos que não lhe são próprios.

Por outras palavras, os recolhimentos mensais possuem a natureza jurídica de imposto e, por conseguinte, configuram o cumprimento da **obrigação principal de pagar imposto** e não qualquer valor que se converterá em imposto em momento posterior (ajuste). O que se paga mensalmente é **imposto** e o que se satisfaz é a obrigação tributária principal, tal como definido pela lei.

À luz destas premissas, é correto afirmar acerca da natureza da obrigação na hipótese em que o contribuinte opta pelo pagamento do imposto estimado que trata-se de **obrigação tributária principal**, da qual deve decorrer todos seus consectários.

Como consequência deste raciocínio, pode-se dizer que, nas hipóteses em que a base de cálculo for nula ou negativa, não há que se falar **no surgimento da obrigação principal**. Se o que se paga, possui natureza de imposto, não ocorrendo a hipótese legal para incidência da norma, como nos casos de prejuízo fiscal ou base negativa, **não há que se falar em nascimento da obrigação tributária e, por conseguinte, não procede a aplicação de sanção aplicável aos casos de falta de recolhimento de imposto, porquanto a “falta de recolhimento de imposto” é o descumprimento da obrigação principal**.

Vale transcrever o art. 44 da referida Lei nº 9.430/1996, que estabelece a sanção aplicável à falta de recolhimento das estimativas, *verbis*:

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

(...)

*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;”*

(...)” (destacou-se)

Conforme o dispositivo acima transcrito, é imperioso admitir que a penalidade aplicada na forma isolada incide sobre a **totalidade ou diferença de tributo ou**

**contribuição**, ou seja, **restam afastadas as hipóteses em que não são apuradas diferenças de imposto a pagar**, como é o caso, no imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, que apuram prejuízo fiscal. Este entendimento, por si só, a despeito da literalidade do disposto no inciso IV do referido art. 44, já infirma a tese de que é aplicável a multa isolada, mesmo nos casos em que se apura prejuízo fiscal.

Por outras palavras, encerrado o período de apuração e tendo o contribuinte demonstrado no ajuste a ocorrência de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, não há, neste momento, ou seja, após o encerramento do período de apuração, **obrigação principal** a ser satisfeita. Logo, tendo em conta o disposto no *caput* do art. 44, acima transcrito, no sentido de que a penalidade isolada incide sobre a *totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*, se torna inadmissível sua exigência, **nos casos em que não há valores a serem pagos pelo contribuinte**.

Contrapondo-se o teor do *caput* do art. 44 com o seu inciso IV (na redação vigente à época dos fatos) verifica-se nitidamente uma antítese, porquanto não é possível aplicar uma penalidade calculada sobre a **totalidade ou diferença de imposto** (*caput*) nos casos em que não há diferença de imposto a ser exigida, como ocorre quando é apurado **prejuízo fiscal** ou **base de cálculo negativa** da Contribuição Social (inciso IV).

Ademais, outra conclusão não se extrai quando a penalidade é analisada como consequência da violação ao bem jurídico tutelado. No caso das multas tributárias, pode-se considerar a “ordem tributária” como o bem jurídico a ser protegido pelas normas desta natureza, assim entendido o “dever ser” de todos contribuintes adimplindo suas obrigações perante o Fisco, nos montantes e épocas estipulados pela lei. Quando determinado contribuinte deixa de satisfazer sua obrigação de pagar tributo a “ordem tributária” é violada, atraindo a incidência da sanção, consubstanciada pela penalidade pecuniária.

Ora, quando se apura resultado negativo, não há que se falar em imposto devido e portanto, não se configura a ofensa ao bem jurídico tutelado. Nesta linha de raciocínio, após o encerramento do período de apuração, só é possível dizer que houve inobservância à obrigação de antecipar, quando a apuração definitiva apresenta resultado positivo. Se nesta, ao contrário, não há valor devido, em razão do resultado negativo, entendo que não mais existe o fundamento para aplicação da penalidade.

Assim, a despeito da disposição literal do inciso IV do referido art. 44, deve-se atribuir maior densidade normativa ao seu *caput*, o qual estabelece como base de incidência das penalidades, a **totalidade ou diferença de tributo ou contribuição**. Em razão disso, não deve prosperar a exigência da multa isolada, nos casos em que, encerrado o período de apuração, **não há valor de imposto ou contribuição devida**.

