



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº 10680.015839/2004-26
Recurso nº 153.966 De Ofício e Voluntário
Matéria IRPJ - Exs.: 2001 a 2003
Acórdão nº 108-09.562
Sessão de 06 de março de 2008
Recorrente MG MASTER LTDA.
Recorrida 2ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG

EMENTA - MULTA ISOLADA POR FALTA DE PAGAMENTO DE ESTIMATIVAS MENSIS -MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLCULO - A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo, na esteira do já decidido e uniformizado pela E. CSRF, em acórdão no. 01-04.987, de 15/06/2004.

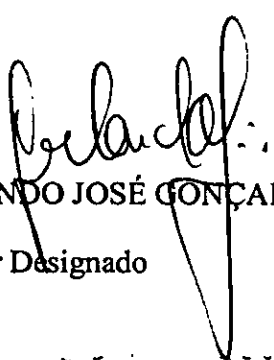
Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MG MASTER LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade, de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso voluntário, para CANCELAR a multa, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros José Carlos Teixeira da Fonseca (Relator), Nelson Lósso Filho e Mário Sérgio Fernandes Barroso, que davam provimento parcial para reduzir a multa ao percentual de 100%. Designado o Conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno, para redigir o voto vencedor.


MÁRIO SÉRGIO FERNANDES BARROSO

Presidente



ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO

Relator Designado

FORMALIZADO EM: 30 JUN 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR (Suplente Convocado), CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, VALÉRIA CABRAL GÊO VERÇOZA e KAREM JUREIDINI DIAS. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros MARIAM SEIF e JOÃO FRANCISCO BIANCO (Suplente Convocado).



Relatório

O processo originou-se de auto de infração do IRPJ (fls. 06/12) para exigência de multa isolada em função da falta de pagamento das estimativas, em decorrência da apuração de omissão de receitas, no período de janeiro/2000 a dezembro/2002.

A omissão foi caracterizada pela falta de contabilização de receita de vendas, constatadas pelo confronto entre as vendas reais apuradas nos boletins de caixa da loja, retidos no cumprimento de mandados judiciais, e os valores escriturados/declarados.

O lançamento foi efetuado com a cominação de multa qualificada de 150%, em virtude do intuito de fraude, caracterizado pela não emissão de nota ou cupom fiscal de todas as vendas, conforme verificado pelo exame de documentos e material de informática apreendidos, bem como pela falta de contabilização e de declaração das respectivas receitas.

Os demonstrativos de apuração dos valores das multas isolada encontra-se disposto de fls. 12/15.

Do Termo de Verificação de Infração (TVI - fls. 16/21) cabe destacar os principais pontos:

"A ação fiscal teve início em 21/10/2002 com a apreensão de livros, documentos e material de informática em execução do Mandado de Procedimento Fiscal – Diligência nº 06.1.01.00-2002-01020-8, em cumprimento aos Mandados de Busca e Apreensão nº18/2002 e nº 19/2002, expedidos pelo MM Juiz da 4ª Vara da Seção Judiciária de Minas Gerais (autos n. 2002.38.00.040384-5).

(...)

Considerando nossa necessidade de trabalharmos com as vendas reais de cada estabelecimento, por período de apuração de impostos e contriuições, para o confronto com os livros contábeis e fiscais e considerando também, que a documentação retida contém os RESUMOS DE APURAÇÃO DE CAIXA', emitidos pela própria empresa, à época das vendas, apuramos os valores reais das vendas, de cada loja, em cada mês, a partir do próprio Resumo de Apuração de Caixa, com as adequações informadas no item 23. tais valores estão demonstrados nas planilhas denominadas "VALOR DAS VENDAS APURADAS CONFORME BOLETINS DE FECHAMENTO DE CAIXA DE LOJAS", anexadas conforme descrito no item 22.

(...)

Uma vez apuradas as receitas de vendas de cada estabelecimento, na forma descrita (...) foram as mesmas confrontadas com os valores contabilizados e/ou declarados pelo contribuinte (...)

(...) efetuamos a recomposição das respectivas bases de cálculo de estimativa mensal (...) com a adição das receitas apuradas nesta

fiscalização ao resultado mensal apurado pelo contribuinte, com base em balanços/balancetes de suspensão/redução, conforme declarado nas correspondentes DIPJ, as quais conferem com os valores constantes dos balancetes mensais apresentados.

Em relação às diferenças apuradas, lavramos Autos de Infração de multa isolada (...), como dispõe o inciso IV, do parágrafo 1º, do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 (...)

(...)

caracterizam o evidente intuito de fraude a que aludem os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, os seguintes fatos (...)

(...) as omissões não ocorreram de forma isolada e esparsa, mas sim de forma continuada e geral, na medida em que ocorriam (...) diariamente, (...) em todos os meses (...) não apenas em uma loja, mas em todas (...)

as omissões não foram em decorrência de erros de escrituração e sim decorrentes da sistemática contabilização de valores de receitas de vendas inferiores às efetivamente ocorridos.

(...)”

Deixo de transcrever os argumentos de impugnação (fls. 144/244) que serão melhor abordados quando do relato do recurso voluntário, haja vista o aperfeiçoamento das alegações do contribuinte em contraposição ao decidido no julgamento de primeiro grau.

A repartição fiscal juntou os documentos de fls. 245/260.

O lançamento foi declarado procedente em parte pelo Acórdão DRJ/BHE nº 10.574/2006 (fls. 261/283), estando assim ementado:

“Multa Isolada.IRPJ/Estimativa. Falta de Recolhimento. Cabimento

Deve ser apaliada a multa isolada, no caso de a pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, deixar de fazê-lo, ou fazê-lo em montante inferior ao devido, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente.

Multa Qualificada.

Declarando a menor seus rendimentos, o contribuinte tentou impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Esta prática sistemática, adotada durante anos consecutivos, caracteriza a conduta dolosa. Tal situação fática se subsume perfeitamente aos tipos previstos nos arts. 71, inciso I, e 72 da Lei n.º 4.502, de 1964.”

No julgamento foi refeita a apuração das multas isoladas conforme discriminado no Anexo "A" (fls. 283) e Quadro I (fls. 276/277), em função da redução do IRPJ devido no julgamento consubstanciado no Acórdão DRJ/BHE n.º 10.572/2006

Em função da exoneração de tal crédito, discriminado no Demonstrativo "B" (fls. 292), houve recurso de ofício.

Inconformado com o decidido, o contribuinte apresentou o recurso voluntário (fls. 294/324), cujas alegações encontram-se condensadas a seguir, respeitado o ordenamento e a titulação empregados pela recorrente:

Das preliminares:

Da nulidade do auto de infração:

A recorrente entende que o auto de infração foi lavrado com violação ao princípio da ampla defesa e do devido processo legal.

Da desconsideração da adesão ao PAES

A recorrente alega que a o lançamento foi efetuado sem a dedução dos valores informados ao PAES

Do mérito:

Da aplicação da multa isolada:

A recorrente argumenta que a aplicação da multa isolada concomitantemente à aplicação da multa de ofício de 150% incidente sobre o IRPJ configura dupla penalidade para uma mesma infração tributária, originada da omissão de receitas.

Cita e transcreve elementos jurisprudenciais, que entende aplicáveis ao presente caso.

Das penalidades aplicadas:

Inicialmente o contribuinte alega que os débitos já foram informados na Declaração PAES e, portanto, não há que se cogitar de lançamento e em imposição de penalidade

Argumenta ter tido o intuito de cometer o ilícito penal, pois tentou sanar o erro que detectou já em idos de 2000, ou seja, muito antes da ação fiscal.

Argumenta ainda a recorrente que a aplicação da multa de 150% viola o princípio da vedação ao confisco.

Cita e transcreve elementos jurisprudenciais, que entende aplicáveis ao presente caso.

Dos juros de mora (taxa SELIC):



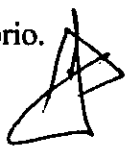
A recorrente ressalta o caráter remuneratório da taxa SELIC, que, no seu entender, somente poderia ser utilizada para fins tributários em caso de expressa previsão em lei complementar.

Assim sendo, pleiteia a incidência de juros moratórios no percentual previsto no art. 161, § 1º do CTN.

Do pedido:

Pede, ao final, o provimento do recurso para reformar o acórdão combatido e cancelar o lançamento efetuado.

Este é o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA, Relator

Inicialmente abordo o recurso de ofício, que preenche os recursos de admissibilidade, devendo, portanto ser conhecido.

Como relatado, no julgamento de 1º grau, foi refeita a apuração das multas isoladas em função da redução do IRPJ devido no julgamento consubstanciado no Acórdão DRJ/BHE nº 10.572/2006.

Da análise dos autos verifica-se que no lançamento do IRPJ o montante do crédito foi calculado incorretamente, sendo corrigido pelo Colegiado *a quo*.

Assim sendo, tendo sido reduzidas as bases de cálculo das multas, também estas deverão ser reduzidas na mesma proporção.

Isto posto, manifesto-me por NEGAR provimento do recurso de ofício.

Passo ao recurso voluntário, que também preenche os requisitos de admissibilidade e, por isso, dele conheço.

Como relatado, a recorrente pleiteia a declaração de nulidade do lançamento por violação ao princípio da ampla defesa e do devido processo legal.

Após compulsar os autos formei minha posição.

Penso que não padece de nulidade o lançamento cujos fatos caracterizados como infração estão claramente descritos, convenientemente enquadrados e fartamente ilustrados, permitindo ao contribuinte o exercício da ampla defesa.

Isto posto, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento.

Da desconsideração da adesão ao PAES

Como relatado a recorrente alega que a o lançamento foi efetuado sem a dedução dos valores informados ao PAES.

Após compulsar os autos formei minha posição.

O contribuinte pretende buscar os benefícios do PAES como se não estivesse sob ação fiscal, o que o igualaria aos contribuintes espontâneos, caracterizando inominável absurdo.

Isto posto, rejeito mais esta preliminar.



Do mérito:

Da aplicação da multa isolada:

Como relatado a recorrente argumenta que a aplicação da multa isolada concomitantemente à aplicação da multa de ofício incidente sobre o IRPJ configura dupla penalidade para uma mesma infração tributária, originada da omissão de receitas.

No entanto, está bastante claro que se tratam de infrações distintas, relativas ao descumprimento de obrigações distintas, uma o recolhimento da contribuição e outra o recolhimento de estimativas no decorrer do ano-calendário.

Os diplomas legais, que embasam o lançamento, citados e enunciados à exaustão nos autos, permitem concluir que:

- 1- A regra geral para apuração do lucro real é o período trimestral;
- 2- Para excepcionalizar esta regra e apurar o lucro real anualmente deve o contribuinte recolher as estimativas com base na receita bruta e acréscimos ou com base nos balancetes de redução/suspensão;
- 3- Pouco importa se o ano-calendário já se encerrou ou se o lucro apurado ao final do mesmo é inferior ao montante recolhido a título de estimativas;
- 4- Verificada pelo Fisco a existência de diferenças entre os valores escriturados e aqueles declarados ou pagos (o maior dos dois) caracterizada está a infração à legislação de regência, o que implica no lançamento da multa isolada em percentual a ser aplicado sobre a diferença verificada.

O Fisco acertadamente assim agiu.

Isto posto, nego provimento ao recurso quanto à matéria.

Das penalidades aplicadas:

A recorrente alega, mas não comprova ter regularizado a infração antes do lançamento de ofício.

Argumenta ainda que a aplicação da multa de 150% viola o princípio da vedação ao confisco, alegação que não pode ser conhecida por faltar competência a este órgão para apreciar arguições de inconstitucionalidade de lei.

Todavia, sobreveio a Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, que previu tratamento mais brando para a penalidade ao dispor em seu artigo 14 que:

"Art.14.O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:



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

I-(...);

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

a)(...);

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.

§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."

Como o novo diploma legal (Lei nº 11.488/2007) prescreve multa mais branda (100%) que o anterior (150% prevista na Lei nº 9.430/1996) deve se retroagir para benefício do contribuinte, conforme previsão do art. 106 do Código Tributário Nacional:

"Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - (...);

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) (...);

b) (...);

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática."

Esta, inclusive, é a posição mais recente desta Câmara sobre a matéria, adotada, pelo voto de qualidade, na sessão de junho de 2007 nos acórdãos nºs 108-09.355 e 108-09.373, correspondentes aos recursos nºs 148.766 e 148.763.

Dos juros de mora (taxa SELIC):

A recorrente pleiteia a incidência de juros moratórios no percentual previsto no art. 161, § 1º do CTN.

A matéria é bem conhecida e já está pacificada há bastante tempo na via administrativa.

A exigência dos juros de mora, com base na taxa SELIC decorre de expressa previsão legal (Lei 9.065/95, art. 13), estando também em consonância com o CTN, que prevê que os juros serão calculados à taxa de 1% ao mês, se a lei não dispuser de modo diverso (art. 161, § 1º).

Neste ponto também entendo que o acórdão recorrido não carece de reparos.

Isto posto, manifesto-me por **NEGAR** provimento ao recurso de ofício e **DAR PARCIAL** provimento ao recurso voluntário para reduzir a multa ao percentual de 100 %.

Eis como voto.

Sala das Sessões-DF, em 06 de março de 2008.



JOSE CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA

Voto Vencedor

Conselheiro, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO, Relator Designado

Com a devida vênia do Sr. Relator, não concordo com a aplicação, em duplicidade, sobre os mesmos fatos, da multa, mormente a isolada.

Assim entendo por compartilhar as razões de decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais no concernente a esta interpretação – Acórdão CSRF 01-04.987, de 15/06/2004:

"Processo nº. : 10510.000679/2002-19

Recurso nº. : 106-131.314

Matéria : IRPF – Ex.: 1998

Recorrente : FAZENDA NACIONAL

Interessado : CARLOS ROBERTO DA SILVA

Recorrida : 6ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Sessão de : 15 de junho de 2004

Acórdão nº. : CSRF/01-04.987

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA –

MESMA BASE DE CÁLCULO – A aplicação concomitante da multa

isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da

multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não

é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo.

Recurso especial negado."

Ao contrário do que vislumbra o Relator trata-se, sim, de uma e tão-somente base de cálculo, vez que, o regime de tributação do lucro real impõe, necessariamente, o ajuste ao final do período, sobre o qual se apura o tributo efetivamente devido ou não, não cabendo considerar a norma que prevê a aplicação da multa isolada independentemente do regime anual de tributação.

Nesse sentido aduzo as seguintes reflexões doutrinárias e interpretativas sobre a indissociável exegese da regra legal sobre multa isolada com o regime de apuração observado pelo sujeito passivo.



Em breve análise, conforme os ensinamentos científicos do prof. Paulo Barros Carvalho, considerando a premissa jusfilosófica que não há texto, sem contexto, vale dizer, no campo da teoria da interpretação, onde o texto é apenas o ponto inicial para a correta interpretação e a criação da norma jurídica, individual e concreta, manifestada pela decisão administrativa, em sede do processo tributário, passa-se a expor o presente entendimento sobre a multa isolada, nos termos do art. 44, § 1º, item IV da Lei nº 9.430/96.

Primeiramente trata-se de penalidade, ou seja, consequente normativo para efeito de acepção do que se compõe toda norma, isto é, constitui-se da norma primária, preceito de conduta ôntica (dever ser) que se descumprido, redundando no consequente, que se constitui o efeito sancionatório.

Delimita-se, com a multa isolada prevista no texto do art. 44, parágrafo 1º, inciso IV, que seu objeto é a disciplina de aplicação de consequente normativo, de natureza sancionatória.

Isto posto, veja-se a sua própria redação:

"isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeito 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".

Na denotação analítica pode-se, no seu corpo textual, distinguir-se as normas e/ou regras condicionantes, existentes, quais sejam:

1- pessoa jurídica obrigada ao pagamento do IRPJ e CSLL da estimativa mensal;

2- omissão de pagamentos das respectivas estimativas mensais ainda que tenha apurado prejuízo ou base de cálculo negativa.

Pode-se extrair, logicamente, o seguinte enunciado prescritivo: Deixar de pagar as estimativas mensais do IRPJ e CSLL, ainda que no final do ano-calendário, tenha apurado prejuízo ou base de cálculo negativa, caberá a multa isolada.

Evidencia-se, desde já, que a aludida disposição normativa trata de duas condicionantes: o não-pagamento e a consideração de se apurar ou não o prejuízo fiscal, referindo-se claramente a possibilidade de se apurar, para o período anual, vale dizer, o próprio regime de apuração anual, prejuízo fiscal.

E essa referência o legislador não fez sem sentido próprio, ou despropositadamente, como se demonstrará a seguir.

Esse desmembramento dos efeitos implicacionais conduz para a análise da identificação da regra-matriz de incidência tributária, que preexiste necessariamente, a fim de se considerar a penalidade pelo descumprimento dessa exigência tributária.

Estar-se-á tratando de uma ou de duas regras de incidência tributária sobre o IRPJ e CSLL ?



A meu ver, apenas um regra-matriz de incidência, sendo a sanção meramente uma consequência, uma penalidade pelo inadimplemento da obrigação tributária.

Qual seria tal regra-matriz de incidência ?

Como consequente normativo sancionatório faz expressa menção sobre o prejuízo, que poderia ter lucro, no ano-calendário, bem se pode verificar que diz respeito apenas a um aspecto da regra-matriz, qual seja, o momento temporal do pagamento e a materialidade desse dever tributário, no caso, a falta de pagamento da estimativa mensal.

Recorra-se, novamente, aos ensinamentos do prof. Paulo de Barros Carvalho, que analisa a regra-matriz de incidência:

“Ao mesmo tempo, a regra-matriz de incidência, como anunciamos anteriormente, se inscreve entre as normas gerais e abstratas, havendo nela condicionalidade. O antecedente é posto em formulação hipotética: ‘se ocorrer o fato F’. Além disso, integra o quadro das regras de conduta, pois define por inteiro a situação de fato, sobre qualificar deonticamente os comportamentos inter-humanos por ela alcançados.

No descritor da norma (hipótese, suposto, antecedente) teremos diretrizes para identificação de eventos portadores de expressão econômica. Haverá um critério material (comportamento de alguma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), toparemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota)”¹

Destarte, no texto em comento como se verifica a regra-matriz de incidência tributária? Ora, se buscarmos a identificação de tal modelo doutrinário pode-se, analiticamente, discriminar-se o seguinte:

- critério material: pagamento por estimativa mensal (obrigação tributária) (conduta do agente: pagar as estimativas - art .2º da Lei nº 9.430/96);
- critério temporal: mensalmente, com observância do regime tributário adotado;
- critério quantitativo: base de cálculo : o valor da estimativa mensal e sua alíquota.

Contudo, ao deixar de pagar as estimativas, ou seja, incorrendo em conduta omissiva, tal fato redundará no consequente da hipótese legal de incidência, qual seja, a sanção, pois que se pode asseverar: tendo o sujeito passivo exercido a opção de recolher por estimativa, constitui ela sua obrigação tributária, e se a deixar de pagar, incide no consequente normativo sancionatório em comento, qual seja, a multa isolada, que, por si só, não tem o condão de afetar, neutralizando os efeitos, da própria natureza principal da obrigação tributária, o pagamento mensal das estimativas. Em outras palavras, a multa pela falta de pagamentos das estimativas não atinge a necessária consideração do tratamento de regime de tributação a que

¹ Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência, Ed. Saraiva , 5ª ed. p. 94.



está sujeito o contribuinte, vez que se submete às expressas determinações legais para apuração do tributo devido conforme o regime tributário adotado.

Não há com reconhecer duas regras-matriz de incidência tributária, mas uma única, como antecedente e, por seu descumprimento, o seu consequente, isto é, a sanção constituída na multa isolada.

A lição do Prof. Paulo de Barros Carvalho pode nos esclarecer, pelo dado que ocorrem duas coisas distintas, o fato lícito: obrigação tributária e o fato ilícito, seu descumprimento, a saber:

“Se é certo asseverar que a relação jurídica que se instala em virtude do acontecimento de um ilícito apresenta grande similitude com a obrigação tributária, na hipótese das multas, posto que em ambas há de prestar o sujeito passivo um valor pecuniário, não menos evidente que o próprio legislador do Código Tributário Nacional traçou as fronteiras que separam as duas entidades, associando-as a fatos intrinsecamente distintos: fato lícito para a obrigação tributária; fato ilícito para a penalidade pecuniária.

Examinadas isoladamente, nenhuma distinção apresentam a relação jurídica tributária e a relação jurídica sancionadora. Em ambas divisamos um sujeito ativo, titular de um direito subjetivo público de exigir, do sujeito passivo, o cumprimento de específica prestação, simbolizada em valores patrimoniais. É por isso que os elementos caracterizadores desses institutos jurídicos devem ser pesquisados em terreno alheio ao do liame obrigacional. E o legislador elegeu o critério apropriado, na exata proporção em que atrelou cada um dos vínculos a ocorrências fáticas de índoles jurídicas discrepantes: a relação sancionadora será efeito insopitável de todos os ilícitos, ao passo que o liame obrigacional tributário só poderá corresponder à realização dos fatos lícitos.

Por amor a formulações singelas e desamor ao senso jurídico, não se admite comprometer a estrutura sistêmica de tão relevantes instituições, que jamais se confundem numa única realidade, mas que operam conjugadas para dar força e expressão ao direito.”²

Na linguagem prescritiva do direito positivo de que a regra-matriz de incidência mensal (pagamentos por estimativas mensais) deve estar harmonizada com o regime de tributação anual, estão as seguintes determinações legais:

“Lei nº 8.981/95:

...

art. 27. Para efeito de apuração do imposto de renda, relativo aos fatos geradores ocorridos em cada mês, a pessoa jurídica determinará a base de cálculo mensalmente, de acordo com as regras previstas nesta Seção, sem prejuízo do ajuste previsto no art. 37.

² Curso de Direito Tributário, 17ª, Ed. Saraiva, p.296/297.



Art. 37. Sem prejuízo dos pagamentos mensais do imposto, as pessoas jurídicas obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real (art. 36) e as pessoas jurídicas que não optarem pelo regime de tributação com base no lucro presumido (art. 44) deverão, para efeito de determinação do saldo do imposto a pagar ou a ser compensado, apurar o lucro real em 31 dezembro de cada ano-calendário ou na data da extinção.

...

§ 3º Para efeito de determinação do saldo do imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

a)...

b)...

c)...

d) do imposto de renda calculado na forma dos arts. 27 e 35 desta Lei, pago mensalmente."

Lei nº 9.430/96:

...

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 e 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.

§ 1º ...

§ 2º ...

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo do imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - ...

II - ...

III - ...

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo."



Ademais, não se pode, igualmente, olvidar o texto de lei citada da multa isolada que diz: “ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”, o que determina, insofismavelmente, uma condicionante para a efetiva incidência, ou melhor, a individualização da norma geral e abstrata em norma concreta, ou seja, sua aplicação e exigência. Vale dizer, para que seja o consequente,, necessário cumprir todos os requisitos do antecedente.

Tal enunciado remete, portanto, a imperiosa necessidade do agente observador do texto legal em aferir, no período anual, se ocorreu a condição necessária e suficiente, para a incidência penal conforme estipulada.

Em outras palavras, o agente, obrigatoriamente, terá que conferir, na realidade, se o sujeito passivo encerrou o ano-calendário, com seu ajuste anual.

E como no texto legal não se pode admitir proposições sem sentido, é mister considerar que a aplicabilidade da multa isolada está condicionada ao final do ano-calendário, ou seja, a regra-matriz de incidência somente se completa no implemento do seu critério temporal, final do ano-calendário, sobre o qual deve confirmar sua incidência.

Uma vez satisfeita essa condição, há se analisar se o dispositivo penal pode ser aplicado, posto que constatado se o sujeito passivo deixou de recolher (omitiu-se na conduta de pagar) as estimativas mensais no decorrer do ano-calendário, pura e simplesmente e se se o contribuinte, ao final do exercício, apurou que as estimativas mensais não eram devidas. Sempre presente a atenção para o cânone jurídico básico da obrigação tributária, de que só se deve pagar aquilo que é devido.

Embora seja denominada multa isolada, a interpretação para a busca do sentido normativo e formação da norma individual e concreta não pode ser isolada, mas sim sistêmica sempre vinculada a um domínio de significações, como ensina Paulo de Barros Carvalho:

“O procedimento de quem se põe diante do direito com pretensões cognoscitivas há de ser orientado pela busca incessante da compreensão desses textos prescritivos. Ora, como todo texto tem um plano de expressão, de natureza material, e um plano de conteúdo, por onde ingressa a subjetividade do agente, para compor as significações da mensagem, é pelo primeiro, vale dizer, a partir do contacto com a literalidade textual, com o plano dos significantes ou com o chamado plano da expressão, como algo objetivado, isto é, posto intersubjetivamente, ali onde estão as estruturas morfológicas e gramaticais, que o intérprete inicia o processo de interpretação, propriamente dito, passando a construir os conteúdos significativos dos vários enunciados ou frases prescritivas para, enfim, ordená-los na forma estrutural de normas jurídicas, articulando essas entidades para constituir um domínio. Se retivermos a observação de que o direito se manifesta sempre nesses quatro planos: o das formulações literais, o de suas significações enquanto enunciados prescritivos, o das normas jurídicas, como unidades de sentido obtidas mediante o agrupamento de significações que obedecem determinado esquema formal (implicação), e o da forma superior do sistema, que estabelece os vínculos de coordenação e subordinação entre as normas jurídicas criadas no plano anterior; e se pensarmos que todo nosso empenho se dirige para estruturar essas normas contidas num estrato de linguagem; não será



*difícil verificar a gama imensa de obstáculos que se levantam no percurso gerativo de sentido ou, em termos mais simples, na trajetória da interpretação*³.

Isto posto é certo que a regra em comento não pode ser analisada de forma isenta e isolada do seu conteúdo e da sua expressão, enquanto enunciado prescritivo sancionatório, perante a regra de incidência tributária propriamente dita, ou seja, a aplicação do regime tributário a que está sujeito o contribuinte (lucro real, ou presumido, ou arbitrado).

O professor mencionado faz importante menção sobre as significações e a implicação. Ora, se a multa isolada deve ser aplicada, ainda que se apure o prejuízo fiscal, o legislador logicamente remete à observância de pertinência para o ano-calendário, sendo lógico que se o núcleo material da conduta omissiva – deixar de pagar as estimativas mensais – se operou, não há se falar na implicação da consequência, ou seja, na penalidade isolada, uma vez provada, no final do ano-calendário, que o cerne da obrigação tributária, o tributo devido, remanesceu inexistente, uma vez que a norma primária, em seu antecedente não se verificando a incidência tributária, não pode penalizar pelo que não se materializou como devido.

Enfatize-se, é inseparável considerar-se a “multa isolada” de maneira vinculada ao regime de tributação, posto que a estimativa, como diz o art. 2º da Lei nº 9.430/96, se trata de um regime de pagamento e não de tributação, não podendo o mero descumprimento da obrigação tributária isolar-se, para efeito de cobrança e efeitos, para se entender como crédito tributário, sendo na realidade uma penalidade (como disse acima o professor citado, a relação jurídica tributária tem natureza própria que não pode ser confundida com a relação jurídica sancionadora) cabendo interpretar sua aplicabilidade considerando os efeitos determinantes do regime de tributação anual, adotado pelo contribuinte, em observância das disposições da Lei nº 9891/95 e Lei nº 9.430/96, como anteriormente reproduzidas.

Não se pode esquecer, no caso em comento, que a sanção é decorrente da previsão de falta de cumprimento de obrigação tributária, ligada essa diretamente ao regime de tributação do contribuinte, pois entender uma segregação também “isoladamente” com a finalidade aplicativa, seria como se considerar que as pernas naturais de um corpo humano possam andar independentes do mesmo.

Em síntese final e confirmativa, assim, a criação da norma jurídica, individual e concreta, não pode, na construção de sentido, ser subtraída de seu contexto sistêmico normativo, vez que se está analisando uma penalidade, uma sanção, portanto, decorrente de conduta reconhecida como ilícita, e como tal, em se tratando de um aspecto operacional de pagamento do tributo por estimativa sujeita a conexão do quanto apurado no período, tal interpretação se impõe como adequada para observância do regime tributário adotado pelo sujeito passivo, após o que se pode considerar completa a análise para admissão da multa isolada como enunciada.

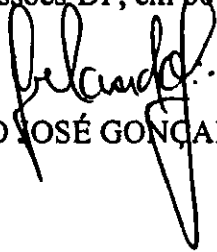
Eis as razões que me levam a não reconhecer a aplicação da multa isolada cumulada com a multa de ofício, pelas quais, neste aspecto, dou provimento ao recurso voluntário.

³ Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência, Ed. Saraiva, p.67;68.



Eis como voto.

Sala das Sessões-DF, em 06 de março de 2008.


ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO