



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

Processo nº 10855.003043/2006-43
Recurso nº 162.212 Voluntário
Acórdão nº 1202-00.083 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de junho de 2009
Matéria IRPJ
Recorrente ALEADRI SCHINNI PARTICIPAÇÕES E REPRESENTAÇÕES LTDA
Recorrida 1.a. turma DRJ Ribeirão Preto/SP

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 30/11/2004, 31/12/2004

Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS

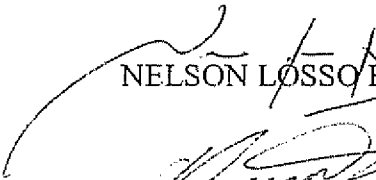
Quando pagamentos são realizados com numerários a margens da contabilidade, presumi-se a omissão de receitas.

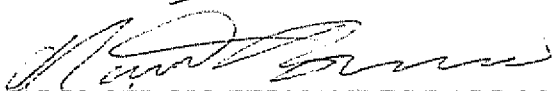
MULTA ISOLADA ESTIMATIVA

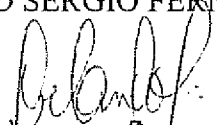
A falta recolhimento das estimativas após o encerramento do exercício, não sujeita a pessoa jurídica à penalidade da multa isolada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Mário Sérgio Fernandes Barroso (Relator) e Carmen Ferreira Saraiva (Suplente Convocada) que negavam provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Designado o Conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno para redigir o voto vencedor.


NELSON LOSSÓ FILHO- Presidente

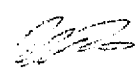

MÁRIO SÉRGIO FERNANDES BARROSO – Relator


ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO – Redator designado

EDITADO EM:

08 JUL 2010

Participaram, da sessão de julgamento, os conselheiros: Nelson Lósso Filho (Presidente), Irineu Bianchi, Cândido Rodrigues Neuber, Karem Juredini Dias, Mário Sérgio Fernandes Barroso, Carmen Ferreira Saraiva (Suplente Convocada), Orlando José Gonçalves Bueno (Vice Presidente)



Relatório

Trata-se de recurso voluntário a respeito da decisão da DRJ que manteve parcialmente o auto de infração de fl.171/197.

Foi apurado omissão de receita em razão da constatação de pagamento efetuado, em 26/11/2004, com recursos estranhos à contabilidade.

Conforme Termo de Constatação (TC) fl. 160/164 a contribuinte celebrou contrato de compra e venda de participações societárias fl. 75/80, por meio do qual adquiriu participações societárias em diversas empresas fl.80. No referido contrato consta a seguinte assertiva:

“Os VENDEDORES recebem neste ato, em moeda corrente nacional, a integralidade do preço ajustado, dando plena, geral, irrevogável e irretratável quitação à compradora”. O valor foi de R\$ 850.000,00. Tal pagamento não foi registrado na escrita contábil. Intimado a esclarecer a não contabilização do negócio em sua escrita, o contribuinte limitou-se a afirmar que o negócio teria sido desfeito no mês seguinte. Porém, não apresentou provas de sua afirmação. Assim, de acordo com o inciso II do art. 281 do RIR/99, que autoriza a presunção de omissão de receitas quando constatada a falta de escrituração de pagamentos efetuados não apresentado a origem dos recursos. A fiscalização, ainda afirma, que mesmo que se tivesse sido desfeito o negócio o pagamento ocorrera (26/11/2004) conforme quitação expressa no contrato, de modo que os recursos utilizados se caracterizariam omissão de receita.

Sobre os tributos apurados foi lançada multa de ofício qualificada, pois, a ausência de registro da receita tributável impediu a autoridade fazendária de tomar conhecimento da ocorrência do fato gerador.

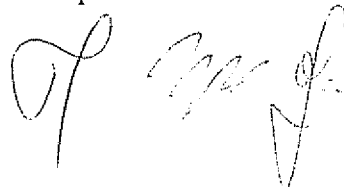
Tendo em vista que o pagamento foi realizado em 26/11/2004, foi apurada falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada para o mês de novembro de 2004.

A contribuinte impugnou o lançamento, discordando da exação.

A DRJ entendeu que a contribuinte não trouxera nenhuma prova de que o negócio foi desfeito no mês seguinte. Inclusive afirma que não há provas de que o pagamento teria sido por Nota Promissória, posteriormente cancelada, pois, se assim fosse estaria no contrato. E conforme no contrato “*VENDEDORES recebem neste ato, em moeda corrente nacional, a integralidade do preço ajustado*” A quitação expressa seria a prova do pagamento. Assim, a presunção de omissão de receitas teria sido corretamente aplicada.

Desqualificou a multa, pois, ela teria sido aplicada por presunção, ou seja, sem prova direta.

Quanto a multa isolada afirmou que esta previsto na lei. Da mesma forma se referiu a Selic.



A impugnante, ora recorrente, nas fl 261/275, trouxe seu recurso (resumo):

Alega que teria desfeito o negócio, pois, não havia no livro de registro de compras o registro das tais compras;

Alega, que as empresas com participações societárias “vendidas” continuam com os mesmos sócios, os vendedores, anexa documentos que comprovariam o desfazimento das vendas, que seriam:

A distribuição de lucros e dividendos mesmo após 11/04;

Contratos sociais e atas de assembleias gerais devidamente arquivadas, extratos bancários;

Quanto a multa isolada cita a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, e alega que não se pode usar a Lei nº 11.488, de 15/06/2007, pois, haveria retroatividade de uma lei menos benéfica ao contribuinte. Além disso alega a questão da dupla penalização, e anexa jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes.

Cita opiniões doutrinárias.

Questiona a SELIC.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of stylized, overlapping loops and strokes, positioned below the text "É o relatório."

Voto

Conselheiro Mário Sérgio Fernandes Barroso, Relator

O recurso preenche os requisitos legais, portanto merece ser conhecido.

De acordo com o TC o documento fl. 75/80 denominado de “INSTRUMENTO PARTICULAR DE VENDA E COMPRA DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIA E OUTRAS AVENCAS” foi apreendido pela Polícia Federal em 15/06/2005, em cumprimento a Mandados de busca e apreensão expedidos.

No citado documento consta (item 1) que a recorrente adquiriu as participações societárias e consta também, que os vendedores receberam naquele ato de maneira irrevogável e irretratável em moeda corrente nacional a integralidade do preço ajustado, ou seja, R\$ 850.000,00.

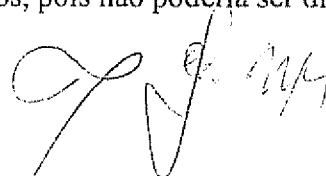
O contrato afirma, ainda (item 3): *“Os INTERVENIENTES ANUENTES renunciam em caráter irrevogável e irretratável em favor da COMPRADORA e para esta cedem em caráter irrevogável e irretratável, todo e qualquer direito, direto ou indireto, inclusive o adquirido por sub-rogação, sobre as ações e quotas objeto do presente, abrindo mão de toda a propriedade, posse, uso, usufruto e qualquer outro direito passado ou futuro, nada mais tendo a reclamar ou repetir a qualquer tempo ou sob qualquer fundamento”*

Dispõe, ainda no item 4: *“O presente instrumento é celebrado em caráter irrevogável e irretratável, obrigando as partes, seus herdeiros e sucessores, a qualquer título”*

Como vemos, o referido contrato de “venda e compra” foi cuidadosamente cercado de extrema cautela, pois, afirmava em diversos pontos o caráter irrevogável e irretratável do instrumento. Ademais, os INTERVENIENTES ANUENTES (prevendo algum problema) renunciam em caráter irrevogável e irretratável todo e qualquer direito sobre as ações e quotas objeto do instrumento, e mais, abrem mão de toda a propriedade, posse, uso, usufruto e qualquer direito passado e futuro (quer coisa mais irretratável), nada mais tendo a reclamar ou repetir a qualquer tempo ou sob qualquer fundamento.

Assim, não posso crer que este contrato, cercado de tanta cautela, foi cancelado no mês seguinte. O referido contrato deu a quitação em dinheiro (item 1) de R\$ 850.000,00, valores estes que circulavam a margem da contabilidade, e que de acordo com o inciso II do art. 281 do RIR/99 caracterizam-se como omissão no registro de receita.

A própria recorrente admite o não registro em sua contabilidade, incrivelmente, como argumento de defesa. Quanto ao fato de as empresas com participações societárias vendidas continuarem com os mesmos sócios, é obvio o motivo, pois, se o intuito da negociação era ficar incógnito ao fisco como iria alterar os sócios. A propósito quanto a isso o instrumento se guardou de todas as preocupações/precauções possíveis, de modo até exagerado. Quanto as demais provas como extratos bancários, novamente não provam nada, pois, o recebimento conforme o instrumento foi em espécie. Quanto a distribuição de lucros obviamente foi distribuída aos sócios oficialmente registrados, pois não poderia ser diferente.



Quanto a Lei nº 11.488, de 15/06/2007, não se trata de *NOVATIO LEGIS IN PEJUS*, pois, quanto ao valor da multa reduz de 75% para 50% e quanto ao inciso II do art. 44, é claramente um dispositivo interpretativo, quando afirma que a multa seria de 50% sobre o valor do pagamento mensal.

Mesmo assim, precisamos esclarecer a questão que se refere à base de cálculo da multa isolada, para isso, precisamos tecer algumas considerações a respeito.

A base de cálculo mede as proporções reais do fato, compõe a específica determinação da dívida tributária. A base de cálculo afirma o verdadeiro critério material da hipótese tributária. Como diz Paulo de Barros Carvalho *"a grandeza haverá de ser mensurada adequada da materialidade do evento"* no caso, temos a multa pelo não recolhimento das estimativas. Assim, como querer interpretar que a base de cálculo da multa seria o imposto devido em 31/12, se o fato mensurável é a estimativa?

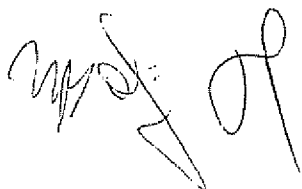
Só para relembrar a base de cálculo tem três funções como diz Paulo de Barros Carvalho *"função mensuradora, pois mede as proporções reais do fato; b) função objetiva, porque compõe a específica determinação da dívida c) função comparativa, porquanto, posta em comparação com o critério material da hipótese, é capaz de confirmá-lo, infirmá-lo ou afirmar aquilo que consta no texto da lei, de modo obscuro"*

Assim, não podemos esquecer a função comparativa da base de cálculo, pois, esta se compara ao critério material da hipótese de incidência. No caso, o critério material de tal multa parece à estimativa não recolhida do IRPJ e da CSLL. Assim, se prevalecer o entendimento de que a base de cálculo da multa é limitada ao imposto devido em 31/12 estaria totalmente em discordância base de cálculo e critério material da hipótese de incidência.

Ademais, a função objetiva da base de cálculo não permite que se tenha duas bases de cálculo para a multa isolada, uma antes de 31/12 e a outra depois de 31/12.

Sabemos, que de acordo com o §1º do art. 113 do CTN, que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, e tem objetivo o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Sabemos, também, da natureza declaratório do lançamento, ou seja, teve obrigação tributária já nasce fato gerador e o conseqüente o crédito tributário. Assim, com o não pagamento da estimativa já ocorrera o fato típico e, por conseguinte, já nascera o crédito tributário, este só se extingue pelo pagamento (§1º do art. 113), assim, como querer, após nascido a obrigação tributária, e o crédito tributário, em 31/12 ter modificado tal crédito? teríamos outro fato gerador para a multa em 31/12? E o anterior como desaparece? Estas perguntas certamente precisam de resposta. Será que tais estudiosos querem voltar as discursões tão elaboradas nas obras clássicas de Antônio Berlimi e outros sobre a natureza constitutiva do lançamento?

Por fim, este entendimento de que a multa isolada se limita ao imposto devido em 31/12, não esta de acordo com a regra matriz de incidência. Assim, prefiro entender que a base de cálculo da multa é a estimativa mensal, e que ela é devida mesmo se houver prejuízo em 31/12. Outro entendimento derruba a teoria da regra matriz de incidência, além de não responder como resolver o crédito tributário (decorrente da multa) já nascido pelo não pagamento da estimativa.

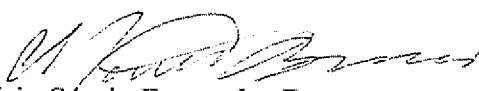


Assim, a alteração na redação da Lei nº 11.488, de 15/06/2007, apenas veio esclarecer o que não poderia ser diferente, contudo, foi necessário, pois, insistentemente se interpretava de forma diferente.

Quanto a SELIC:

“Súmula 1º CC nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais”.

Assim, por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso.


Mário Sérgio Fernandes Barroso





VOTO VENCEDOR - Conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno

Em que pese as razões do i. relator, quanto ao entendimento da aplicabilidade da multa isolada, abro divergência, uma vez que, no caso em exame, descabe sua incidência, pelo que passo a expor.

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

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

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

Isto posto, veja-se a sua própria redação:

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

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

- 1- pessoa jurídica obrigada ao pagamento do IRPJ e CSLL da estimativa mensal;
- 2- omissão de pagamentos das respectivas estimativas mensais ainda que tenha apurado prejuízo ou base de cálculo negativa.

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

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

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



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

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

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

Qual seria tal regra-matriz de incidência ?

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

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

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

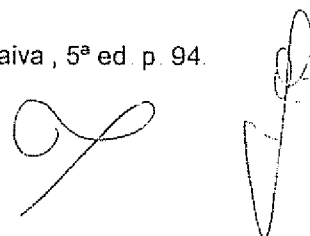
No descritor da norma (hipótese, suposto, antecedente) teremos diretrizes para identificação de eventos portadores de expressão econômica. Haverá um critério material (comportamento de alguma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor),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

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

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

Contudo, ao deixar de pagar as estimativas, ou seja, incorrendo em conduta omissiva, tal fato redonda no consequente da hipótese legal de incidência, qual seja, a sanção, pois que se pode asseverar: tendo o sujeito passivo exercido a opção de recolher por estimativa, constitui ela sua obrigação tributária, e se a deixar de pagar, incide no consequente normativo sancionatório em comento, qual seja, a multa isolada, que, por si só, não tem o condão de

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



afetar, neutralizando os efeitos, da própria natureza principal da obrigação tributária, o pagamento mensal das estimativas. Em outras palavras, a multa pela falta de pagamentos das estimativas não atinge a necessária consideração do tratamento de regime de tributação a que está sujeito o contribuinte, vez que se submete às expressas determinações legais para apuração do tributo devido conforme o regime tributário adotado.

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

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

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

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

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

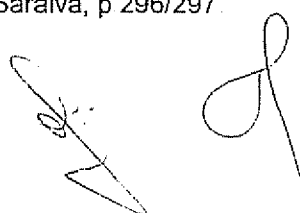
Na linguagem prescritiva do direito positivo de que a regra-matriz de incidência mensal (pagamentos por estimativas mensais) deve estar harmonizada com o regime de tributação anual, estão as seguintes determinações legais:

“Lei nº 8.981/95:

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

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

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



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

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

- a)...
- b)...
- c)...

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

Lei nº 9.430/96:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 e 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§ 1º ...

§ 2º ...

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

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

I - ...

II - ...

III - ...

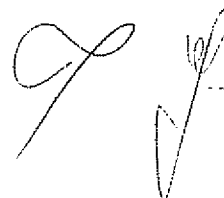
IV – do imposto de renda pago na forma deste artigo.”

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

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

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

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



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

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

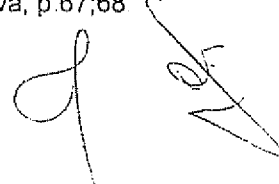
“O procedimento de quem se põe diante do direito com pretensões cognoscentes há de ser orientado pela busca incessante da compreensão desses textos prescritivos. Ora, como todo texto tem um plano de expressão, de natureza material, e um plano de conteúdo, por onde ingressa a subjetividade do agente, para compor as significações da mensagem, é pelo primeiro, vale dizer, a partir do contacto com a literalidade textual, com o plano dos significantes ou com o chamado plano da expressão, como algo objetivado, isto é, posto intersubjetivamente, ali onde estão as estruturas morfológicas e gramaticais, que o intérprete inicia o processo de interpretação, propriamente dito, passando a construir os conteúdos significativos dos vários enunciados ou frases prescritivas para, enfim, ordená-los na forma estrutural de normas jurídicas, articulando essas entidades para constituir um domínio. Se retivermos a observação de que o direito se manifesta sempre nesses quatro planos: o das formulações literais, o de suas significações enquanto enunciados prescritivos, o das normas jurídicas, como unidades de sentido obtidas mediante o grupamento de significações que obedecem determinado esquema formal (implicação), e o da forma superior do sistema, que estabelece os vínculos de coordenação e subordinação entre as normas jurídicas criadas no plano anterior; e se pensarmos que todo nosso empenho se dirige para estruturar essas normas contidas num estrato de linguagem; não será difícil verificar a gama imensa de obstáculos que se levantam no percurso gerativo de sentido ou, em termos mais simples, na trajetória da interpretação”³.

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

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

Enfatize-se, é inseparável considerar-se a “multa isolada” de maneira vinculada ao regime de tributação, posto que a estimativa, como diz o art. 2º da Lei nº 9.430/96, se trata de

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



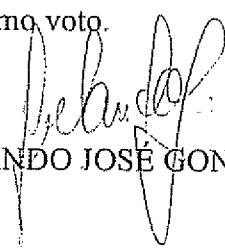
um regime de pagamento e não de tributação, não podendo o mero descumprimento da obrigação tributária isolar-se, para efeito de cobrança e efeitos, para se entender como crédito tributário, sendo na realidade uma penalidade (como disse acima o professor citado, a relação jurídica tributária tem natureza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

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

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

Pelo exposto, sou por dar provimento ao recurso voluntário, para cancelar a exigência da multa isolada.

Eis como voto.


ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO