



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

**Processo n°** 10830.009520/2007-43  
**Recurso n°** 893.489 Voluntário  
**Acórdão n°** **1402-00.923 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 16 de março de 2012  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** JCAPRINI GRÁFICA E EDITORA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2002

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS.

É inaplicável a penalidade após o encerramento do período de apuração quando o contribuinte não apura tributo devido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. A Conselheira Albertina Silva Santos de Lima acompanhou pelas conclusões.

*(assinado digitalmente)*

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

## Relatório

JCAPRINI Gráfica e Editora Ltda recorre a este Conselho contra decisão de primeira instância proferida pela 5ª Turma da DRJ Campinas/SP, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Por pertinente, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

“Trata o presente processo dos Autos de Infração relativos a Imposto sobre, a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ, fls. 19/22) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL, fls. 24/27), lavrados e cientificados em 05/11/2007, formalizando crédito tributário no valor total de-R\$ 377.291,19 (fls. 05), correspondente a multa isolada relativa aos meses do ano-calendário de 2002 por *falta de pagamento* de IRPJ e CSLL *incidente sobre a base de cálculo estimada, em função da receita bruta e acréscimos*.

Da descrição dos fatos contida as fls. 20 e 25, consta que:

*A fiscalizada não dispunha da escrituração contábil e das demonstrações financeiras que lhe permitisse suspender ou reduzir os recolhimentos do ... (IRPJ) e .... (CSLL).*

*A falta de escrituração tempestiva dos balanços/balancetes de suspensão redução e seus encartes no livro Diário, enseja a aplicação da multa isolada de 50% sobre o valor do IRPJ e CSLL, não recolhidos sob a forma de estimativa (art. 957-IV do RIR/99 e Art. 14-11, letra "b" da Lei 11.488/07).*

*Nos termos do artigo 230 e seus §§, do Regulamento do Imposto sobre a Renda (Dec. 3000/99), a pessoa jurídica tributada pelo lucro real anual, pode suspender ou reduzir os recolhimentos do IRPJ e da CSLL, desde que demonstre, até a data prevista para o recolhimento dos tributos, que já pagou suficientemente ou que está operando com prejuízo fiscal.*

As constatações que ensejaram a autuação foram contextualizadas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 06/15, em que a fiscalização expõe, entre outros fatos, que:

- a fiscalizada entregou, em 30.06.2003, DIPJ relativa ao ano-calendário de 2002, optando pela tributação através do Lucro Real Anual;

- por meio de Termo de Início de Ação Fiscal, de 06/03/2007, foi solicitada apresentação, no prazo de 20 dias, entre outros livros e documentos, dos Livros Diário e Razão;

- *através da correspondência datada de 26.03.2007, a fiscalizada apresenta apenas parte dos documentos solicitados, ficando pendentes de apresentação grande parte dos extratos bancários bem como os Livros Diário e Razão;*

- após formalizar pedidos de prorrogação de prazo em 13/04/2007 e 09/05/2007, *finalmente, através da correspondência datada de 30.05.2007, a empresa apresentou os livros Diário e Razão do ano-calendário de 2002, bem como grande parte dos extratos bancários. No item 2º de sua missiva, a empresa, através*

*de seu sócio ..., informa que "Em relação aos livros deixamos de apresentá-los autenticados na medida em que houve atraso na devolução dos mesmos pela encadernadora, assim antes dos termos dos trabalhos providenciaremos sua autenticação junto ao Cartório". No rodapé da página, o contador e procurador da empresa Sr. Antonio Gomes Pereira Filho, observa, mediante assinatura, que o livro "Diário", na verdade, está autenticado e o livro "Razão" não foi autenticado.*

Descreve, então a fiscalização, no mesmo Termo de Verificação, que da auditoria fiscal realizada e da análise da documentação apresentada pela fiscalizada, constatamos que a mesma incorreu em infrações a dispositivos do Regulamento do IRPJ (Decreto nº 3000/99) e demais dispositivos legais aplicáveis, cujas infrações passou a declinar nos tópicos que se segue:

*V — FALTA DE ESCRITURAÇÃO TEMPESTIVA DOS BALANÇOS DE SUSPENSÃO E REDUÇÃO. ENSEJO A APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA.*

*1. Conforme já ficou evidenciado e comprovado no histórico do item III, a fiscalizada não dispunha da escrituração contábil, das demonstrações financeiras e da escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) que lhe permitisse suspender ou reduzir os recolhimentos do IRPJ e CSLL.*

*2. Com efeito, a regularização de toda a escrituração contábil do ano-calendário de 2002 (livros razões analíticos e livros diário com as respectivas autenticações em cartório), assim como os balanços/balancetes de redução/suspensão, devidamente encartados no DIÁRIO, se deu no curso da ação fiscal. Saliente-se que a fiscalização do teve início em 06.03.2007 e os livros só foram apresentados esta fiscalização federal em 30.05.2007, portanto 84 (oitenta e quatro) dias após o início dos trabalhos fiscais.*

*3. Observo, ainda, que apenas em 21.05.2007 a empresa regularizou a DIPJ do ano-calendário de 2002, quando apresentou declaração retificadora, com apuração do IRPJ e CSLL, cujas fichas na declaração original, estavam "zeradas".*

*4. A própria empresa afirma, em correspondência endereçada à esta fiscalização federal, que os livros Diário e Razão, de apresentação obrigatória, somente foram escriturados, encadernados e registrados em Cartório, após o início da ação fiscal, quando faz constar que: "Em relação aos livros deixamos de apresentá-los autenticados na medida em que houve atraso na devolução dos mesmos pela encadernadora, assim antes dos termos dos trabalhos providenciaremos sua autenticação junto ao Cartório".*

*5. Conforme se verifica através do Termo de Início e do Termo de Encerramento do livro DIÁRIO nº 16, apresentado pela empresa à esta fiscalização Federal, o Termo de Autenticação nº 88974 efetuado pelo Cartório de Registro Civil das Pessoas Naturais, só veio a ocorrer em 30.05.2007, em pleno transcurso da ação fiscal, evidenciando, assim a situação de intempestividade da escrituração contábil, da elaboração das demonstrações financeiras e das autenticações dos Livros Diários no cartório competente, restando demonstrado que a escrituração contábil do ano-calendário de 2002 estava por fazer, quando da lavratura do Termo de Início de Ação Fiscal em 06.03.2007.*

*6. Nos termos do artigo 230 e seus §§, do Regulamento do Imposto sobre a Renda (Dec. 3000/99), a pessoa jurídica tributada pelo lucro real anual, pode suspender ou reduzir os recolhimentos do IRPJ e CSLL, desde que demonstre, até a data prevista para o recolhimento dos tributos, que já pagou suficientemente ou que está operando com prejuízo fiscal. Vejamos o teor da regra supracitada:*

Art. 230. 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, § 1º):

I - deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no Livro Diário;

II - somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto devido no decorrer do ano-calendário.

§ 2º Estão dispensadas do pagamento mensal as pessoas jurídicas que, através de balanços ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, § 2º, e Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º).

§ 3º O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base nas disposições das Subseções II a IV (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, § 3º, e Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º).

§ 4º O Poder Executivo poderá baixar instruções para aplicação do disposto neste artigo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, § 4º, e Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º).

*7. Como se observa do texto legal transcrito, para suspender ou reduzir o pagamento mensal, mister se faz o levantamento do balanço mensal, que, evidentemente, deve estar pronto e acabado até a data do vencimento dos tributos, que se dá até o último dia útil do mês subsequente ao fato gerador, período de apuração.*

*8. Assim, se os balanços ou balancetes da fiscalizada, só foram elaborados agora em 2007, a partir do início da fiscalização, e transcritos nos Livros Diários, está claro e evidente que não os tinha, nos vencimentos mensais do IRPJ e CSLL, dos fatos geradores de janeiro a dezembro de 2002.*

*9. Portanto, a fiscalizada deveria ter apurado e recolhido o IRPJ e a CSLL, com base na receita bruta e acréscimos. Como não procedeu desta forma, fica sujeita multa isolada calculada sobre o valor do IRPJ e da CSLL devidos na forma do artigo 223 do RIR (Dec. 3000/99).*

*10. O Poder Executivo usando da prerrogativa prevista no § 40 do artigo 35, da Lei nº 8.981, de 1995 e art. 1º, da lei nº 9.065, de 1995, assim regulou a matéria, através da Instrução Normativa SRF nº 093, de 24 de dezembro de 1997:*

"Art. 10 - A pessoa jurídica poderá:

I — suspender o pagamento do imposto, desde que demonstre que o valor do imposto devido, calculado com base no lucro real do período em curso, é igual ou inferior A soma do imposto de renda pago, correspondente aos meses do mesmo ano-calendário anteriores Aquele a que se refere o balanço ou balancete levantado;

Art. 12. Para os efeitos do disposto no art. 10:

(. ..)

§ 5º O balanço ou balancete, para efeito de determinação do resultado do período em curso sera:

a) levantado com observância das disposições contidas nas leis comerciais e fiscais;

**b) transcrito no livro Diário até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês.** (grifamos)

(...)

Art. 15. (omissis).

§ 3º A não escrituração do livro Diário e do LALUR, até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês, implicará a desconsideração do balanço ou balancete para efeito da suspensão ou redução de que trata o art. 10, aplicando-se o disposto no § 1º.

Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I — a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos."

*11. Da análise do conteúdo da norma reguladora, se infere que esta em nada extrapolou aquilo que está previsto na legislação ordinária, mas apenas disciplinou de forma mais didática, deixando claro a imprescindibilidade para suspensão ou redução do imposto, a existência dos balanços, elaborados de forma tempestiva (até a data prevista para o pagamento) e obedecendo a legislação comercial e fiscal.*

*12. Neste mesmo diapasão caminha a jurisprudência administrativa, do Primeiro Conselho de Contribuintes, conforme vários acórdãos já proferidos por aquele Colendo colegiado, dentre os quais, citamos o abaixo transcrito:*

*13. Em razão de todo o exposto será procedido o lançamento de ofício para exigência da multa isolada de 50%, conforme previsto no artigo 14, inciso II, letra "b" da Lei 11.488/07, calculada sobre o IRPJ e a CSLL devidos com base na receita bruta e acréscimos e não recolhidos, nos período de apuração de janeiro de 2002 a dezembro de 2002, nos termos do inciso IV do artigo 957 do RIR, Decreto nº3.000/99.*

*14. Os cálculos detalhados de forma analítica, por período de apuração, encontram-se nas planilhas Excel .... [de fls. 16 e 17]*

Em oposição ao lançamento, a contribuinte autuada apresentou em 05/12/2007, por intermédio de seus advogados (procuração As fls. 383 e 558 e alteração contratual de fls. 384/390), as peças de defesa de fls. 184/196 e 371/382 (ambas de semelhante teor), acompanhadas respectivamente dos documentos de fls. 197/370 e 383/556, complementadas pelos documentos de fls. 557/561, com as razões de defesa a seguir sintetizadas.

Argúi, em preliminar, a nulidade do auto de infração por incorreta descrição do enquadramento legal, alegando que:

- o Auto de Infração afirma ter havido infração ao artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96 alterado pelo art. 14-II, letra "b" da Lei 11.488/07.

- mas, nos termos do artigo 144 do CTN, como o lançamento reporta-se data de ocorrência do fato gerador, estava vigorando à época dos fatos, a lei 9.430/96, antes da redação trazida pela Lei 11.488 de 15 de junho de 2007.

- portanto, é nulo o auto de infração, pois deveria ter mencionado a infração ao art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei 9430/96 com a aplicação do art. 106, inciso II, alínea "c" do CTIV, cominando a penalidade menos severa trazida pela Lei 11488/07, em seu artigo 14, II, letra "b".

- não restando clara e evidente a infração havida, impõe-se a nulidade do lançamento de ofício.

Ainda como motivo de nulidade do Auto de Infração aponta ausência de fundamento legal, por entender que:

- o auto de infração menciona falta de pagamentos de IRPJ e CSLL sobre a base de cálculo estimada, mas, em se considerando a falta de pagamento de IRPJ e CSLL, inadmissível a aplicação de multa isolada do inciso IV, do § 1º, da Lei 9430/96, cabendo a aplicação da multa com fulcro no inciso I, do § 1º, da mesma lei, hipótese essa que trata da multa juntamente com o imposto ou contribuição que não foram pagos;

- o auto de infração menciona que a fiscalizada não dispunha de escrituração contábil e das demonstrações financeiras clue lhe permitisse suspender ou reduzir os recolhimentos de IRPJ e CSLL e que a falta de escrituração tempestiva dos balanços/balancetes e seus encartes no livro Diário enseja aplicação da multa isolada, indicando o art. 957, IV do RIR/99 e art. 14 II, letra "h" da Lei 11.488/07, mas nenhum desses dispositivos trata de ausência de escrituração contábil e de demonstrações financeiras de forma a permitir suspensão ou redução de recolhimentos do IRPJ ou da CSLL, de modo que, diante do princípio da tipicidade, é nulo o auto de infração que comina penalidade de multa prevista para determinada hipótese para situação diversa;

- o embasamento legal para aplicação da penalidade isolada, com fundamento no art. 957, V, do RIR/99, seria o fato de ter deixado a impugnante, sujeita ao pagamento mensal do tributo, na forma do art. 222 do RIR, de fazer o pagamento do imposto e contribuição por estimativa, mesmo tendo apurado prejuízo fiscal no ano-calendário de 2002, mas o auto de infração afirma que a penalidade é imposta por ausência de escrituração tempestiva dos balanços e balancetes e seus encartes no livro Diário, de modo que a aplicação da penalidade não se ajusta ao fato;

- é incabível a aplicação da multa isolada por ter afirmado o auto de infração ter havido infração a obrigação principal de dar (pagar) tributo, pressupondo a exigência do tributo e a punição pelo não pagamento do mesmo.

Reporta-se a julgado do Conselho de Contribuintes.

No mérito, argumenta que:

- na realidade, a impugnante dispunha, DESDE 2002, de toda escrituração contábil, das demonstrações financeiras e da escrituração do LALUR, tanto que tais escriturações e demonstrações lhe permitiram suspender o recolhimento dos tributos e autorizaram a impugnante a apresentar DCTF, reportando-se a cópia de

DCTF dos quatro trimestres de 2002, *Termo de Abertura do Diário datado de 2 de janeiro de 2002 e termo de encerramento com 1.294 folhas, e alguns balancetes mensais, que junta por amostragem, considerando a quantidade de documentos por se tratar de 1294 folhas;*

- *como afirmado pela própria fiscalização, a regularização da escrituração contábil do ano-calendário, ou seja, autenticações e encarte no DIÁRIO que se deu no curso da ação fiscal;*

- *a apuração era sim feita mensalmente e foi feita durante o ano de 2002 e nem poderia ser de outra forma porque seria impossível, passados cinco longos anos, elaborar escrituração contábil, demonstrações financeiras e escrituração do LALUR, do ano-calendário de 2002 (livros razões analíticos e livros diários, balanços e balancetes), em dois meses e 24 dias, tratando-se de documentos com mais de 2.000 páginas;*

- *se a impugnante acaso quisesse elaborar toda escrituração durante os meses da fiscalização, ainda assim não teria como fazê-lo pois não disporia de nenhum elemento para elaborar toda escrituração contábil, demonstrações financeiras e escrituração do LALUR pois as informações financeiras, através de extratos bancários, só estiveram disponíveis muito tempo após iniciada a fiscalização, sendo que, somente em 7 de agosto de 2007, é que a impugnante apresentou extratos bancários fornecidos por algumas instituições financeiras, como se le do atendimento 6 fiscalização daquela data, no qual informa que ainda aguardava alguns extratos bancários de outras instituições;*

- *portanto, o que se infere é que a impugnante elaborou toda escrituração contábil, escrituração do LALUR e escrituração do DIÁRIO, em 2002, tão somente deixando de autenticar tais documentos;*

- *levantou os balancetes mês a mês e como operou com prejuízo fiscal, deixou de efetuar os recolhimentos dos tributos aludidos;*

- *ademais o auto de infração está fundamentado em presunção, o que não se admite;*

- *do Termo de Verificação, conclui-se que a fiscalização entendeu que a escrituração somente fora feita durante a fiscalização porque os livros não foram apresentados de imediato, o que se trata de mera presunção;*

- *a fiscalização menciona em seu Termo a resposta fornecida pela contribuinte no curso da ação fiscal, mas basta uma leitura atenta do texto da correspondência enviada, em resposta A intimação, pela impugnante para inferir que esta, em nenhum momento, confessou que os livros Diário e Razão foram escriturados após o início da ação fiscal. Disse sim que tais livros não haviam sido apresentados pois estavam retidos na encadernadora e seriam, em seguida, levados à autenticação.*

- *como os balancetes foram elaborados mensalmente e estavam prontos antes do vencimento dos tributos, está claro que a impugnante cumpriu o que manda o artigo 230 do RIR/99, o qual transcreve;*

- *conforme comprovam os documentos recebidos pela fiscalização e ora apresentados, a impugnante operou com prejuízos fiscais, estando dispensada do pagamento mensal, sendo certo que os balanços e balancetes elaborados em 2002, ao contrário do afirmado pela fiscalização, demonstram a existência de prejuízos*

*fiscais apurados a partir de janeiro daquele ano, sendo, portanto, inaplicável a multa isolada de 50%;*

*- não houve infração ao disposto nos artigos tidos como violados;*

*- a jurisprudência do Egrégio Conselho de Contribuintes é pacífica em situações análogas no sentido de entender que, tendo havido levantamento de balancetes de suspensão ou redução dos recolhimentos, incabível a multa do art; 44 da Lei 9.430/96.*

Finaliza requerendo o acolhimento das preliminares ou o provimento da impugnação, cancelando-se as exigências das multas isoladas de IRPJ e CSLL.

Em 15/05/2008, foi protocolizada petição juntada As fls. 567 requerendo que todas as intimações sejam feitas diretamente à empresa e também à patrona da recorrente signatária desta, no endereço que indica.”

A decisão de primeira instância, representada no Acórdão da DRJ nº 05-29.675 (fls. 589-599) de 11/08/2010, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento. A decisão foi assim emendada.

*“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2002*

*NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no art. 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), não há que se falar de nulidade, mormente se a descrição dos fatos e a capitulação legal permitiram ao autuado compreender as acusações que lhe foram formuladas de modo a desenvolver plenamente suas peça impugnatória.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2002*

*IRPJ. CSLL. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. É condição para o não recolhimento de IRPJ e CSLL calculados Por estimativa o levantamento de balanço ou balancete de suspensão ou redução, o que compreende a escrituração do Livro Diário com observância das formalidades a ele inerentes. Se a implementação de tal condição ocorre após o vencimento dos tributos, e, no caso, inclusive após a apresentação de declarações relativas ao período autuado, forçoso é concluir que o contribuinte não cumpriu os requisitos para eximir-se dos recolhimentos por estimativa, mormente diante da demora para atendimento da intimação para apresentação do Livro Diário, que fora autenticado no curso do procedimento fiscal, e da entrega de DIPJ original com valores zerados, retificada após o início da fiscalização.*

*ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. A apreciação de questionamentos relacionados a validade ou inconstitucionalidade da legislação tributária não é de*

Processo nº 10830.009520/2007-43  
Acórdão n.º **1402-00.923**

**S1-C4T2**  
Fl. 636

---

*competência da autoridade administrativa, mas sim exclusiva do Poder Judiciário.”*

Contra a aludida decisão, da qual foi cientificada em 15/09/2010 (A.R. de fl. 607), a interessada interpôs recurso voluntário em 13/10/2010 (fls. 608-836) onde repisa os argumentos trazidos em sede de impugnação.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar.

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Tratam-se de autos de infração para exigência, após o encerramento dos períodos, de multa de ofício isolada em face do não recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre estimativas para o ano-calendário de 2002

Verifica-se, de início, que a penalidade foi aplicada com fulcro no art. 44, inciso I, e § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96, *in verbis*:

*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 nº 8.981/95 tratam da apuração da base estimada. O art. 35 daquela Lei, com as alterações da Lei nº 9.065/95, consubstancia hipótese em que 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, c.c 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.

Nesse sentido, destaco trecho do voto proferido pelo i. Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105141498, Processo nº 13629.000292/200304, Acórdão CSRF/0105.838, *in 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”. (in MARÇAL, Justen Filho. Curso de Direito Administrativo. São Paulo: Saraiva, 2005, p.43/44).

Nessa trilha de raciocínio, iniciaremos pelo exame das formulações literais, isolando os enunciados prescritivos e sua estrutura lógica, para depois alcançar as significações normativas e, como produto final, a regra jurídica. Norma não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática dos textos. (in Ricardo Guastini citado por Humberto Ávila em Teoria dos Princípios, São Paulo: Malheiros, 2005, p.22).

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

**HIPÓTESE****CONSEQUÊNCIA**

<p>Dado que houve falta de pagamento ou recolhimento, recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória.</p> <p>Dado que pessoa jurídica está sujeita ao pagamento do IR de forma estimada, ainda que tenha apurado base de cálculo negativa no ano correspondente.</p> <p>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.</p>	<p>→</p> <p>→</p> <p>→</p>	<p>Pagar multa de 75% ou 150%<sup>3</sup> calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição (art. 44, <i>caput</i>, inciso I e II);</p> <p>Pagar multa isolada de 75% calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição (<i>caput</i>, art. 44, §1º, IV);</p> <p>Dispensar recolhimento por estimativa (art. 44, §1º, IV c/c art. 35, §2º, da Lei 8981/95).</p>
--	----------------------------	---

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.

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.

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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2, de 13/04/2004, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil). Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito.

Autenticado digitalmente em 26/06/2012 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENC, Assinado digitalmente em 05/07/2012 por ALBERTINA

SILVA SANTOS DE LIMA

Impresso em 12/07/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam “princípio da consunção”.

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: ”pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave...” E prossegue “no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave”. (*in* Instituições de Direito Penal, Parte Geral. Rio de Janeiro: Forense, 2002, págs. 276 e 277).

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 somente pode ser aplicada após o encerramento do ano calendário, estando rigorosamente de acordo com a lei; ou seja, desde que não se apresente 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.

Este Colegiado possui entendimento sedimentado nessa linha. Faço referência, além do já citado, ao acórdão CSRF 9101-00.450, de 4/11/2009, cuja ementa transcrevo.

*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 apuração inexistência de tributo a recolher no ajuste anual.*

No presente caso, o contribuinte apresentou a declaração de IRPJ para o período (relativa ao ano-calendário de 2002) sem saldo de imposto a pagar (fls. 586, 588).

Assim, tendo sido verificado que o contribuinte não apurou IRPJ ou CSLL a pagar no final do período de apuração, e que o lançamento ocorreu após o encerramento do período em questão, não há que se falar em exigência da multa de ofício isolada por falta de recolhimentos de estimativas mensais.

Por todo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para cancelar a exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

Sala das Sessões, em 16 de março de 2012.

*(assinado digitalmente)*

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator.