



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

Processo nº 10945.003168/2005-83
Recurso nº 155.878 Voluntário
Acórdão nº **1402-01.069 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 13 de junho de 2012
Matéria IRPJ
Recorrente PILÃO AMIDOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000, 2001

CSLL. MULTAS ISOLADAS NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTAS PROPORCIONAIS. INAPLICABILIDADE.

É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ou apuração inexistência de tributo a recolher no ajuste anual.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencido o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator.

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

Relatório

Pilão Amidos Ltda recorre a este Conselho contra decisão de primeira instância proferida pela 2ª Turma da DRJ Curitiba/PR, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

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

“Trata o processo de autos de infração de multa isolada por falta de recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido sobre a base estimada.

O auto de infração (fls.318/322) exige o recolhimento de R\$ 1.112.286,81 de multa isolada. Foram apuradas as seguintes infrações, relatadas no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 303/315:

Multas Isoladas – Falta de Recolhimento da CSLL sobre Base de Cálculo Estimada: nos períodos de 01/2000 e 12/2001.

Enquadramento legal no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Cientificada em 05/12/2005, conforme fls. 318 e 321, tempestivamente, em 04/01/2006, a interessada apresentou impugnação aos lançamentos, às fls. 326/373, através de representante legal, conforme fls. 379/380, acompanhada dos documentos de fls. 381/449, que se resume a seguir:

a. Argüi o transcurso da decadência, já que, tratando-se de lançamento de ofício, em revisão de lançamento por homologação, operou-se a decadência em relação a diversos fatos geradores, pois transcorridos mais de cinco anos entre aqueles ocorridos antes de 05/12/2000 e a notificação do ato fiscal, em 05/12/2005;

b. No mérito, contesta o lançamento por omissão de receita – saldo credor de caixa, pois a diferença de valor credor na conta caixa não é decorrente da existência de receita não contabilizada, e sim da forma de lançamento contábil realizado pela atuada. Afirma que alguns lançamentos a crédito foram realizados observando o mesmo dia da aquisição do insumo/serviço e não o da sua efetiva liquidação, ou seja, apesar de a empresa ter registrado em sua contabilidade que o crédito ocorrera na data da aquisição de bens ou serviços, de fato a disponibilidade e movimentação financeira para aquele crédito somente ocorrera em dias subsequentes, com o efetivo pagamento do insumo/serviço adquirido e, por consequência, quando já havia uma receita perfeitamente compatível. Junta o movimento de caixa recomposto com o lançamento dos créditos e débitos a partir da data de sua efetiva disponibilização, sendo que, assim, nenhuma diferença persiste;

c. Ainda com respeito à infração "Saldo Credor de Caixa", a impugnante requer seja determinada a realização de perícia para certificar-se da inexistência de omissão de receitas. Nomeia como seu perito, o Sr. Antônio Renato Dellandrea, brasileiro, casado, contador, inscrito no CRC/SC sob o nº 010163/0-7, CPF 292.672.699-68, com endereço profissional à R. dos Pioneiros, 313, 1º andar, Centro, na cidade de Rio do Sul/SC, e formula os seguintes quesitos: 1) Nos lançamentos contábeis da conta caixa dos meses de outubro e novembro de 2000 e janeiro de 2001 a atuada considerava a data das aquisições ou a data de sua efetiva

liquidação para os créditos? E para as receitas, nos lançamentos a débito, houve registros posteriores (muitas vezes no final do mês) à data do efetivo ingresso das receitas? 2) Reconstituo a conta caixa, mediante o lançamento a crédito e débito de conformidade com a exata data da efetiva saída ou ingresso de recursos, com base nos documentos de suporte, persiste saldo credor em algum dia?;

d. Com relação à glosa de despesas operacionais e encargos não necessários à atividade da empresa, alega que a autuada aderiu ao PAES a fim de regularizar sua situação fiscal e o valor referente foi lançado como despesa, excluindo-se da apuração do lucro real, inexistindo qualquer vedação legal para tal apropriação. Com a promulgação da Lei nº 9.981/95 o art. 8º da Lei 8.541/92 deixou de ter eficácia jurídica, devendo a hipótese ser analisada exclusivamente sob a ótica do §1º do art. 41 da Lei nº 9.891/95, único dispositivo legal que dá supedâneo à matéria. Lembra que a lei complementar nº 104/2001 acrescentou os incisos V e VI ao art. 151 do CTN, referentes à concessão de medida liminar ou tutela antecipada em outras espécies de ação judicial, e ao parcelamento, como novas hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito Tributário. Entretanto, a litigante lembra que até a presente data não foi editada qualquer outra lei ordinária modificando a redação do § 1º do art. 41 da Lei 8.981/95, no sentido de que essas novas hipóteses de suspensão sejam impeditivas à dedutibilidade para fins de determinação do lucro real. Assim, inexistindo vedação legal, não há amparo legal para a glosa efetivada pela autoridade fiscal;

e. Reclama da glosa das despesas operacionais apropriadas pela autuada referentes a multas, em vista de o direito à dedutibilidade das multas suportadas pelos contribuintes, como custos ou despesas, ter cunho constitucional. Conclui que ao não deduzir do lucro tributável o valor correspondente à multa paga pelo contribuinte, este restará penalizado novamente, através do aumento da base tributável e, conseqüentemente, do *quantum* devido de imposto de renda. Assevera que não há como se negar que, do ponto de vista econômico, a multa é uma despesa, um gasto necessário para o cumprimento de uma sanção pecuniária, para a regularização da atividade do infrator, indicativa de conta de prejuízo ou perda, sem representar aplicação para posterior auferimento de resultado. Daí não há como conceber que não possa ser dedutível para fins de apuração do montante tributável, a multa de qualquer natureza, sem arranhar o conceito jurídico de renda, que é definido pelo CTN como a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, mediante o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

f. No que se refere à glosa de despesas operacionais — depreciação de bens do ativo imobilizado, considera insubsistente, eis que a fundamentação apontada pelo auditor é improcedente, mormente porque toda a documentação relativa, devidamente por ele discriminada, foi apresentada pela autuada no procedimento fiscal. Entende que a autuada forneceu toda a documentação e informação necessária, solicitadas pela fiscalização, sendo perfeitamente passível de ser verificado através dela os requisitos legais necessários para o cômputo como custo ou encargo de depreciação, razão pela qual não se pode admitir a glosa dos custos e encargos dos mesmos, firmados pela fiscalização aleatoriamente. Afirmar que a fiscalização não se deu ao trabalho de analisar os documentos e arquivos enviados;

g. Quanto aos ganhos de capital — alienação de bens do ativo permanente, com base no aumento do valor dos bens do ativo objeto de integralização de capital, discorda do entendimento do fiscal no sentido de que houve alienação, já que o que ocorreu foi integralização de capital subscrito em outra sociedade mediante bens integrantes do ativo imobilizado, figura que não se confunde com alienação. Discorda da decisão da autoridade fiscal, que entendeu que o laudo de avaliação-

elaborado pela Consultoria e Assessoria Júnior Empresarial da Universidade para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí — CAJE é inservível para o fim de reavaliação de bens do ativo permanente. Afirmo que o laudo técnico de avaliação é dispensável, já que a operação empreendida pela impugnante é mera contrapartida decorrente de aumento de valor na integralização de capital social;

h. Mesmo defendendo a dispensabilidade do laudo, contesta a desqualificação do laudo pelo fiscal, já que o CAJE é uma associação civil idônea, devidamente inscrita no CNPJ, sob o nº 02.268.212/0001-80, tendo como objetivo o estudo, a coordenação, a colaboração com os poderes públicos e demais associações, assessoria e consultoria empresarial. Além disso, a autoridade fiscal não impugnou o conteúdo do laudo, sequer questionou os valores nele apurados, o que confronta com a legislação vigente;

i. Ainda com relação à alienação com ganho de capital, discorda da pretensão do auditor fiscal em adicionar o valor desses bens ao lucro líquido para fins de determinar o lucro real, com aplicação analógica do § 3º do art. 434 do RIR199. Além do fato de a analogia ser incompatível com o art. 108, § 1º do CTN, tal dispositivo foi revogado pelo art. 4º da Lei 9.959/00, que dispõe que, a partir de 01/01/2000, não apenas o momento em que a reserva de reavaliação dos bens será computada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, com também dispensou qualquer laudo de reavaliação;

j. No que concerne a suposta omissão de receitas — arrendamento/aluguel, em razão do contrato de arrendamento firmado com a empresa Pilão Química Ltda, no valor de R\$ 6.000,00, entre 09/2000 a 12/2001, afirma que, apesar da existência do contrato, este acabou não surtindo os efeitos desejados pela não execução do objeto primordial, que era a utilização dos bens arrendados pela arrendatária Pilão Química Ltda. Assim, como a autuada nada auferiu e muito menos teve acréscimo patrimonial em decorrência do contrato, não deve prevalecer o lançamento sobre a suposta omissão de receitas. Esclarece que a declaração de fl. 243 foi interpretada de forma equivocada pelo auditor fiscal. A declaração prestada pelo contador indica que não houve a contabilização dos valores relativos ao contrato de arrendamento, e jamais no sentido de declarar que houve o recebimento das importâncias mensais pela empresa autuada e que estas não teriam sido contabilizadas. Assim, afirma que não há qualquer documento que corrobore a assertiva do auditor fiscal no sentido de que a empresa autuada recebera os valores decorrentes do contrato de arrendamento firmado com a empresa Pião Química Ltda. A fim de extirpar qualquer dúvida sobre a declaração, junta nova declaração firmada pelo referido contador, esclarecendo sua intenção e objetivo;

k. Protesta contra a multa isolada por falta de recolhimento de CSLL mensal/estimativa, que somente tem lugar na hipótese de prejuízo fiscal anual, segundo a melhor interpretação do inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Além disso, a exigência da penalidade de forma dupla não se sustenta, pois seria permitir a dupla penalização do mesmo evento com interesse fiscal. Argumenta que o fato mais visível é o da multa isolada exigida para o mês de novembro de 2000, de R\$ 1.010.100,88, que corresponde a 150% da CSLL tido como devida sobre o alegado ganho de capital (R\$ 7.490.088,00) supostamente verificado na integralização de capital com bens do ativo permanente da autuada, ao mesmo tempo em que é exigida a multa de R\$ 2.779.789,38, juntamente com o imposto, relativos ao lucro líquido apurado para o ano calendário de 2000, em face da adição ao resultado do mesmo valor de R\$ 7.490.088,00, ou seja, o ganho supostamente verificado naquela integralização;

1. Repudia a aplicação da multa de 150%, que foi aplicada em relação ao ganho de capital, que decorreu de um equívoco grotesco em relação à classificação jurídica do ato praticado pela atuada, pois restou mais do que comprovado que inexistiu venda de bens do ativo, compra de cotas etc., uma vez que a operação foi de integralização de capital subscrito em outra empresa mediante conferência de bens do ativo permanente. Entende que a aplicação da presente multa é totalmente descabida, pois não houve ato capaz de caracterizar sonegação nem fraude ou crime contra a ordem tributária, em qualquer dos tipos. Ressalta que se trata de construção ilógica a afirmação de que os sócios da empresa Pilão Amidos Ltda e Pilão Química Ltda planejaram a operação de integralização de capital com seus bens reavaliados para o fim de eximirem-se do pagamento de tributos relativos a ganho de capital.

m. Reclama que tal posicionamento se afigura em um equívoco gigantesco, já que fiscalização, presa na idéia do ganho de capital originariamente concebida, esqueceu que a atuada, na efetivação da venda das quotas da empresa Pilão Química Ltda, se um dia ocorrer, deverá, por força do art. 439, § único, inciso I do RIR/99, realizar proporcionalmente a reserva de reavaliação constituída pela diferença entre o valor contábil original e o de integralização no capital da investida, adicionado o correspondente valor ao lucro líquido do período em que ser verificar o evento, para fim de apuração do lucro real. E nem poderia ser diferente, pois mesmo que tudo tivesse sido previsto antecipadamente — como insinuou a fiscalização —, tratar-se-ia de procedimento lícito, que não produziria resultado fiscal diverso se a atuada tivesse prometido a venda bens de seu ativo imobilizado de menor valor por um valor maior, pois somente com o exercício da opção por parte da Avebe é que haveria alienação capaz de gerar ganho de capital;

n. Quanto à infração relativa ao contrato de arrendamento firmado com a empresa Pilão Química Ltda, alega que também não subsiste a autuação, pois, conforme amplamente demonstrado, a atuada não omitiu do fisco qualquer receita não operacional, pois os valores que a autoridade fiscal considerou como ingresso de receitas, em verdade, jamais entraram no caixa da atuada. Assim, não tendo havido qualquer omissão por parte da atuada com o objetivo de fraudar o fisco, descabe a aplicação da multa de 150%, pois não houve intuito de sonegação, não se verificando, portanto, a hipótese prevista no art. 71 da Lei 7.502/64. Não estando presentes, pois, os pressupostos autorizadores da qualificação da multa, deve ela, se mantida, ser reduzida para o patamar de 75%;

o. Requer a produção de todos os meios de prova admitidos em direito, especificando já a documental e a pericial;

p. Em 07/04/2006, esta Delegacia da Receita Federal de Julgamento solicitou diligência junto à DRF de Foz do Iguaçu/PR, atinentes à omissão de receitas por saldo credor de caixa e por arrendamento/aluguel, conforme despacho de fl. 452.

q. Às fls. 454/512 consta o resultado das diligências efetuadas pela mesma autoridade fiscal;

É o relatório.”

A decisão de primeira instância, representada no Acórdão da DRJ nº 12608 (fls. 513-562) de 26/10/2006, por maioria de votos, julgou parcialmente procedente o lançamento. A decisão foi assim ementada.

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DECADÊNCIA. CSLL. A decadência das contribuições que compõem o orçamento da seguridade social ocorre dez anos após o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ser constituído pelo lançamento.

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. PROVA DOCUMENTAL. APRESENTAÇÃO NA IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO. Indefere-se pedido de perícia, por ser prescindível, quando a interessada pretende produzir provas de suas alegações, quando já poderia tê-las apresentado na impugnação, e deixou de fazê-lo, tendo portanto precluído de seu direito de apresentação de prova documental, e não sendo caso das exceções legalmente previstas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2000, 2001

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. CONTABILIZAÇÃO NO ÚLTIMO DIA DO MÊS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DAS ALEGAÇÕES. Correto o lançamento, a título de omissão de receitas por saldo credor de caixa, constatado em sua contabilidade, quando o contribuinte, apesar de alegar que contabilizava suas receitas no último dia útil do mês, e não nas datas de liquidação das faturas, não apresentou qualquer documentação tendente a comprovar a veracidade de suas alegações.

GLOSA DE DESPESAS. PARCELAMENTO. DEDUÇÃO CONDICIONADA À ANÁLISE DOS TRIBUTOS PARCELADOS. Nem todo tributo objeto de parcelamento é dedutível na determinação do lucro real, já que pode contemplar os expressamente vedados, como a CSLL, assim como aqueles que já foram apropriados como despesas nos respectivos períodos de competência, sendo, portanto, correta a glosa quando o contribuinte não traz aos autos qualquer informação tendente a atestar a viabilidade da pleiteada dedução.

GLOSA DE DESPESAS. MULTA POR INFRAÇÕES FISCAIS. MULTA DE OUTRAS NATUREZAS. INDEDUTIBILIDADE. Correta a glosa de despesas lançadas a título de multa, eis que as multas por infração fiscal somente são dedutíveis quando de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo, e as de natureza não-Tributárias são indedutíveis por falta do requisito de necessidade ou usabilidade.

GLOSA DE DESPESAS DE DEPRECIAÇÃO. AUSÊNCIA DE PLANILHA DE CÁLCULO. CONSTITUIÇÃO DE RESERVAS DE REAVALIAÇÃO SEM REFERÊNCIA ÀS CONTAS AFETADAS DO ATIVO IMOBILIZADO. Correta a glosa de despesas quando o contribuinte deixa de apresentar planilha de cálculo e controle das despesas de depreciação contabilizadas pela empresa, e constitui reservas de reavaliação sem as respectivas contrapartidas em contas do ativo imobilizado,

impossibilitando ao autuante saber quais bens tiveram seus valores acrescentados, a fim de examinar a exatidão dos valores de despesa de depreciação.

REAVALIAÇÃO DE BENS NA SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL. NECESSIDADE DE LAUDO PERICIAL. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS PARA EXAME DA RESERVA DE REAVALIAÇÃO. ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO. A reavaliação de bens na subscrição de capital não prescinde do competente laudo pericial de reavaliação de bens, que, tendo sido apresentado sem os requisitos legais previstos, e tendo o contribuinte Roberto Massao Chinen — Relator deixado de fornecer elementos que possibilitassem ao autuante o exame da veracidade dos dados contabilizados na reserva de reavaliação, autorizam a adição do valor da reserva constituída ao lucro líquido para efeito de apuração do lucro real.

OMISSÃO DE RECEITAS. CONTRATO DE ARRENDAMENTO. DESPESA CONTABILIZADA NA ARRENDATÁRIA. IRRELEVÂNCIA DO NÃO RECEBIMENTO DO RENDIMENTO. Correto o lançamento por omissão de receitas de arrendamento, quando comprovado o auferimento da receita pela existência de contrato e pela contabilidade do arrendatário, descabendo alegar falta de recebimento do rendimento, uma vez que a escrituração de receitas e despesas regem-se pelo regime de competência, que as reconhece abstraídas do efetivo pagamento.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DA ESTIMATIVA DA CSLL. REDUÇÃO PARA 50%. RETROATIVIDADE BENIGNA. É devida a multa isolada pela falta de recolhimento da estimativa da CSLL, impondo-se, porém, a redução do percentual para 50%, em face de legislação superveniente ao lançamento, por força do princípio da retroatividade benigna.”

Contra a aludida decisão, da qual foi cientificada em 22/11/2006 (A.R. de fl. 563v), a interessada interpôs recurso voluntário em 21/12/2006 (fls. 571-637), onde repisa os argumentos trazidos na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar.

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

Trata o processo de auto de infração de multa isolada por falta de recolhimento de CSLL sobre a base estimada, relativa aos anos-calendário de 2000 e 2001.

O Termo de Verificação Fiscal (fls. 303/315), relativo ao auto de infração em questão, esclarece que a apuração da falta de recolhimento das antecipações mensais da CSLL foi decorrente de omissões de receitas, ganhos de capital e glosas de despesas apuradas para aqueles anos-calendário pela fiscalização e que deram origem ao auto de infração de IRPJ (e seus reflexos na CSLL, COFINS e Contribuição para o PIS) protocolizado através de outro processo (PAF 10945.003167/2005-39).

Verifica-se, de início, que a penalidade foi aplicada com fulcro no art. 44, inciso I, e § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96 (fl. 320), *in verbis*:

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

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

(...)

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

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

(...)

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

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

*Art. 2º - A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, **determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos***

percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

Os artigos 29, 30, 31, 32 e 34 da Lei nº 8.981/95 tratam da apuração da base estimada. O art. 35 daquela Lei, com as alterações da Lei nº 9.065/95, consubstancia hipótese em que a falta de pagamento ou o pagamento em valor inferior é permitida (exclusão de ilicitude). Diz o dispositivo:

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

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

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

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

(...)”

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

Nesse sentido, destaco trecho do voto proferido pelo i. Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105141498, Processo nº 13629.000292/200304, Acórdão CSRF/0105.838, *in verbis*:

“As remissões relevantes são as seguintes:

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

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

Após a edição desse dispositivo legal, inúmeros debates instalaram-se no âmbito desse Conselho de Contribuintes, sobretudo acerca da aplicação cumulativa

das sanções neles previstas. Na verdade, a leitura isolada dos enunciados do artigo 44 da Lei nº 9.430 tem levado alguns dos meus pares a sustentar a aplicação da multa isolada em todos os casos em que não houver recolhimento da estimativa. Sustentam que a sanção foi concebida justamente para assegurar efetividade ao regime da estimativa e preservar o interesse público.

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

Na verdade, Kelsen já dizia que toda norma legal deriva de uma vontade pré-jurídica (um querer), mas a dificuldade do intérprete repousa na identificação de o que se reputará como sendo essa vontade. No dizer de Marçal Justen Filho, não há qualquer caráter predeterminado apto a qualificar o interesse como público. Sustenta que “o processo de democratização conduz à necessidade de verificar, em cada oportunidade, como se configura o interesse público, Sempre e em todos os casos, tal se dá por meio da intangibilidade dos valores relacionados aos direitos fundamentais”. (*in* MARÇAL, Justen Filho. Curso de Direito Administrativo. São Paulo: Saraiva, 2005, p.43/44).

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

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

HIPÓTESE**CONSEQUÊNCIA**

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, *caput*, 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 (*caput*, 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).

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

O exame literal dos textos legais acima transcritos evidencia que o *caput* do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 determina que a multa seja calculada “sobre a totalidade ou diferença de tributo”. Ou seja, as penalidades previstas nos incisos I e II, e no §1º, IV, referem-se todas à falta de pagamento de tributo. Assim, ambas as penalidades

discutidas nesse processo, por força da previsão legal, incidem sobre a mesma base de cálculo, ao contrário, do 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 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”. (in Instituições de Direito Penal, Parte Geral. Rio de Janeiro: Forense, 2002, págs. 276 e 277).

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

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

Nesse sentido, cabe ressaltar que a Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, veio a disciplinar posteriormente a aplicação de multas nos casos de lançamento de ofício pela Administração Pública Federal. Esse dispositivo legal veio a reconhecer a correção da jurisprudência desta Câmara, estabelecendo a penalidade isolada não deve mais incidir sobre “sobre a totalidade ou diferença de tributo”, mas apenas sobre “valor do pagamento mensal” a título de recolhimento de estimativa. Além disso, para

compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustou o percentual da multa por falta de recolhimento de estimativas para 50%, passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação (Lei no 8.218/91, art. 6º).

Assim, a penalidade isolada aplicada em procedimento de ofício em função da não antecipação no curso do exercício se aproxima da multa de mora cobrada nos casos de atraso de pagamento de tributo (20%). Providência que se fazia necessária para tornar a punição proporcional ao dano causado pelo descumprimento do dever de antecipar o tributo.

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

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

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

MULTA ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ou apuração inexistência de tributo a recolher no ajuste anual.

No presente caso, a apuração da falta de recolhimento das antecipações mensais da CSLL foi decorrente de omissões de receitas, ganhos de capital e glosas de despesas apuradas pela fiscalização e que deram origem ao auto de infração de IRPJ (e seus reflexos na CSLL, COFINS e Contribuição para o PIS) protocolizado através do processo (PAF 10945.003167/2005-39).

Assim, tendo sido verificada a concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, não há que se falar em exigência da multa de ofício isolada por falta de recolhimentos de estimativas mensais.

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

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator.

Processo nº 10945.003168/2005-83
Acórdão n.º **1402-01.069**

S1-C4T2
Fl. 674

CÓPIA