#### **Da possibilidade de suspensão/redução dos pagamentos mensais**

A característica fundamental do regime de apuração na forma de bases estimadas e recolhimentos antecipados é a faculdade conferida ao contribuinte de suspender ou reduzir os valores pagos mensalmente, na hipótese dos balancetes ou balanços indicarem que os valores antecipados já correspondem aos valores devidos.

A sistemática de recolhimentos do imposto na forma estimada **não se coaduna com o recolhimento de valores que não sejam devidos**. Ou seja, cuidou o

legislador ao criar a sistemática de recolhimentos antecipados de instituir mecanismo que permitisse ao contribuinte **não pagar além daquilo que efetivamente deve**.

Desde sua concepção inicial, com a Lei nº 8.981/1995, sempre buscou-se evitar o indébito. Necessário transcrever o disposto no art. 35, que traz a disposição que permite a redução ou suspensão dos pagamentos estimados se o contribuinte demonstrar, mediante balanços ou balancetes, que o valor já recolhido antecipadamente corresponde ao resultado apurado até aquele momento, *verbis*:

*“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.*

(...)” (destacou-se)

Como facilmente se verifica, é intrínseca ao regime de apuração anual a obrigação de recolher mensalmente os valores estimados até o montante correspondente ao valor efetivamente devido. A previsão de redução ou suspensão dos recolhimentos mensais denotam que **o legislador permitiu a cessação dos pagamentos ante a ausência de valor tributável**.

A possibilidade de suspender ou reduzir os pagamentos mensais demonstra, assim, de forma inequívoca a preocupação do legislador em **evitar**, com a sistemática de antecipações, **o indébito tributário**. Ou seja, cuidou o legislador de inserir nesta sistemática mecanismos próprios e adequados que possibilitassem a interrupção das antecipações com a nítida finalidade de se evitar pagamentos indevidos.

Pode-se dizer assim, que apesar das antecipações serem efetuadas antes da ocorrência do fato gerador em bases estimadas, **não devem estas ocorrer em montantes que excedam aos valores efetivamente devidos**, conforme as apurações intermediárias realizadas pelo contribuinte.

É neste sentido que, de forma sistemática, devem ser lidos os dispositivos dos arts. 2º e 44 da referida Lei nº 9.430/1996. Ora, se a norma admite o não pagamento na hipótese da apuração parcial do resultado apresentar prejuízo, da mesma forma, deveria não considerar incorreta a conduta do contribuinte que não realiza as antecipações, mas que auferir prejuízo no final do período, cujo apuração não é contestada pela fiscalização.

É inerente ao regime de estimativa a premissa de que o indébito (recolhimento a maior) pode ser evitado, mediante a realização de apuração prévia do resultado, contemplando o período transcorrido do ano-calendário. Ora, se a própria lei busca evitar o pagamento a maior, não encontra guarida dentro desta sistemática a aplicação de uma sanção pela falta de recolhimento de imposto que não é devido e que, da mesma forma, redundaria em um indébito tributário.

Por outras palavras, a falta de pagamento das antecipações deve ser sancionada durante o período de apuração, momento em que, não havendo os balances ou balanços que demonstrem o resultado intermediário apurado, não é possível saber se haverá ou não imposto ou contribuição devidos por ocasião do ajustes. Por outro lado, conhecido o resultado do período de apuração e sendo ele negativo, torna-se insubsistente a aplicação da multa isolada. Isto porque, **à luz de toda a sistemática de recolhimentos mensais estimados**,

**uma vez conhecido o resultado final apurado, não há que se falar em sanção sobre conduta omissiva do contribuinte, que inevitavelmente resultaria em indébito, fato que o legislador buscou evitar.**

Desta forma, considerando que a sistemática de recolhimentos mensais contempla a possibilidade de suspensão ou redução dos valores a serem pagos, entendo que não há respaldo suficiente para a sanção aplicada isoladamente sobre os valores não antecipados, na hipótese de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa. Ou seja, **conhecido o resultado do final do período e sendo ele negativo, eventuais antecipações incorreriam em indébito tributário, situação esta não desejada pelo regime de estimativa que previu expressamente a possibilidade de suspensão ou redução dos pagamentos.**

Também por esta razão, deve ser afastada a exigência da multa isolada.

#### **Da ausência de significado lógico entre o *caput* e o inciso do art. 44**

Neste e. Conselho, alguns de meus pares argumentam no sentido de que a multa isolada deve ser exigida uma vez que representa aplicação literal do aludido dispositivo.

Com a máxima vênia, ousou discordar. A interpretação de jurídica é tarefa árdua e complexa por natureza, cujo proceder equivale ao de um demiurgo. Dela não pode ser furtar o aplicador do direito. Defender a interpretação ou o entendimento sobre determinada questão jurídica, fundamentando-se exclusivamente na disposição literal do texto normativo é reduzir indevidamente a atividade do intérprete. Este, na verdade, partindo do texto literal, vai muito além e reelabora o conteúdo semântico do seu enunciado, relacionando-o com as demais regras do sistema e, ao final, diante dos fatos que lhe foram apresentados, apresenta a norma aplicável ao caso concreto, resultado do seu labor interpretativo.

Considerar apenas a literalidade do preceito normativo não encerra todo o conjunto de operações intelectuais próprias da interpretação jurídica. No caso desta discussão, o processo interpretativo revela clara ausência de significado lógico entre o *caput* e o inciso IV do referido art. 44.

O intérprete deve ter em mente que a norma não é o texto, não se reduz a ele, mas o que dele se extrai. O texto literal do preceito normativo constitui o enunciado para se chegar à norma, mas não constitui a norma pronta e acabada. Esta deve ser construída antes de ser aplicada.

Mas, para isso, é preciso que ela tenha sentido jurídico completo, sem imperfeições semânticas ou sintáticas. A partir do enunciado prescritivo, deve ser possível ao intérprete construir a norma que será aplicada ao caso concreto.

O texto desprovido de sentido completo não é hábil para permitir a construção da norma pelo intérprete e tampouco para modular condutas. Como exemplo, cite-se um normativo tributário que define o fato gerador, a base de cálculo, mas não fixa a alíquota. Apesar de empregar termos compreensíveis e corretamente relacionados com as demais regras tributárias, não apresenta significado lógico, prejudicando a elaboração da norma e sua aplicação.

No caso da presente discussão, enquanto a disposição no *caput*, estabelece que a penalidade deve incidir sobre a “totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”, ou

seja, ante a existência de valores devidos, o inciso IV determina a aplicação da sanção, *ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*. Contrapondo-se os dispositivos, verifica-se claramente a ausência de logicidade, porquanto, ou se aplica a sanção nas hipóteses do *caput* (diferença apurada de imposto) ou na hipótese do inciso (em todos os casos, mesmo havendo prejuízo ou base negativa).

Apesar do disposto no *caput*, o qual prevê a sanção nas hipóteses diferença de imposto ou contribuição apurada, verifica-se claramente que a penalidade deve ser também aplicada mesmo quando há prejuízo ou base negativa, configurando-se assim um comando incompleto, cuja compreensão resta prejudicada.

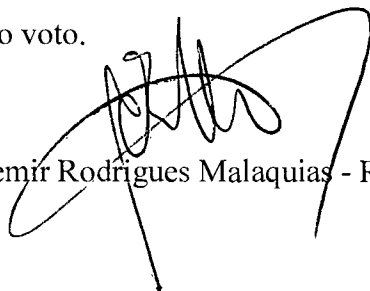
Ora, diante de situações como estas, em que os enunciados prescritivos, considerados em sua literalidade, não conferem ao intérprete a possibilidade de elaborar um significado jurídico coerente e lógico, resta a este, para se chegar a norma aplicável, a ampliação de sua análise e conjugar os diversos elementos no qual o normativo está inserido.

Neste sentido, não há que se falar em negativa de vigência a dispositivo literal, mas de processo de interpretação fundado na cognição sistemática do enunciado, mediante a conjugação dos diversos elementos normativos a ele relacionados e que integram o sistema tributário, que sempre deve ser visto como um todo coeso e indivisível juridicamente.

Por todas as razões expostas, e mais uma vez pedindo vênias ao ilustre Conselheiro Relator, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso da Fazenda Nacional e manter o acórdão recorrido.

8.

É como voto.



Claudemir Rodrigues Malaquias - Redator Designado