



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº 10835.000634/2001-92
Recurso nº 107-146.668 Especial do Procurador
Matéria CSLL - MULTA ISOLADA
Acórdão nº 01-05.956
Sessão de 12 de agosto de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AOKI DISTRIBUIDORA DE AUTO PEÇAS LTDA.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL
Exercício: 1998

Ementa: CSLL - MULTA ISOLADA - FALTA DE PAGAMENTO DA CSLL COM BASE NO LUCRO ESTIMADO - A regra é o pagamento com base no lucro real no trimestre, a exceção é a opção feita pelo contribuinte de recolhimento da CSLL determinados sobre base de cálculo estimada. A Pessoa Jurídica somente poderá suspender ou reduzir a CSLL devida a partir do segundo mês do ano calendário, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor da contribuição, calculados com base no lucro líquido do período em curso (Lei nº 8.981/95, art. 35 c/c art. 2º Lei nº 9.430/96).

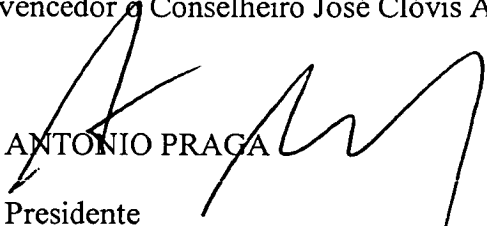
A falta de recolhimento está sujeita às multas de 75% ou 150%, quando o contribuinte não demonstra ser indevido o valor da CSLL do mês em virtude de recolhimentos excedentes em períodos anteriores (Lei nº 9.430/96 44 § 1º inciso IV c/c art. 2º). O ARTIGO 14 DA MP 351 DE 22.01.2007 CONVERTIDA NA LEI Nº 11.488/97, ALTEROU A REDAÇÃO DO ARTIGO 44 DA LEI Nº 9.430/96, MODIFICANDO O PERCENTUAL DA MULTA, DOS 75% PREVISTOS ANTERIORMENTE, PARA 50%.

A base de cálculo da multa é o valor da CSLL calculada sobre a base estimada não recolhida ou diferença entre a devido e o recolhido até a apuração do imposto anual, para os fatos geradores ocorridos até dezembro de 2.006. A partir da apuração da contribuição anual, o limite para a base de cálculo da sanção é a CSLL devida com base nesse lucro até dezembro de 2.006. (Lei nº 9.430/96 art. 44 caput c/c § 1º inciso IV e Lei 8.981/95 art. 35 § 1º letra "b").

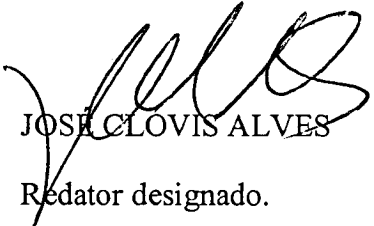
A multa pode ser aplicada tanto dentro do ano calendário a que se referem os fatos geradores, como nos anos subsequentes dentro do período decadencial contado dos fatos geradores.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar suscitada pelo contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e dos votos que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Luciano de Oliveira Valença (Relator), Mário Sérgio Fernandes Barroso e Antonio Praga que deram provimento parcial ao recurso, para reduzir a multa ao percentual de 50%. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Clóvis Alves.


ANTONIO PRAGA

Presidente

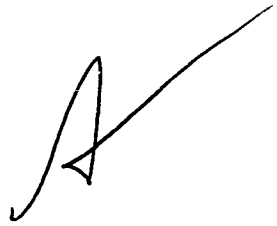

JOSÉ CLOVIS ALVES

Redator designado.

Formalizado em: 01 SET 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Marcos Vinícius Neder de Lima, José Carlos Passuello, Karem Jureidini Dias de Mello Peixoto, Alexandre Andrade L. da F. Filho e Antonio Carlos Guidoni Filho.

Relatório


A Fazenda Nacional, inconformada com a decisão consubstanciada no Acórdão nº 107-08699, de 2006, às fl. 223/230, o qual lhe foi cientificado em 16/11/2006, conforme fl. 231, interpôs recurso especial às fl. 232/238, em 22/11/2006, conforme protocolo à fl. 232, com fulcro no art. 32, inciso I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 1998, vigente à época.

Na parte objeto do recurso especial, a decisão recorrida, por maioria de votos, deu provimento ao recurso para afastar a multa isolada exigida em função da falta de recolhimento da estimativa do mês de março de 1997, nos seguintes termos:

MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO – PAGAMENTO POR ESTIMATIVA – Não cabível a exigência de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, devido por estimativa, em ajustes efetuados pela fiscalização, após o encerramento do ano calendário.

A recorrente asseverou que a decisão recorrida infringiu o art. 44, §1º, IV da Lei nº 9430, de 1996. Argumentou que a apuração pelo lucro real anual, com recolhimentos mensais por estimativa, é uma opção do contribuinte, cabendo a ele assumir suas obrigações. Em caso de descumprimento destas, ou seja, em havendo falta de pagamento das estimativas, é

devida a imposição de multa isolada. Pondera que os argumentos relativos à concomitância de sua cobrança com a multa de ofício do art. 44, inciso I, não pode prosperar pelos seguintes motivos: a) a cobrança das duas multas não evidencia uma desproporção entre a penalidade imposta e o proveito obtido; b) as multas não são aplicadas sobre a mesma base de cálculo, pois uma é aplicada sobre a diferença de imposto não paga e a outra, sobre a estimativa não paga; c) a analogia feita com o Direito penal, no que se refere ao concurso formal de crimes, não tem sustentação, pois o próprio Código Penal, em seu art. 171, determina a aplicação concomitante de duas penas que estão previstas no art. 32.

Mediante o Despacho nº 107-019/07, às fl. 239/240, o presidente da câmara recorrida deu seguimento ao recurso, por entender atendidos os pressupostos regimentais para sua admissibilidade.

Cientificada do despacho em 20/07/2007, consoante Aviso de Recebimento à fl. 246, a contribuinte apresentou contra-razões às fl. 247/252, onde argumentou, em síntese o seguinte:

- O recurso não preencheu as condições de admissibilidade, vez que o Procurador alega que a matéria discutida é a imposição de multa isolada pelo não recolhimento antecipado de IRPJ mensal por estimativa, quando o lançamento trata de compensação da base de cálculo negativa de períodos anteriores na apuração da CSLL. Além disso, não há indicação do acórdão paradigma, conforme exige o art. 32, II, do RICC;
- Os recolhimentos mensais realizados por estimativa são superiores ao valor apurado pela empresa no período do exercício de 1997. O Conselho de Contribuintes entende que a multa isolada não cabe quando o imposto recolhido superar o efetivamente recebido.

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheiro LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA, Relator

De início, é devido analisar a preliminar levantada pelo contribuinte nas contra-razões apresentadas, referente à falta de preenchimento dos requisitos previstos no RICC pelo recurso especial interposto.

Argumentou que no recurso especial o procurador fez referência à imposição de multa isolada pelo não recolhimento antecipado de IRPJ mensal por estimativa, quando o lançamento trata de compensação da base de cálculo negativa de períodos anteriores na apuração da CSLL.

Está evidente que o procurador fazendário cometeu um equívoco que em nada prejudica os argumentos recursais apresentados, vez que tanto para o IRPJ quanto para a CSLL há a previsão de aplicação de multa isolada pela falta de recolhimento da estimativa mensal, sendo a capitulação legal para tal imposição idêntica para ambos os tributos. Trata-se de um lapso manifesto que também foi cometido pelo contribuinte em suas contra-razões, onde, por mais de uma vez, tratou de imposto de renda, quando o tributo tratado é uma contribuição social, conforme ele próprio frisa. Acertou o i. presidente ao relêvar a erro constante do recurso.

Além disso, argumentou não haver indicação de acórdão paradigma no recurso, conforme exige o art. 32, II, do RICC.

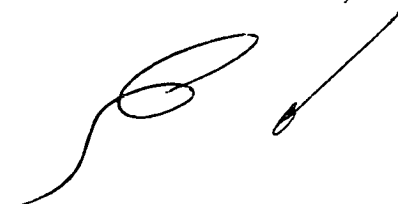
Aqui o contribuinte equivoca-se, uma vez que o recurso foi interposto com fulcro no inciso I do RICC, que exige que a decisão tenha sido proferida por maioria de votos e que seja apontado o dispositivo de lei ou a evidência de prova que foi contrariada. No caso, os dois requisitos foram atendidos, além do que o recurso foi tempestivo, consoante bem concluído no despacho que deu seguimento ao recurso.

Ante o exposto, cabe considerar que o recurso especial atende às formalidades legais, razão pela qual tomo conhecimento do mesmo.

A controvérsia a ser solucionada por este colegiado refere-se exclusivamente à multa isolada pela falta de recolhimento da CSLL no mês de março de 1997. A Sétima Câmara entendeu que a multa isolada não era cabível vez que exigida após o encerramento do ano-calendário, enquanto a recorrente entende que tal decisão violou o disposto no art. 44, §1º, IV da Lei nº 9430, de 1996.

Esclarecida a matéria a ser apreciada, passo à fundamentação do voto.

A base legal para a exigência, o art. 44 da Lei nº 9.430/96, possuía o teor abaixo transcrito à época do lançamento. De nosso interesse, o estabelecido no *caput*, inciso I e §1º, IV do referido dispositivo:



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;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.

§ 1º *As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

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

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

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;

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido.

§ 2º *Se o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, as multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente.*

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

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

A determinação de exigência da multa isolada foi mantida pela nova redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007, conversão da MP nº 351, de 22/01/2007, havendo modificação quanto ao percentual a ser aplicado para o cálculo da multa, o que será tratado mais adiante.



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

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

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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

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.

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

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

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

Consoante os dispositivos acima, a multa isolada aqui exigida é devida em função da falta de recolhimento mensal do valor estimado do tributo (IRPJ ou CSLL) a ser apurado no encerramento do ano-calendário, calculado sobre a receita bruta mensal. Este recolhimento mensal nada mais é do que uma antecipação do devido, que por ser estimado, pode não coincidir com este, ocorrendo a necessidade de complemento de recolhimento no ajuste, se menor, ou de restituição, se maior.

Cabe esclarecer que o fato gerador do tributo somente ocorre ao final do ano, em 31 de dezembro, momento em que nasce a obrigação principal, sendo uma impropriedade classificar da mesma forma os valores recolhidos mês a mês por estimativa. Tal fato foi muito

bem exposto pelo i. Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, em seu voto no acórdão CSRF/01-05.181:

Importante firmar que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, eis que, juridicamente, o fato gerador da Contribuição Social sobre o Lucro 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.

Na realidade, o recolhimento do tributo estimado é uma prestação positiva de dar, fixada em lei com objetivo de permitir uma arrecadação antecipada por parte da Fazenda Nacional, ainda que presumida, do tributo que será devido apenas no encerramento do ano-calendário. Nesse sentido, claro está que o recolhimento por estimativa é uma obrigação secundária, conforme estabelecido no art. 113, §2º do CTN:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

(...)

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Esta obrigação de recolher mensalmente um valor estimado do tributo que será devido ao final ao ano-calendário, estabelecida no art. 2º da Lei nº 9.430/96, surge, portanto, mês a mês, bastando, para tanto, regra geral, a assunção de receita pelo contribuinte no período de um mês (exceção ocorre quando restar demonstrado em balancete de redução/suspensão que o recolhimento não é devido). Aí o fato gerador da obrigação secundária, conforme definido no art. 115 do CTN.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Em função do descumprimento desta obrigação secundária, a qual, por este motivo, converte-se em obrigação principal (art. 116, §3º), houve a fixação pelo legislador da aplicação da multa de ofício isolada, assim entendida a multa sem vínculo a tributo não recolhido, vez que o fato gerador da obrigação não acarretou o nascimento deste. A finalidade desta multa é dar efetividade à exigência legal de recolhimento mensal estimado para as pessoas jurídicas optantes pela apuração do lucro real anual. Não há dúvida de que as pessoas jurídicas não efetuariam tal recolhimento se não houvesse a previsão de uma sanção pelo descumprimento desta obrigação.

Já a multa de ofício vinculada ao tributo, prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, é decorrente da falta de recolhimento do tributo apurado no encerramento do ano-calendário. Ou seja, ela é devida em função do descumprimento de uma obrigação principal, passando a compor esta obrigação juntamente com o tributo, consoante §1º, do art. 113, do CTN abaixo transcrito. A sua motivação é o não recolhimento do tributo.



§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. (grifei)

Então, ante o exposto, conclui-se que a multa de ofício isolada e a multa de ofício vinculada ao tributo decorrem de situações fáticas distintas, ou seja, os ilícitos tributários justificadores de sua aplicação são diferentes. Uma é punição pelo descumprimento de obrigação principal, a outra, pelo não atendimento de obrigação secundária.

Todavia, tem sido entendimento predominante no Primeiro Conselho de Contribuintes e na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), que, por insidirem sobre a mesma base de cálculo, a aplicação simultânea das multas acima referidas seria indevida. Nesse sentido, transcrevo trecho do voto do i. Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima no acórdão CSRF/01-05.707:

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 art. 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.

Em que pese a jurisprudência reinante, permito-me discordar do entendimento acima exposto, pelas razões a seguir declinadas.

Inicialmente, entendo importante salientar que o argumento acima vem corroborar a conclusão antes alcançada, no sentido de que as multas de ofício isolada e vinculada decorrem de condutas ilícitas distintas.

Supondo presente a coincidência de base de cálculo, o que coloco apenas para fins de discussão, pois como será visto mais adiante, trata-se de um posicionamento equivocado, percebe-se que o arrazoado acima apóia-se, até aquele ponto, em uma ilação de que sanções com mesma base de cálculo devem corresponder a idêntica conduta ilícita, o que ensejaria considerar indevida disposição do art. 44 da Lei nº 9.430/96, onde punições determinadas sobre “uma mesma base de cálculo” correspondem a condutas ilícitas distintas.



O i. conselheiro, partindo de um fato indiscutível de que condutas ilícitas idênticas sujeitam-se a punições quantitativamente equivalentes, aferiu daí que, em sentido inverso, as punições iguais pressupõem ilicitudes idênticas.

Tal raciocínio esbarra no simples fato de que o legislador, ante duas situações fáticas representativas de ilícitos distintas, pode entender que a sua gravidade ou a sua importância no mundo jurídico ensejam punições de mesmo nível. É questão subjetiva, não havendo qualquer óbice para tanto.

Poder-se-ia argumentar quanto à razoabilidade da disposição legal e quanto à proporcionalidade entre as ilicitudes e a punição, o que é feito pelo i. conselheiro, contudo, lembro que os princípios do direito devem ser levados em consideração pelo legislador quando da confecção da norma, mas não, em regra, pelos executores desta para afastar a sua aplicação. As exceções são as hipóteses de existência de lacuna na norma ou de determinações conflitantes, quando a autoridade responsável pela solução de conflitos, seja administrativa, seja judiciária, poderá valer-se dos princípios existentes. No caso, não há lacuna na norma, mas sim disposição expressa de aplicação das duas multas, bem assim não há conflito entre os dispositivos, vez que tratam de ilicitudes distintas.

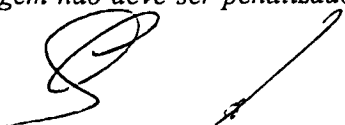
Não cabe, pois, ao julgador administrativo afastar a aplicação de multa expressamente prevista na norma simplesmente porque entendeu não estarem presentes a razoabilidade e a proporcionalidade na fixação de sua base de cálculo.

Ainda para justificar a exclusão da multa de ofício isolada quando aplicada juntamente com a multa de ofício vinculada, dando seguimento ao seu desenvolvimento lógico no mesmo acórdão, o i. conselheiro entende que o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como uma etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, sendo, pois meio de execução desta infração. Então, segundo ele, tal situação permite que a sanção prevista para punir a conduta mais gravosa, no caso a falta de recolhimento do tributo ao final do ano-calendário, absorva a outra conduta secundária, haja vista a aplicação do princípio da consunção presente no Direito Penal. Transcrevo a seguir o trecho pertinente do voto:

Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

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

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa



que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam “princípio da consunção”.

Segundo lições de Miguel Reale Júnior: “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”.

Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo 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 do tributo.

Em relação à utilização de princípios para afastar a aplicação de determinação legal, já tive oportunidade anteriormente de me posicionar de forma contrária a tal procedimento na ausência de lacuna ou conflito de normas.

Este princípio da consunção é adotado apenas jurisprudencialmente em conflito aparente de normas na fixação de penas decorrentes de cometimento de crimes, e, como dito antes, não há no presente caso qualquer conflito entre os dispositivos que fixaram a multa de ofício vinculada e a multa de ofício isolada.

Para entendermos melhor, vejamos um exemplo da aplicação do princípio da consunção no Direito Penal. A norma tipifica dois crimes distintos: lesão corporal e homicídio. Suponhamos que o infrator cometa lesões corporais em sua vítima visando alcançar ao fim a sua morte. Aí estaria presente o conflito de normas, pois, na realidade, o crime objetivado foi o homicídio, mas, para tanto, lesionou sua vítima, havendo previsão de duas penas se os crimes tivessem sido cometidos em separado. Nesse caso, o crime de homicídio absorve o de lesão, etapa necessária para alcançar o objetivo final. Outro exemplo, é o caso do furto em casa habitada, onde há tipificação de crime pela violação de domicílio e pelo furto, sendo este o crime mais grave. A invasão do domicílio, neste caso, é uma etapa necessária ao intento criminoso, sendo absorvida pelo crime de furto. Em ambos os casos, o crime menos grave já está embutido no mais grave.

Já no caso ora discutido, a norma prevê sanção pela falta de recolhimento do tributo devido, qual seja a multa de ofício vinculada, além do que fixa sanção pelo não cumprimento da obrigação secundária de antecipar o tributo estimado, por meio de exigência de multa isolada. O ilícito, no primeiro caso, é deixar de recolher o tributo devido; já no segundo, é não cumprir com a obrigação de antecipar um tributo que virá a ser devido somente ao fim do ano, mas que poderá nem existir, haja vista, por exemplo, um volume de despesas dedutíveis elevado, uma compensação de prejuízos fiscais ou base negativa de contribuição e outros fatores de redução da base de cálculo.

Na hipótese de lesão com objetivo de homicídio, a primeira é ferramenta para alcançar o segundo, ou seja, uma infração ocorre para alcançar a outra infração mais grave. Todavia, na falta de recolhimento do tributo devido, os instrumentos utilizados podem ser, entre outros, a omissão de receitas, a falta de declaração de receitas escrituradas, a dedução indevida de despesas ou a glosa de compensações, como no presente caso, mas nunca a falta de

recolhimento da estimativa, que, aqui, também foi consequência da glosa de compensações. Na espécie, as duas infrações tipificadas, falta de recolhimento do tributo devido e falta de antecipação da estimativa, são consequências.

Se comparação pudesse ser feita com o Direito Penal (o que não acredito possível), seria o caso de concurso formal de crimes perfeito, mas nunca um crime progressivo sujeito ao princípio da consunção. Fernando Capez, em sua obra Curso de Direito Penal – Parte Geral, Editora Saraiva, 8ª. ed, p. 479, assim dispõe sobre o concurso formal perfeito: “O agente, por meio de um só impulso volitivo, dá causa a dois ou mais resultados”. Cita como exemplo os casos em que “o agente dirige um carro em alta velocidade e acaba por atropelar e matar três pessoas”. Nessa hipótese o Código Penal estabelece que a pena de qualquer dos crimes deve ser aplicada e acrescida de 1/6 até a metade, não havendo subsunção ao princípio antes referido. Já o legislador tributário, no uso de sua competência constitucional, estabeleceu que devem ser aplicadas as duas penas de forma somada.

O que tem que ser entendido é que o cálculo da multa isolada poderia ter sido fixado como um valor fixo ou em faixas pré-definidas, mas o legislador preferiu vinculá-la ao montante estimado do tributo, que pode, em alguns casos, coincidir com devido no ajuste anual. O objetivo da multa isolada é, conforme dito, tornar efetiva a obrigação da antecipação, já que o contribuinte optou por não apurar a base de cálculo do tributo mensalmente.

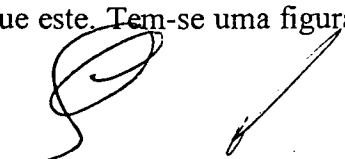
Ademais, não estamos tratando de aplicação de punição em função de ilícito penal, ou seja, de crime, mas de sanção administrativa em função de descumprimento de obrigação tributária, sendo duvidosa a possibilidade de emprestar princípio do Direito Penal para o Direito Tributário, pois o primeiro alberga direitos fundamentais garantidos pela constituição, quais sejam, a liberdade e a vida, bens maiores que, por óbvio, ensejam um maior conservadorismo na fixação da pena, preocupação demonstrada no próprio texto constitucional ao fixar o limite de 30 anos para privação da liberdade.

Quanto ao argumento de que a concomitância decorre da coincidência das bases de cálculo, entendo que tal conclusão não encontra qualquer respaldo no texto legal.

Na redação anterior do art. 44 da Lei nº 9.430/96, este dispositivo determinava que a multa isolada era devida pela falta de antecipação do tributo estimado nos termos do seu art. 2º, devendo o percentual de 75% incidir sobre a diferença de tributo que deixou de ser recolhido.

Uma vez que o *caput* do artigo especificou como base de cálculo genericamente o termo “tributo”, muitos entendem, entre eles o i. conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, no acórdão CSRF/01-05.181 já mencionado, que a base de cálculo da multa estaria limitada à existência de tributo devido ao final do ano-calendário, momento da ocorrência do fato gerador.

Ora, tal entendimento somente seria aceitável se a leitura do *caput* do art. 44 fosse feita em separado da disposição contida em seu parágrafo 1º, inciso IV. Isto porque este inciso faz menção expressa ao pagamento do tributo (imposto ou contribuição) nos termos do art. 2º, ou melhor, ao pagamento do tributo ESTIMADO, especificando, para a multa isolada, que o tributo referido no *caput* nada mais é do que o tributo estimado, ainda não devido, podendo ser maior ou menor que este. Tem-se uma figura jurídica abrangente no *caput*, a qual é detalhada em seu parágrafo.



Inclusive, em função da jurisprudência já firmada no Primeiro Conselho de Contribuintes e na Câmara Superior de Recursos Fiscais em favor da concomitância de multas, o legislador, visando não prolongar por mais tempo a situação insatisfatória de exonerações indevidas de multas isoladas lançadas em conformidade com a prescrição legal, modificou a redação do artigo 44 (pela Lei nº 11.488, de 2007), para que a multa incida sobre o “valor do pagamento mensal”. Diferentemente do que entendeu o i. Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, no acórdão CSRF/01-05-707 antes referido, ao afirmar que “esse dispositivo legal veio a reconhecer a correção da jurisprudência desta câmara”, a nova redação apenas confirmou qual era o entendimento da Receita Federal do Brasil, já anteriormente explicitado pelo art. 16 da IN SRF nº 93, de 1997, fugindo a um embate comprovadamente perdido na segunda instância do contencioso administrativo:

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;

II – o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.

Não bastasse o acima exposto, a conclusão de que a base de cálculo da multa isolada é o tributo estimado é confirmada pelo trecho final do inciso IV, do §1º, que estabelece ser a multa devida **“ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”**. Se a base fosse o tributo devido no encerramento, conforme jurisprudência, haveria uma incongruência no dispositivo.

Na linha da jurisprudência reinante, o i. Conselheiro Marcos Vinicius entendeu que esta consideração final do dispositivo aplicar-se-ia à situação em que as multas isoladas fossem lançadas durante o próprio ano-calendário, antes do encerramento do exercício. Após 31/12, em havendo prejuízo/base negativa não se aplicaria essa disposição final.

Defendem alguns que a conclusão acima contradiz o §1º, inciso IV, do mesmo dispositivo legal, que estabelece a aplicação de multa isolada na hipótese de a pessoa jurídica estar sujeita ao pagamento de contribuição e deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. Ou seja, por esse enunciado, permaneceria obrigatório o recolhimento por estimativa mesmo se houvesse base de cálculo negativa.

Essa contradição é apenas aparente.

O parágrafo 2º do art. 39 da Lei nº 8.383/91 autoriza a interrupção ou diminuição dos pagamentos por antecipação quando o contribuinte demonstra, mediante balanços ou balancetes mensais, que o valor já pago da estimativa acumulada excede o valor do tributo calculado com base no lucro ajustado do período em curso.

Os balanços ou balancetes mensais são, então, os meios de prova exigidos pelo Direito, para que se demonstre a inexistência de tributo

devido. Na verdade, para emprestar praticidade ao regime de estimativa, inverteu-se o ônus da prova, atribuindo ao contribuinte o dever de demonstrar que não apurou lucro no curso do ano e que não está sujeito ao recolhimento antecipado. Via de regra, o ônus de provar que o contribuinte está sujeito ao regime de estimativa, para fins de aplicação da multa, caberia ao agente fiscal.

Assim, caso a pessoa jurídica não promova o correspondente recolhimento da estimativa nos meses próprios do respectivo ano-calendário e não apresente os balancetes de suspensão no curso do período – ainda que tenha experimentado base de cálculo negativa – ficará sujeita à multa isolada de que trata o art. 44 da Lei nº 9.430/96. A lei estabelece uma presunção de que o valor calculado de forma presumida (estimada) coincide com o tributo que será devido ao final do período, partindo da constatação de que a estimativa não foi recolhida e da omissão do sujeito passivo em apresentar os balancetes ou balancetes.

Esse não é caso, contudo, da empresa que, após o término do ano-calendário correspondente, apresenta o balanço final do período ao invés de balancetes ou balanços de suspensão. Nesse caso, a exigência da norma sancionadora para que se comprove a inexistência de tributo é atendida. Vale dizer, após o encerramento do período, o balanço final (de dezembro) é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário. Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor devido pelo contribuinte. Se não há tributo devido, tampouco há base de cálculo para se apurar o valor da penalidade. Não há porque se obrigar o contribuinte a antecipar o que não é devido e forçá-lo a pedir restituição posteriormente. Daí concluir que o balanço final é prova suficiente para afastar a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa.

Resta examinar, então, qual seria a hipótese em que, na presença de base de cálculo negativa, se deveria aplicar a multa isolada.

Na presença de prejuízo ou base de cálculo negativa, a interpretação sistemática dos dois enunciados prescritivos dispostos no mesmo artigo aqui comentados (caput e §1º, inciso IV, do art. 44) conduz ao entendimento de que o procedimento fiscal e a aplicação da penalidade devem obrigatoriamente ocorrer no curso do ano-calendário, pois a conduta objetivada pela norma (dever de antecipar o tributo) é descumprida e, nesse momento, o efetivo resultado do exercício não está evidenciado mediante balancetes.

Assim, em virtude da inobservância da pessoa jurídica dos dispositivos legais reitores, o agente fiscal não tem como aferir a situação fiscal corrente do contribuinte. O legislador concede a fiscalização, durante o transcorrer do período-base, o poder de presumir que o valor apurado de forma estimada a partir da receita da empresa coincide com o tributo devido, desde que demonstrada a omissão do dever probatório atribuído pela lei ao contribuinte. Essa presunção legal da existência de tributo não poderia ser desfeita após a aplicação da multa de lançamento de ofício pela posterior apresentação de balanço

na fase de defesa administrativa, pois tornaria o arbitramento do valor condicional.

Chegamos, portanto, a poucas, mas importantes conclusões:

1 – as penalidades, 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.

2 – a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas normas sancionadoras faz pressupor a identidade do critério material dessas normas.

3 – tributo, na acepção que lhe é dada no direito positivo (art. 3º do Código Tributário Nacional) pressupõe a existência de obrigação jurídica tributária que não se confunde com valor calculado de forma estimada e provisória sobre ingressos;

4 – a base de cálculo predita no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 refere-se à multa pela falta de pagamento de tributo;

5 – o tributo devido ao final do exercício e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com o valor pago de estimativa ao final do exercício;

6 – os balanços ou balancetes mensais são os meios de prova exigidos pelo Direito, para que o contribuinte demonstre a inexistência de tributo devido e a dispensa do recolhimento da estimativa;

7 – após o final do exercício, o balanço de encerramento e o tributo devido devem ser considerados para fins de cálculo da multa isolada.

8 – antes do final do exercício, o fisco pode considerar para fins de aplicação da multa isolada o valor estimado calculado a partir da receita da empresa, desde que a inexistência de tributo não esteja comprovada por balanços ou balancetes mensais.

Visualizo, de pronto, três problemas nessa linha interpretativa:

- a) o tempo verbal da oração - a determinação legal é para que se exija a multa “ainda que tenha sido apurado” prejuízo/base negativa. Como o verbo está no passado, é necessário, por óbvio, que o agente fiscal esteja lançando a multa após o encerramento do ano-calendário, para que já possa ter ocorrido o levantamento anual do balanço e das demonstrações financeiras para a determinação da base de cálculo do tributo devido;
- b) passando ao largo da questão do tempo verbal do texto, haveria uma contradição lógica no arrazoado do i. conselheiro. Para ele, no caso de apuração de prejuízo/base negativa, após o encerramento do ano-calendário não é possível lançar a multa, vez que o tributo devido é zero, porém, na mesma situação de prejuízo, se contribuinte sofre fiscalização durante o ano, é devida a sanção calculada sobre outra base de cálculo, um tributo estimado. Mas todo o seu raciocínio está baseado no fato de que a multa

isolada é apurada com base no tributo devido ao fim do ano, haja vista a disposição contida no *caput* do art. 44. Então, como usar outra base, de um tributo estimado, ainda não devido? Na tentativa de justificar uma jurisprudência, a meu ver absurda, chega-se à conclusão final de ser mutante a base de cálculo da multa isolada, pois ora se utiliza o tributo estimado, ora o tributo devido, ficando a punição dependente do momento em que a fiscalização comparece ao estabelecimento;

- c) É infundada a justificativa de que, à semelhança do balanço anual com apuração de prejuízo/base negativa, que seria prova para afastar a multa isolada lançada após o encerramento do ano-calendário, os balanços ou balancetes mensais de redução ou suspensão também são meios de prova para que o contribuinte demonstre a inexistência do tributo devido e, por conseguinte, dispense o recolhimento da estimativa. Lembro que o tributo apurado no balanço de redução/suspensão não é o devido, mas é considerado o estimado, pois, conforme a lei, a pessoa jurídica optante pelo lucro real anual apura tão somente tributo estimado. Pretende o digno conselheiro fazer a seguinte correlação: como o balanço mensal (de suspensão) que apura prejuízo impede a cobrança da multa isolada, da mesma forma deve ser considerado no balanço anual que apura prejuízo. Tal consideração não se sustenta no simples fato de que o prejuízo no balanço mensal significa ausência de TRIBUTO ESTIMADO, enquanto o balanço anual com prejuízo indica ausência de TRIBUTO DEVIDO, MAS NÃO NECESSARIAMENTE DE TRIBUTO ESTIMADO mês a mês, incidindo a multa isolada, conforme dito, sobre o tributo estimado e não sobre o tributo devido.

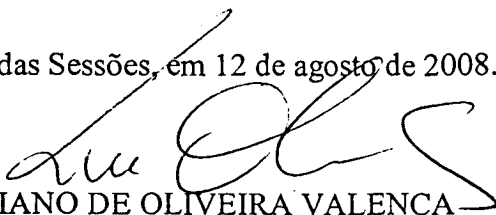
Conclui-se, pois, que é possível a aplicação conjunta de multa isolada e multa de ofício vinculada ao tributo, vez que são sanções decorrentes de situações fáticas distintas, que geram obrigações também distintas e são determinadas a partir de bases de cálculo diferentes por definição. Além disso, restou claro que a norma expressamente autoriza o lançamento da multa após o encerramento do ano-calendário.

Ante o exposto, entendo devida a exigência da multa isolada pela falta de recolhimento da estimativa de CSLL no mês de março de 1997.

Por fim, tendo em vista a redução do percentual da multa Isolada para 50% (cinquenta por cento) pela Lei nº 11.488, de 2007, é devida a aplicação retroativa deste aos fatos geradores aqui tratados em cumprimento ao disposto no art. 106 do CTN.

Voto para DAR provimento PARCIAL ao recurso, com a manutenção da exigência da multa isolada, todavia com uma redução do seu percentual para 50% (cinquenta por cento).

Sala das Sessões, em 12 de agosto de 2008.


LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA

Voto Vencedor

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Redator Designado

Embora bem elaborado o voto do relator, no mérito a maioria da turma não o acompanhou, pois, tem outro entendimento sobre a matéria conforme abaixo.

Trata a lide da exigência de multa isolada pelo não recolhimento da CSLL sobre a base estimada em função da receita bruta no mês de março de 1.997, conforme descrição dos fatos contida nos autos de infrações fl. 77. Do lançamento consta o apoio legal para a exigência.

A Contribuinte tributada com base no lucro real optou pelo pagamento da CSLL 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.

O acórdão recorrido deu provimento recurso afastando a penalidade visto que na apuração anual, quando o fato gerador restou apurado saldo de CSLL a compensar no valor de R\$ 4.277,19 (fl. 51).

Com trata se de exigência relativa a fatos geradores ocorridos a partir de 01 de janeiro de 1997, a legislação aplicada é a abaixo transcrita, válida para IRPJ e CSLL.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

CAPÍTULO I - IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA

Seção I - Apuração da Base de Cálculo

Período de Apuração Trimestral

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

Pagamento por Estimativa

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.

Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995



Art. 15 - A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a **aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente**, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

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.

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

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 de imposto a pagar ou a ser compensado, **apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano-calendário ou na data da extinção**.

§ 1º - A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido com observância das disposições das leis comerciais.

§ 2º -

§ 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) dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 2º do art. 39;

b) dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

c) do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidentes sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

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

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996/



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;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

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

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

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;

OBS: Redação vigente à época dos fatos geradores.

Diversas interpretações têm sido dadas aos recolhimentos mensais do IRPJ e CSLL quando a empresa faz a opção por recolher o tributo com base na estimativa e não no lucro real apurado trimestralmente.

Inicialmente temos que partir da interpretação do regime de tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica sujeita ao lucro real.

A regra a partir de 01 de janeiro de 1997 é a apuração do lucro real em cada trimestre, ou seja, em 30 de abril, 31 de julho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano, conforme artigo 1 da Lei n. 9.430 de 1996.

O contribuinte que não tiver condições de apurar o imposto trimestralmente ou que achar conveniente apurá-lo somente no final do ano, opta pelo real anual, mas se obriga a cumprir as regras relativas ao pagamento do IRPJ por estimativa, nos mesmos moldes base de cálculo e alíquota daquelas empresas que optaram pelo lucro presumido.

Ao optar, sabese de antemão, que deverá fazer os recolhimentos considerando como lucro os percentuais estabelecidos na legislação que variam de 1,5% para revenda de combustíveis a 32% para prestação de serviços, até o final do ano quando então deverá levantar o lucro real e comparar os valores recolhidos tendo como base o lucro estimado

mensalmente com o valor devido com base no lucro real anual. Do cálculo pode resultar em imposto recolhido a menor, caso em que recolherá a diferença ou imposto pago a maior caso em que poderá compensar com os valores de tributos devidos apurados a partir de tal constatação.

A opção é livre visto que a regra é a apuração trimestral do IPRJ com base no lucro real, porém ao optar pela estimativa deve nela permanecer durante todo o ano calendário.

A lei faculta ao contribuinte suspender ou reduzir o pagamento do IPRJ por estimativa desde que comprove já ter recolhido imposto maior que o devido nos períodos anteriores, conforme artigo 35 da Lei 8.981. Tal suspensão depende de balanços ou balancetes mensais nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.981/95. Se ficar demonstrado que nos períodos anteriores ao considerado, já recolhera o imposto em valor superior ao devido conforme regras do lucro real.

Analisando o artigo 35 podemos afirmar que a suspensão somente é possível a partir do segundo mês, visto que somente tem lugar a suspensão ou a redução do recolhimento com base no lucro estimado caso tenha sido pago valor a maior em período ou períodos anteriores, com base em lucro real apurado no (s) períodos antecedentes. Isso indica que embora tenha feito a opção pela estimativa levantou balanço ou balancete mensais e fez demonstração do lucro real, com todas as adições e exclusões obrigatórias na área tributária.

O contribuinte age corretamente quando não recolhe o imposto ou o reduz em determinado período, considerando a base estimada, mas o faz com base em balanço ou balancetes mensais que demonstrem ter recolhido em períodos anteriores, valores suficientes para cobrir no todo ou em parte o valor do tributo calculado com base na estimativa no novo período, considerando nos períodos anteriores o tributo devido com base em lucro real apurado, poderá reduzir ou até deixar de recolher a exação enquanto houver saldo positivo de períodos anteriores, considerados os meses anteriores dentro do mesmo ano calendário.

Tal exigência visa dar garantia ao sujeito ativo da relação tributária que a suspensão ou redução do tributo foi correta, visto que o contribuinte tem créditos de recolhimentos a maior de períodos anteriores, sem o cumprimento da obrigação acessória, levantamento do lucro real e balanços ou balancetes não há segurança quanto à suspensão ou redução do pagamento do tributo.

O legislador estabeleceu também que independentemente de ter o contribuinte optante pelo recolhimento do IPRJ com base na estimativa, levantado balanços ou balancetes, ou ter apurado lucro real ou prejuízos, nos meses do ano calendário, deverá fazer o balanço anual e apurar o lucro real anual, ocasião na qual considerará os valores recolhidos, quer através de estimativa, quer através de retenção na fonte em às suas receitas consideradas na base de cálculo.

Disse também o legislador que a falta de pagamento do tributo com base na estimativa sujeita o infrator à multa de 75%, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. (Lei nº 9.430/96 art. 44 § 1º inciso IV).

Na sistemática anual, o contribuinte é optante pela regra da estimativa mensal, visto que a regra geral para o lucro real é sua apuração, mensal até 1996 e trimestral a

partir de 01.01.97. Nessa hipótese deve o contribuinte optante por esse regime realizar recolhimento por estimativa, a título de antecipação do imposto efetivamente devido no valor apurado em 31 de dezembro de cada ano. Vale dizer, rigorosamente que, para as pessoas jurídicas optantes por esse regime – BALANÇO ANUAL – o fato gerador do imposto de renda ocorre em 31 de dezembro e, portanto, antes dessa data não existe imposto devido, o que torna incorreta a utilização da expressão “pagamento mensal ou trimestral”, pois como modalidade de extinção de obrigação somente o seria após a ocorrência do fato gerador, daí o tratamento correto deve ser de antecipação do devido em 31.12. de cada ano.

A penalidade prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 visa dar efetividade à regra dos recolhimentos por estimativa, porém deve ser analisada e aplicada seguindo o princípio da razoabilidade.

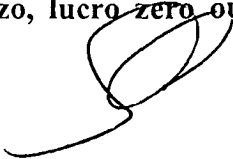
Analisando a regra sancionatória podemos dizer que conjugando o caput do art. 44 com o inciso IV de seu § 1º, podemos afirmar que a multa somente pode ser cobrada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, vale dizer que deve haver uma obrigatoriedade do recolhimento de tributo ou contribuição, seja em forma definitiva seja como antecipação.

No caso de recolhimento por estimativa previsto no artigo 2º da Lei 9.430/96, para suspender ou reduzir o valor dos pagamentos, a empresa deverá demonstrar através de balanços ou balancetes, que o valor acumulado já excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso, conforme preceitua o artigo 35 da Lei 8.981, que na letra “b” de seu § 1º diz que os balanços ou balancetes somente produzirão efeito para a determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano calendário. Tal previsão indica que tais obrigações acessórias têm caráter precário, ou seja servirão para comprovar o correto cumprimento da regra da estimativa no curso do ano calendário, após esse haverá prevalência do balanço anual.

Do expostos podemos concluir que há aparente conflito entre parte da norma sancionatória, inciso IV do § 1º do artigo 44 da Lei 9.430/96, com o próprio caput do artigo já que o caput prevê multa para totalidade ou diferença de imposto, enquanto que o inciso IV prevê a multa ainda que seja apurado prejuízo fiscal no ano calendário.

Podemos afirmar que o aparente conflito também existe entre a previsão de exigência da multa ainda que se apure prejuízo, com a previsão contida na letra “b” do § 1º do artigo 35 da lei nº 8.981/95, nos casos que o contribuinte não recolhe as estimativas, e nem levanta os balanços ou balancetes, mas que no balanço em 31.12 apura prejuízo fiscal. Se os balanços e balancetes têm vida efêmera ou seja só servem até o levantamento do balanço que dirá a verdadeira base de cálculo; como pode a sua ausência, no caso de prejuízo final, ensejar a aplicação de penalidade após o cálculo do imposto? Não há mais imposto, logo nos termos do caput do artigo 44 da Lei 9.430/96 não há mais base de cálculo para a multa.

Não se diga que com isso possa estar se negando efetividade à previsão legal da exigência ainda que se apure prejuízo. Tal dispositivo deve ser entendido dentro de uma interpretação sistemática que nos leva a crer que tal previsão significa que se o contribuinte não recolher as estimativas obrigatórias, não levantar balanços ou balancetes para comprovar prejuízo, ou mesmo os levantando e ficar comprovado lucro real e o contribuinte não recolher a exação, fica sujeito à multa isolada, **que se aplicada durante o ano, ainda que no final do interregno venha a apurar prejuízo, lucro zero ou lucro inferior às estimativas a que**



estava obrigado, a multa dever prevalecer não podendo as autoridades julgadoras reduzi-la ao nível do imposto devido na declaração anual.

Para compatibilizar as normas a interpretação deve ser feita levando-se em conta o princípio da razoabilidade, do fato consumado, (lucro real anual), e a previsão contida no artigo 112 do CTN.

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

Art. 112 - A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

De fato como já dissemos a aplicação da multa após o levantamento do balanço e a apuração resultado anual para fins fiscais, que pode ser prejuízo, lucro zero ou lucro positivo, deve ser aplicada com razoabilidade pois a dúvida está patente quanto à base de cálculo da multa. A base da penalidade seria o valor das antecipações não recolhidas ou, seria o valor do imposto apurado pelo lucro real anual? Se o contribuinte apurou prejuízo anual, a falta dos balanços ou balancetes que deveriam ter sido feitos e transcritos nos diários, que como já dissemos têm vida efêmera, podem ser motivo para a aplicação da multa?

Não há nenhuma dúvida de que o legislador elegeu como base de cálculo da penalidade o valor do tributo, que pode ser entendido durante o ano como o das antecipações e após o levantamento do lucro real anual o valor do tributo sobre ele calculado. (Art. 44 Lei 9.430/96).

Patente as referidas dúvidas, pode e deve o julgador aplicar o artigo 112 do CTN de modo a adaptar a exigência da penalidade ao objetivo do legislador, ou seja proteger o sistema de bases correntes com recolhimentos durante o período de formação da base tributável anual.

Assim entendo que a penalidade deve ser aplicada sobre as seguintes bases:

1ª) hipótese: o contribuinte não recolhe as estimativas e nem levanta balanços ou balancetes que pudessem comprovar prejuízo ou recolhimento a maior de imposto em períodos anteriores dentro do ano base.

a) Durante o ano calendário e no ano seguinte até o levantamento do balanço anual e apuração do lucro real anual, a base de cálculo da multa deve ser o valor das estimativas não recolhidas, calculando-se o valor do imposto ou contribuição social, mais adicional sobre o lucro estimado de oito por cento sobre a receita bruta auferida, ou os outros percentuais previstos na legislação para a atividade.

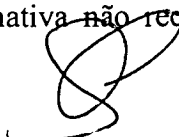
- b) Para fatos geradores ocorridos até dezembro de 2.006, após o levantamento do balanço, a base de cálculo da multa deverá ser a diferença entre o imposto de renda sobre o lucro real anual e as estimativas recolhidas se menores que as obrigatórias, pois esta é a base de cálculo nos termos do caput do artigo 44 da Lei 9.430/96.
- c) Para fatos geradores ocorridos até dezembro de 2.006, ocorrendo prejuízo fiscal anual, a multa somente pode ser exigida até o levantamento do balanço e da demonstração do lucro real, visto que após essa data não há mais base de cálculo nos termos do caput do art. 44 da Lei 9.430/96, pois as estimativas mostraram-se indevidas, se indevidas não podem mais ser base de cálculo, sob pena de se calcular penalidade sobre base inexistente. Nesse caso podemos dizer que houve apenas o não cumprimento de uma obrigação acessória que seria a demonstração através de balanços ou balancetes de que a empresa no curso do ano teve prejuízo e não lucro tributável.

2ª) Hipótese: a empresa não recolhe os valores devidos como estimativa, levanta balanços ou balancetes que demonstram a existência de lucro real e não de prejuízo.

- a) Apura lucro real anual em valor maior ou igual aos valores que tinha obrigação de recolher a título de estimativa, a base de cálculo é o valor do imposto calculado sobre as estimativas não recolhidas.
- b) A empresa apura lucro real anual em valor inferior aos valores que tinha obrigação de recolher a título de estimativa, a base de cálculo da multa deve ser igual ao valor do imposto anual.

CONCOMITÂNCIA DE APLICAÇÃO DAS MULTAS – ISOLADA E PROPORCIONAL:

- 1) Após o ano calendário a fiscalização detecta omissão de receita, deve-se exigir a multa proporcional de 75% ou 150%, e não a multa isolada pois essa sanção é para dar efetividade aos recolhimentos das estimativas durante o ano calendário calculadas sobre o faturamento escriturado.
- 2) No balanço anual a empresa apura imposto em valor superior às estimativas recolhidas, porém calculou e recolheu as antecipações cumprindo corretamente a legislação, não há multa a ser cobrada pois cumpria corretamente as regras da estimativa.
- 3) No balanço anual a empresa apura imposto maior que as estimativas recolhidas em virtude de recolhimento a menor das estimativas a que estava sujeita, a multa a ser aplicada é a isolada sobre a diferença entre a soma das estimativas a que estava obrigada e a efetivamente recolhida.
- 4) A empresa declara em DIRF a estimativa correta, mas não recolhe, levanta balanço anual que mostra ser devida aquela estimativa, aproveita o valor da estimativa não recolhida para redução do imposto anual, a



multa a ser lançada será a isolada pelo não recolhimento da estimativa, e o imposto deverá ser exigido na totalidade, ou seja, sem a consideração da estimativa declarada mas não recolhida.

Essas foram as hipóteses que de antemão podemos prever, porém outra poderão surgir, as quais deverão ser analisadas de acordo com os fatos efetivamente ocorridos.

Para cada norma violada deve haver a certeza da resposta que deve seguir o princípio da proporcionalidade, ou seja, a sanção deve de ser aplicada na medida da violação, com imparcialidade.

Entendo que o princípio da proporcionalidade aplica-se às sanções tributárias. O limite à sanção é o próprio bem jurídico protegido. No caso este bem é o crédito tributário. Será o valor desse crédito o limite máximo permitido à sanção.

Ora se durante o ano calendário o crédito é o valor do tributo calculado sobre o lucro estimado, sobre ele, nesse período, pode ser calculada a sanção. Após o evento do balanço anual com a apuração do lucro real do ano, o crédito deixa de ser aquele com base no lucro estimado e passa a ser aquele calculado sobre o lucro real efetivo, somente sobre esse, se houver, é que poderá ser exigido imposto, logo esse é o limite para a aplicação da multa.

Exigir a multa a valor superior ao imposto apurado no ano, não só estaria ferindo a norma a que prevê a sanção pela utilização de valor maior que o tributo devido como base de cálculo, como o princípio da proporcionalidade, pois após o balanço o que mostrou ser devido a título de antecipação foi o valor do imposto apurado com base no lucro real anual. Qualquer diferença a maior seria objeto de compensação ou restituição. Logo, utilizando-se uma base maior, na realidade estaria a autoridade a exigir multa não sobre a diferença de imposto mas, sobre um valor a ser restituído ou compensado, o que seria um verdadeiro absurdo.

A “sanção/coação está para a relação jurídica sancionadora, assim como a prestação está para a relação jurídica obrigacional.” (1).

Outro argumento relevante é a possibilidade de desproporção de aplicação de penalidade pelo não cumprimento da mesma regra de conduta. Ou seja, se dois contribuintes estão no sistema de estimativa um com faturamento elevado, logo sua estimativa será também elevada, outro com faturamento pequeno, por conseguinte, sua estimativa será pequena haverá uma grande diferença entre os recolhimentos a serem feitos a título de IRPJ e CSLL. Supondo que os dois contribuintes deixem de levantar balanços ou balancetes e também que não recolham as estimativas mas que ambos no balanço anual apurem prejuízo. Ora, após essa data, a infração cometida pelos dois é idêntica, ou seja falta de levantamento de balanços ou balancetes que demonstrassem prejuízo durante o ano. Contudo, a sanção será diferente pois, se admitirmos como base de cálculo da sanção, não valor do imposto anual mas as estimativas, teríamos dois contribuintes cometendo a mesma infração e sendo sancionados de forma diferente.

Mas não é só isso. Qualquer infração dever ter a possibilidade da denúncia espontânea, porém na hipótese examinada não seria isso possível pois, levantar

balancetes a destempo não resolveria a questão. Por outro lado não teria o contribuinte como denunciar a infração com o recolhimento do tributo com base na estimativa, visto que esse tributo mostrou-se indevido na apuração que é realmente válida para o ano que é lucro ou prejuízo apurado em 31 de dezembro.

A MP 351 de 22.01.2007, convertida na Lei nº 11.488 de 15 de junho de 2.007, deu nova redação ao artigo 44 da Lei 9.430/96, verbis:

Art. 18. 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 - de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de tributo, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

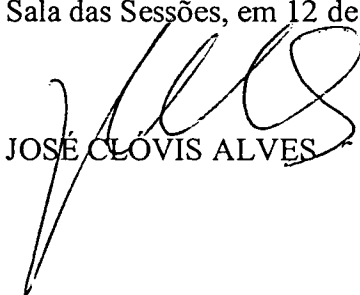
a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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.

A separação das bases de cálculo feitas pela medida provisória é um atestado de imprestabilidade da utilização da mesma base para apenar o contribuinte.

Assim conheço o recurso como tempestivo e, no mérito, voto no sentido de NEGAR provimento.

Sala das Sessões, em 12 de agosto de 2008.


JOSE CLOVIS ALVES

