



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

Processo nº 10940.000157/2003-20
Recurso nº 154.701 Voluntário
Acórdão nº **1402-00.219 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 6 de julho de 2010
Matéria IRPJ - Multa isolada falta recolhimento da estimativa
Recorrente ANTONIO MORO & CIA LTDA
Recorrida 1A TURMA - DRJ EM CURITIBA - PR

ASSUNTO; IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

DECADÊNCIA - o prazo decadencial para constituir penalidade e de 5 anos contados do 1º. dia do ano seguinte a que poderia ser efetuado.

MULTA ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. A penalidade após o encerramento do período de apuração é aplicável até o limite do resultado do período.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher a preliminar de decadência da multa isolada até 10/97. Os Conselheiros Carlos Pelá e Sérgio Luiz Bezerra Presta votam pelas conclusões. No mérito, em primeira votação, pelo voto de qualidade, rejeitar a proposta de cancelamento integral da penalidade suscitada pelo Conselheiro Carlos Pelá, vencidos os Conselheiros Sérgio Luiz Bezerra Presta e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira que o acompanhavam; e, em segunda votação, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para manter a multa isolada do IRPJ e da CSLL até o limite do valor apurado como ajuste, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado; vencida a Conselheira Albertina Silva Santos de Lima, que mantinha o lançamento.

(assinado digitalmente)
Albertina Silva Santos de Lima - Presidente

(assinado digitalmente)
Antônio José Praga de Souza – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Edijalmo Antônio da Cruz, Sérgio Luiz Bezerra Presta, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

ANTONIO MORO & CIA LTDA recorre a este Conselho contra a decisão proferida pela DRJ em primeira instância, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Em razão de sua pertinência, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito contra a contribuinte identificada foram lavrados os autos de infração de fls. 504/513 e 514/523, que exige os montantes de R\$ 387.831,80 e R\$ 226.166,48 de multa isolada pela falta de recolhimento do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ, e da Contribuição Social - CSLL, respectivamente, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da Receita Bruta, apurada durante procedimento de verificações obrigatórias - enquadramento legal: IRPJ - art. 889, III e IV, do RIR/1994 - aprovado pelo Decreto nº 1.041/1994; arts. 2º, 43, 44, § Iº, IV, da Lei nº 9.430/1996; arts. 222, 841, III e IV, 843, e 957, parágrafo único, IV, do RIR/1999 - Decreto nº 3.000/1999; CSLL - arts. 29, 30, 43, 44, § Iº, IV, da Lei nº 9.430/1996, e art. 841, do RIR/1999.

Cientificada em 28/01/2003, a interessada apresentou tempestivamente em 26/02/2003 a impugnação de fls. 544/549, trazendo as alegações a seguir, em síntese.

Preliminarmente alega a decadência relativa ao período de janeiro a dezembro de 1997, tendo como fundamento o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional - CTN, que fixa o prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, para se considerar homologado o auto-lançamento que promoveu,

No mérito, argumenta que não procede a aplicação de multa isolada, na área do Imposto de Renda - Pessoa Jurídica, após o encerramento do exercício social, com base no art. 44, § Iº, IV, da Lei nº 9.430/1996. Que o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda tem sistematicamente repellido a aplicação de multas isoladas, conforme jurisprudência que transcreve.

Reclama que o auto de infração exigiu multa isolada sobre valores que apenas foram escriturados no final do exercício, apesar de, em trabalho paralelo, a empresa ter computado tais créditos tributários.

Citando jurisprudência judicial e doutrina a respeito, alega o caráter confiscatório da multa aplicada, portanto, sendo nulo o auto de infração.

O acórdão de 1ª. Instância traz a seguinte ementa e decisão:

DECADÊNCIA - Multa Isolada A perda do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco

anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DECADÊNCIA. PRAZO O direito de proceder ao lançamento relativo à Contribuição Social sobre o Lucro extingue-se após dez anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

ESTIMATIVA. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA. Cabível a imposição da penalidade, quando o contribuinte sujeito ao recolhimento por estimativa nos termos da legislação que rege a matéria deixar de fazê-lo, a teor do que determina o art. 44, inciso I, e seu § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/1996.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. A alegação de ofensa ao princípio da vedação de confisco diz respeito à inconstitucionalidade da lei, matéria cuja apreciação não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

Lançamento Procedente em Parte

Acordam os membros da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Curitiba, por unanimidade de votos, acatar parcialmente a preliminar de decadência do IRPJ, relativamente aos períodos de janeiro a outubro de 1997, e no mérito julgar parcialmente procedente o lançamento da multa isolada do IRPJ, excluindo o valor de R\$ 116.168,57 para os mencionados períodos, e mantendo a exigência de R\$ 271.663,23 para os demais, e integralmente a multa isolada da CSLL no valor de R\$ 226.166,48.”

Cientificado via postal, o contribuinte apresentou recurso voluntário repisando as alegações da peça impugnatória.

Ato contínuo, o processo foi encaminhado a este conselho para julgamento em segunda instância administrativa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza – Relator

O recurso voluntário é tempestivo, dele conheço.

Início pela preliminar de decadência.

Alega o contribuinte que o prazo para constituição do crédito tributário da multa isolada deve ser contado na forma do art. 150, §4º. do CTN, tal qual o tributo.

Assim não entendo. As penalidades, sejam por descumprimento de obrigação acessórias, sejam isoladas por infração à legislação tributária, somente podem ter o crédito tributário constituído de ofício, nos termos no art. 149 do CTN. Logo, em se tratando de lançamento de ofício, o prazo é contado na forma do art. 173, inciso I, do CTN.

Portanto, a multa isolada até outubro/97, que poderia ser constituída naquele mesmo ano, deve ser cancelada, pois o lançamento somente foi cientificado em 2003.

No que tange a exigência da multa de ofício isolada, por falta de recolhimento do IRPJ sobre estimativas, após o encerramento do ano-calendário, verifica-se que a penalidade foi aplicada com fulcro no art. 44, inciso I, e § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96, do seguinte teor:

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

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de **falta de pagamento** ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;"*

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

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

.....
*IV - isoladamente, no caso de **pessoa jurídica sujeita ao pagamento** do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, **na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo**, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;" (Grife0*

Por sua vez, o art. 2º, referido no inciso IV do § 1º do art. 44, dispõe:

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

e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995

Os artigos 29, 30, 31, 32 e 34 da Lei 8.981/95 tratam da apuração da base estimada. O art. 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, consubstancia hipótese em a falta de pagamento ou o pagamento em valor inferior é permitida (exclusão de ilicitude). Diz o dispositivo:

“Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário. (...)”

Do exame desses dispositivos pode-se concluir que o art. 44, inciso I, c.c o inciso IV do seu § 1º, da Lei 9.430/96 é norma sancionatória que se destina a punir infração substancial, ou seja, falta de pagamento ou pagamento a menor da estimativa mensal. Para que incida a sanção é condição que ocorram dois pressupostos: (a) falta de pagamento ou pagamento a menor do valor do imposto apurado sobre uma base estimada em função da receita bruta; e (b) o sujeito passivo não comprove, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105-141498, Processo nº 13629.000292/2003-04, Acórdão CSRF/01-05.838, *verbis*:

“As remissões relevantes são as seguintes:

Art. 35 (Lei nº 8.981/95) – A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado excede o valor do imposto, calculado com base no lucro real do período em curso. (...)

§2º - Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de base de cálculo negativas fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.

Após a edição desse dispositivo legal, inúmeros debates instalaram-se no âmbito desse Conselho de Contribuintes, sobretudo acerca da aplicação cumulativa das sanções neles previstas. Na verdade, a leitura isolada dos enunciados do artigo 44 da Lei nº 9.430 tem levado alguns dos meus pares a sustentar a aplicação da multa isolada em todos os casos em que não houver recolhimento da estimativa.

Sustentam que a sanção foi concebida justamente para assegurar efetividade ao regime da estimativa e preservar o interesse público.

Ressalto, inicialmente, que a divergência não se situa na necessidade de dar efetividade ao regime de estimativa, porquanto o intérprete deve atribuir a lei o sentido que lhe permita a realização de suas finalidades. Mas, a pretexto de concretizá-lo, não se pode menosprezar o sentido mínimo do texto legal. Por força da segurança jurídica, a interpretação de normas que imponham penalidades deve ser atenta ao que dispõe os textos normativos e esses oferecem limites à construção de sentidos.

Na verdade, Kelsen já dizia que toda norma legal deriva de uma vontade pré-jurídica (um querer), mas a dificuldade do intérprete repousa na identificação de o que se reputará como sendo essa vontade. No dizer de Marçal Justen Filho, não há qualquer caráter predeterminado apto a qualificar o interesse como público. Sustenta que “o processo de democratização conduz à necessidade de verificar, em cada oportunidade, como se configura o interesse público, Sempre e em todos os casos, tal se dá por meio da intangibilidade dos valores relacionados aos direitos fundamentais”.¹

Nessa trilha de raciocínio, iniciaremos pelo exame das formulações literais, isolando os enunciados prescritivos e sua estrutura lógica, para depois alcançar as significações normativas e, como produto final, a regra jurídica. Norma não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática dos textos².

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

HIPÓTESE

CONSEQUÊNCIA

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

O exame literal dos textos legais acima transcritos evidencia que o *caput* do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 determina que a multa seja calculada “**sobre a totalidade ou diferença de tributo**”. Ou seja, as penalidades previstas nos incisos I e II, e no §1º, IV, referem-se todas à falta de pagamento de tributo. Assim, ambas as penalidades discutidas nesse processo, por força da previsão legal, incidem sobre a mesma base de cálculo, ao contrário, do quer fazer crer a Procuradoria da Fazenda Nacional.

Importante firmar que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, eis que, juridicamente, o fato gerador do tributo só será tido por ocorrido ao final do período anual (31/12). O valor do lucro – base de cálculo do tributo - só será apurado por ocasião do balanço no encerramento do exercício, momento em

¹ MARÇAL, Justen Filho. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2005, p.43/44.

²² Ricardo Guastini citado por Humberto Ávila em *Teoria dos Princípios*, São Paulo: Malheiros, 2005, p.22.

³ A hipótese de majoração da multa de ofício para 150% está prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 caso identificado verdadeiro intuito de fraude.

que são compensados os valores pagos antecipadamente em cada mês sob bases estimadas e realizadas outras deduções desautorizadas no cálculo estimado.

O aplicador, diante dessas proposições extraídas do texto legal, deve buscar a interpretação que alcance a coerência interna do conjunto, por isso a construção lógica da regra jurídica não pode levar ao cumprimento de um enunciado prescritivo e ao necessário descumprimento de outro do mesmo dispositivo legal. O intérprete deve buscar o sentido do conjunto que afaste contradições, afinal, dentre a moldura de significações possíveis de um texto de direito positivo a escolha do intérprete de ser feita em consonância com todo ordenamento jurídico.

Nesse sentido, vale lembrar que o rigor é maior em se tratando de normas sancionatórias, não se devendo estender a punição além das hipóteses figuradas no texto. Além da obediência genérica ao princípio da legalidade, devem também atender a exigência de objetividade, identificando com clareza e precisão, os elementos definidores da conduta delituosa. Para que seja tida como infração, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata. A insegurança, sobretudo no campo de aplicação de penalidades, é absolutamente incompatível com a essência dos princípios que estruturam os sistemas jurídicos no contexto dos regimes democráticos.

Reportando-me a doutrina de Paulo de Barros Carvalho, a base de cálculo da regra sancionatória, a semelhança da regra de incidência tributária, apresenta três funções: (i) compor a específica determinação da multa; (ii) medir a dimensão econômica do ato delituoso, e (iii) confirmar, infirmar ou afirmar o critério material da infração. A primeira função permite apurar o montante da sanção. Na segunda, o valor adotado como base de cálculo busca aferir o quanto o sujeito ativo foi prejudicado (função reparadora) e para garantir eficácia a norma (função desestimuladora da conduta ilícita).

Por fim, a última função da base de cálculo atende a exigência de proporcionalidade entre o delito e a sanção. Se a conduta visa coibir falta de pagamento de tributo, a base de cálculo apropriada é o montante não pago. Se, por outro lado, a conduta ilícita refere-se ao descumprimento de um dever instrumental não relacionado à falta de recolhimento de tributo, não seria razoável adotar essa grandeza como base de cálculo. Nessa mesma linha, a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas regras sancionadoras faz pressupor a identidade ou, pelo menos, a proximidade da materialidade dessas condutas ilícitas. Ou seja, sanções que têm a mesma base de cálculo devem, em princípio, corresponder a idêntica conduta ilícita.

Essas conclusões aplicadas à legislação tributária evidenciam o desarranjo na adequação das regras sancionadoras atualmente vigentes no imposto sobre a renda, em que ofensas a bens jurídicos de distintos graus de importância para o Direito são atribuídas penas equivalentes, sem que se atente ao princípio da proporcionalidade punitiva. A punição prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 pelo não-recolhimento do tributo (75% do imposto devido) é equivalente a punição prevista no mesmo artigo pelo descumprimento do dever de antecipar o mesmo tributo (75% do valor da estimativa). Em certos casos, a penalidade isolada chega a ser superior a multa de ofício aplicada pelo não recolhimento do tributo no fim do ano.

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 as lições de Miguel Reale Junior: “pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave...” E prossegue “no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave”.⁴

Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.

Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades – de mora e de ofício – na mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.

Nesse sentido, cabe ressaltar que a Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, veio a disciplinar posteriormente a aplicação de multas nos casos de lançamento de ofício pela Administração Pública Federal. Esse dispositivo legal veio a reconhecer a correção da jurisprudência desta Câmara, estabelecendo a penalidade isolada não deve mais incidir sobre **“sobre a totalidade ou diferença de tributo”**, mas apenas sobre **“valor do pagamento mensal”** a título de recolhimento de estimativa. Além disso, para compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustou o percentual da multa por falta de recolhimento de estimativas para 50%, passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação (Lei no 8.218/91, art. 6º). Assim, a penalidade isolada aplicada em procedimento de ofício em função da não antecipação no curso do exercício se aproxima da multa de mora cobrada nos casos de atraso de pagamento de tributo (20%). Providência que se fazia necessária para tornar a punição proporcional ao dano causado pelo descumprimento do dever de antecipar o tributo.

No caso presente, em relação ao ano-calendário de 1998 a 2002, o relatório indica que a empresa foi autuada para exigir principal e multa de ofício em relação ao imposto de renda não recolhido ao final do exercício e, concomitantemente, foi aplicada multa isolada sobre a mesma base estimada não recolhida. Como exposto, essa dupla aplicação, por força do princípio da consunção, não pode subsistir.”

Portanto, a multa pode ser aplicada após o encerramento do ano calendário, estando rigorosamente de acordo com a lei, desde que não seja concomitante com a multa proporcional de ofício sobre o tributo devido e que, evidentemente, seja apurado saldo de tributo a pagar no final do período de apuração.

Diante do exposto dou provimento parcial ao recurso para acolher a preliminar de decadência da CSLL até outubro de 1997 e no mérito, excluir da base de cálculo da penalidade (IRPJ e CSLL) os valores acima do saldo de tributo a pagar no final de cada período de apuração anual.

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza – Relator