



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10950.002693/2006-93
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-011.762 – 1ª Turma
Sessão de 15 de outubro de 2013
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado USINA DE AÇÚCAR E ÁLCOOL GOIOERÊ LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004

Ementa:

MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria dos votos, recurso da Fazenda negado provimento. Vencido o Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Valmir Sandri.

(documento assinado digitalmente)

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Relator.

VALMIR SANDRI - Redator designado.

EDITADO EM: 31/10/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Marcos Aurélio Pereira Valadao, José Ricardo da Silva, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Karem Jureidini Dias, Valmar Fonseca de Menezes, Valmir Sandri, Jorge Celso Freire da Silva, João Carlos de Lima Júnior e Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente)

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto, com adendos e pequenas modificações para maior clareza, o Relatório do acórdão recorrido:

Trata-se de lançamentos do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS dos anos-calendário de 2001 a 2004. As infrações referem-se a omissão de receitas correspondentes à saída de álcool etílico hidratado carburante sem emissão de nota fiscal e por saída de açúcar também sem emissão de nota fiscal. Foi aplicada multa de 150%. Os autos foram lavrados em 01.11.2006.

Foram lançadas multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas do IRPJ e da CSLL, sobre o valor da receita omitida, no percentual de 75%.

A contribuinte impugnou:

a) Multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL, no valor de R\$ 2.190.527,57 (IRPJ) e R\$ 842.134,38 (CSLL).

b) Impugnação parcial da contribuição para o PIS e COFINS. Pediu que a CIDE fosse deduzida da base de cálculo dessas contribuições, nos termos da Lei 10.336/2001, art. 8º.

Do valor original do PIS de R\$ 220,665,46, deduz R\$ 62.375,44, obtendo o saldo de R\$ 158.290,02. Entende que o valor correto do PIS (valor original, mais multa de 150%, mais selic) é de R\$ 485.159,05.

Para a COFINS, do valor de R\$864.733,90 deduz R\$ 286.617,44, obtendo o saldo de R\$ 1.782.869,28.

A Turma Julgadora reduziu o percentual das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, de 75% para 50% e manteve a outra parte impugnada (R\$ 64.375,44 para PIS e R\$ 286.617,14 para a COFINS, acrescidos de multa de 150% e acréscimos legais).

A ciência da decisão de primeira instância se deu em 07.05.2007 e o recurso foi apresentado em 05.06.2007. Posteriormente a Turma Julgadora proferiu nova decisão, em razão da 4ª Câmara ter constatado que não havia sido interposto recurso de ofício.

O valor excluído na nova decisão é exatamente igual ao excluído na primeira decisão, ou seja, o percentual das multas isoladas de IRPJ e de CSLL foi reduzido de 75% para 50%. O valor exigido de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas do IRPJ passou para R\$ 1.460.351,72, e por falta de recolhimento de estimativas da CSLL passou para R\$ 561.422,91.

Conforme fls. 1.596, a ciência da decisão ocorreu em 15.07.2009 e o recurso voluntário foi interposto em 13.08.2009.

No recurso o sujeito passivo argui:

a) que o autuante cumulou a multa proporcional do IRPJ e da CSLL, com a multa isolada dos respectivos tributos, sendo que as duas possuem a mesma base de cálculo, contrariando o entendimento dos conselhos.

b) pede a desqualificação da multa e sua redução para 50%. Discute o princípio do não-confisco

c) discute o alargamento da base de cálculo da contribuição para o PIS e COFINS e a dedução da CIDE-Combustíveis na apuração da base de cálculo dessas contribuições.

d) aduz que é inaplicável a taxa selic como juros de mora.

Posteriormente, em 12.02.2010, apresentou petição (fls. 1.598/1.633), por meio da qual informa que aderiu ao parcelamento especial de que trata a Lei 11.941/2009 e que do recurso voluntário somente mantém em discussão, a matéria relativa à multa isolada.

É o relatório.

O acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO:IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICAIRPJ

Ano calendário:2001,2002,2003,2004

Ementa:

PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO.

Não cabe a aplicação concomitante da multa de ofício incidente sobre o IRPJ e a CSLL apurados, e da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas,prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, §1º,inciso IV,quando calculadas sobre os mesmos valores, apurados em procedimento fiscal.Incabível a exigência da multa isolada.

RECURSO DE OFÍCIO. REDUÇÃO DA MULTA ISOLADA DE 75% PARA50%.RETROATIVIDADE BENIGNA.

Correta a redução da multa de ofício de 75% para 50%, fundamentada no art. 44, II, "b" da Lei 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei 11.488/2007, em razão do princípio da retroatividade benigna.

Inconformada com a decisão que deu provimento ao recurso voluntário para excluir a exigência da multa isolada, aplicada concomitantemente com a multa de ofício, a Fazenda Nacional apresentou recurso especial (fls. 1.653/1.655), o qual foi admitido (fls. 1.659/1.600) pelo presidente da 4ª Câmara da 1ª Sejul.

A contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso da Fazenda Nacional (fls. 1;666/ 1.688).

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcos Auréli Pereira Valadão

Conheço do recurso por reconhecer a existência de seus pressupostos.

Houve lançamento de multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas mensais, e também da multa de ofício pela omissão de recolhimento de IRPJ e CSLL. Observe-se que a infração decorreu de omissão de recolhimento de IRPJ e CSLL, sendo que o mérito desta omissão não é objeto de presente recurso. Disto resultou insuficiência de recolhimentos do IRPJ e CSLL Estimativa Mensal, e foram calculados sobre balanços/balancetes de suspensão redução, em idêntico montante ao do IRPJ e CSLL Anual devido, ficando sujeito à incidência de multa isolada de 75%, conforme auto de infração, tendo sido reduzida para 50% pela decisão da DRJ/CTA (de fls. 1226 e segs.), e mantida pela nova decisão (AC. 06-22.907), da mesma DRJ (novo acórdão por inexatidão formal do primeiro), que foi objeto de recurso de ofício, o qual o qual foi desprovido pela decisão em sede de recurso voluntário pelo CARF (Ac. 1402-00.377, da 2ª TO da 4ª C. da 1ª Seção do CARF), mantendo a redução da multa e afastando a multa isolada da estimativa. Não há recurso especial sobre a redução da multa. O tema em debate é, portanto somente a dita "concomitância" de multas.

A Fazenda Nacional alega em seu recurso especial que conforme disposição do artigo 29 da Lei n. 9.430, de 1996, as pessoas jurídicas que optam pelo lucro real com apuração anual de resultados ficam obrigadas ao pagamento do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, apurados mensalmente com base na estimativa, desta forma, em caso de inadimplemento dessa obrigação tributaria, a mesma Lei estipulou, no artigo 44, § U, inciso IV (atual art. 44, II, b, da Lei n.9 9.430/96, na redação dada pela Lei n. 11.488/07), a multa de ofício, que deve ser exigida isoladamente. Traz outras alegações citando o CTN e apresenta paradigma condizente com os argumentos expendidos.

Nas contrarrazões apresentadas o contribuinte reitera as razões apresentadas no recurso, cita jurisprudência do CARF, e pede a manutenção da não aplicação da multa isolada e também reitera a aplicação retroativa da multa mais favorável de 50% - tema não objeto de este recurso especial.

Passo a analisar a questão colocada pelo recurso especial.

O acórdão paradigma trazido para sustentar o especial de divergência tem basicamente a mesma linha argumentativa expendida pelo Recorrente, de forma a contrapor os argumentos do acórdão recorrido, e a meu ver, com melhor hermenêutica da matéria que o acórdão recorrido, portanto, concordo, em sentido amplo, com os argumentos do recorrente. De observar que a jurisprudência do CARF, embora vacilante, neste aspecto parece pender para o outro lado, mas meu entendimento é no sentido da aplicação do sistema do CTN ao caso concreto. Neste sentido, entendo que a dispensa de multa só pode se dar por via de lei de anistia superveniente, ou em casos previstos na própria lei tributária que impõe a sanção, adicionalmente, entendo que as estimativas mensais são obrigações tributárias autônomas destacadas da obrigação tributária decorrente do fato gerador que surge em 31 de dezembro, e que apenas com sanções distintas estas não passíveis de consunção. Desnecessário transcrever aqui, mas adoto também como razões de decidir as mesmas do Acórdão 193-00017, de 13 de outubro de 2008, trazido como paradigma, e também do Acórdão 1802-00.205, de 1º de outubro de 2009, em relação às razões de decidir explicitadas pelo i. C. Jose de Oliveira Ferraz Correa em seu voto vencedor no Acórdão.

A questão, posta de outra forma, é se a multa referente ao não recolhimento da(s) parcela(s) da estimativa, devidas mensalmente se acumulam com a multa pelo não pagamento do tributo devido apurado na declaração anual. Entendo possível a aplicação da multa proporcional sobre o ajuste anual e da multa isolada pelo não recolhimento das estimativas que a ensejaram, em referência ao mesmo exercício fiscal. Isto porque a legislação fixa como regra a apuração trimestral do lucro real ou da base de cálculo da CSLL e faculta aos contribuintes a apuração destes resultados apenas ao final do ano-calendário caso recolham as antecipações mensais devidas, com base na receita bruta e acréscimos, ou justifiquem sua redução/dispensa mediante balancetes de suspensão/redução.

Se assim não procedem, sujeitam-se às multas previstas na legislação que se aplica à espécie. Na redação original da Lei nº 9.430/96 estava assim disposto:

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:

[...]

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;

[...]

Referida norma recebeu a seguinte redação pela Medida Provisória n.º 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007:

Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

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

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

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

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

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I - (revogado);

II - (revogado);

III- (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

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

I - prestar esclarecimentos;

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

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

...

Nestes termos, em ambos os dispositivos (anterior e alteração) estão presentes idênticos elementos para aplicação da penalidade: permanece ela isolada, aplicável aos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL por pessoa jurídica (art. 2o da Lei nº 9.430/96), mesmo se apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL ao final do ano-calendário, o que nem é o caso, pois há tributo devido ao final do ano. A única distinção é o percentual aplicado, de 50% e não mais de 75%, o que inclusive motivou a aplicação de retroatividade benigna, prevista no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, pela autoridade lançadora. Veja-se que no presente caso deve-se aplicar a retroatividade benigna, com multa de 50% no atraso da estimativa, ainda que à época da lavratura do auto de infração

ainda vigorasse a multa de 75%, o que já ficou assentado pelas decisões anteriores neste processo.

Note-se que a Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997, ao tratar da falta ou insuficiência de pagamento da estimativa, em seus arts. 15 e 16, assim dispôs sobre a matéria (vinculando o Auditor da RFB, portanto):

Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os - valores não recolhidos.

§ 1º. As infrações relativas às regras de determinação do lucro real, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do imposto devido em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de que trata o 'capta' sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.

(...)

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

I - a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos;

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

Correta e legal a Instrução Normativa SRF nº 93/1997. Considera-se, impróprio falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais – obrigação imposta aos optantes pela apuração anual das bases tributáveis, repita-se que a assunção desta obrigação foi uma opção do contribuinte e **que o desobrigou dos efetivos pagamentos trimestrais** – e a outra hipótese de incidência da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação principal referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período. São, portanto, fatos distintos que geram multas diferentes, sendo penalidades que não comportam a aplicação do princípio da consunção, que em matéria de Direito Tributário deve ser aplicado *cum granum salis*, especialmente em virtude do que dispõe o art. 136 do Código tributário Nacional.

Ou seja, a exigência da multa isolada, independe de se apurar resultado anual tributável, é mera decorrência do descumprimento da obrigação de recolher as estimativas mensais, nada tendo a ver com exigência da multa incidente sobre o valor do imposto ou da contribuição apurados no ano calendário. Aliás, interpretar-se de outra forma, teria o efeito de transformar não só em opção pela apuração anual do IRPJ/CSLL, mas também tornar opcional o pagamento das estimativas mensais, já que não seriam devidas multas se não adimplidas, bastando que no encerramento do exercício se faça a apuração de prejuízo e bases negativas, ou se adimpla o tributo devido, se for o caso. Ocorre que, embora a apuração anual seja uma opção, o recolhimento das estimativas mensais é obrigatório, e, portanto, se descumprido deve ter uma sanção aplicável, ou então não seria obrigação legal, mas tão somente uma obrigação moral tributária.

Isto posto, voto por dar provimento ao recurso especial Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Relator

Voto Vencedor

Valmir Sandri – Redator designado

Com a devida *vênia* ao entendimento esposado pelo Ilustre Relator dos presentes autos para manter a exigência da Multa Isolada, decorrente da falta do recolhimento das estimativas, tenho opinião divergente para manter tal exigência.

Isto porque, entendo que depois de encerrado o ano-calendário objeto da penalidade – Multa Isolada -, havendo ou não base tributável em 31.12 -, não há como subsistir tal exigência, pois interpreto no sentido de que os dispositivos legais previstos nos incisos III e IV, § 1º, art. 44 da Lei 9.430/96, em sua versão original, têm como objetivo obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações de um provável imposto de renda e contribuição social que poderá ser devido ao final do ano-calendário.

Ou seja, é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa, e sendo assim, a penalidade só poderá ser exigida durante o ano-calendário em curso, tendo em vista que, com a apuração do tributo (CSLL) efetivamente devido ao final do ano-calendário (31.12), desaparece a base imponible daquela penalidade (antecipações), pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado que a justifique.

Portanto, com o encerramento do ano-calendário objeto das antecipações, surge, a partir daí, uma nova base imponible, ou seja, a base que irá suportar o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário, surgindo assim à hipótese da aplicação tão somente do inciso I, § 1º do referido artigo, caso o tributo não seja pago no seu vencimento e apurado *ex-officio*, mas jamais a aplicação concomitante da penalidade prevista nos incisos III e IV, do § 1º do mesmo diploma legal, até porque a dupla penalidade afronta o disposto no artigo 97, V, c/c o artigo 113 do CTN, que estabelece apenas duas hipóteses de obrigação de dar, sendo a primeira ligada diretamente à prestação de pagar tributo e seus acessórios, e a segunda relativamente à obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas pecuniária por descumprimento de obrigação acessória.

No presente caso, conforme se depreende dos autos, o auto de infração foi lavrado após o encerramento do ano-calendário que foi objeto do lançamento, portanto, quando já apurada a base de cálculo do IRPJ efetivamente devido no período.

Logo, embora a contribuinte não tenha antecipado ou tenha antecipado a menor o tributo nos anos-calendário acima citado, o fato é que a exigência da referida penalidade somente foi consubstanciada após o ano-calendário em questão, portanto, quando já conhecida a respectiva base de cálculo e o imposto efetivamente devido, porquanto, impossível no meu entendimento, coexistir num determinado momento (ocasião do lançamento), duas bases de cálculo para uma mesma exação, ou seja, uma com base nas estimativas mensais e outra ao final do ano-calendário.

Nesse passo é a jurisprudência predominante deste E. Conselho e mesmo dessa E. Turma, conforme se depreende da ementa do Recurso n.105-141.498 – Sessão de 14 de abril de 2008-, tendo como Relator o Ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, e por ser o seu voto por demais elucidativo, peço *vênia* para transcrevê-lo na sua integralidade, eis que tratou das hipóteses em que a mesma – Multa Isolada – não deve subsistir, vejamos:

“ ... O art. 44 da Lei nº 9.430/96 que autoriza a aplicação da multa isolada tem o 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 base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

Art. 2º (Lei nº 9.430/96) – 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 estimado, 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.

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 à 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

Dado que houve falta de pagamento ou recolhimento, recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória

Dado que pessoa jurídica está sujeita ao pagamento do IR de forma estimada, ainda que tenha apurado base de cálculo negativa no ano correspondente.

Dado que a pessoa jurídica prova, por meio de balanço ou balancetes mensais, que o valor acumulado excede o valor do imposto

CONSEQUÊNCIA

➔ Pagar multa de 75% ou 150%³ **calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição** (art. 44, *caput*, inciso I e II) ;

➔ Pagar multa isolada de 75% **calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição** (*caput*, art. 44, §1º, IV);

➔ Dispensar recolhimento por estimativa (art. 44. §1º, IV c/c art. 35, §2º, da Lei 8981/95).

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.

calculado com base no lucro real do período.

Essas proposições extraídas do texto legal devem guardar coerência interna, 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 à 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

Fixadas essas premissas, passo ao exame dos enunciados acima transcritos.

Primeiro, o exame do texto evidencia que o artigo 44 da Lei nº 9.430/96 determina que a multa seja calculada **sobre a totalidade ou diferença de tributo**. Por inferência lógica, tem que se entender que os incisos I e II também se referem à falta de pagamento de tributo.

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.

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

Marco Aurélio Greco, na mesma direção, sustenta que:

“mensalmente, o que se dá é apenas o pagamento por imposto determinado sobre base de cálculo estimada (art. 2º, caput), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (art. 3º do art. 2º). Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo ao período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação provisório de um recolhimento, em contemplação de um fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a

ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação – e que dele não pode se distanciar – que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.891/95).”⁵

Tanto é assim, que o art. 15 da Instrução Normativa SRF nº 93/97, ao interpretar o art. 2º da Lei nº 9.430/96, que trata do regime da estimativa, prescreve a impossibilidade de as autoridades fiscais exigir de ofício a estimativa não paga no vencimento, a saber:

“Art.15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.”

A lógica do pagamento de estimativas é, portanto, de antecipar, para os meses do ano-calendário respectivo, o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria só devido ao final do exercício (em 31.12). Sob o sistema de estimativa mensal, permite-se a redução dos pagamentos mensais caso o resultado tributável seja reduzido ou aumentado ao longo do ano-calendário, desde que evidenciado por balancetes de suspensão (art. 29 da Lei nº 8.981/94). Assim, via de regra, o tributo – sob a forma estimada - não será devido antecipadamente em caso de inexistência de lucro tributável.

Tal inferência se alinha coerentemente com o princípio de bases correntes, pois se a empresa nada deve ao longo do ano, nada deverá ao seu final. Se houvesse algum recolhimento prévio que não tem correspondência com o tributo devido ao final do período, tal fato implicaria apenas em restituição ou compensação tributária. Por outro lado, no encerramento do exercício, caso constatada a insuficiência de pagamento do tributo apurado pelo lucro real as empresas terão de complementar a estimativa que fora recolhida ao longo do mesmo período.

Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que **a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício**. Eventuais diferenças, a maior ou a menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução de tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

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

Essa contradição é apenas aparente.

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

Os balanços ou balancetes mensais são, então, os meios de prova exigidos pelo Direito, para que se demonstre a inexistência de tributo devido. Na verdade, para emprestar praticidade ao regime de estimativa, inverteu-se o ônus da prova, atribuindo ao contribuinte o dever de demonstrar que não apurou lucro no curso do ano e que não está sujeito ao recolhimento antecipado. Via de regra, o ônus de provar que o contribuinte está sujeito ao regime de estimativa, para fins de aplicação da multa, caberia ao agente fiscal.

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

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

Resta examinar, então, qual seria a hipótese em que, na presença de prejuízo fiscal, se deveria aplicar a multa isolada.

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

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

Chegamos, portanto, a poucas, mas importantes conclusões:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 19/12/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 03/02/2014 por OT

ACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 02/01/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assin

ado digitalmente em 19/12/2013 por VALMIR SANDRI

Impresso em 06/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

1. *as penalidades, além da obediência genérica ao princípio da legalidade, devem também atender a exigência de objetividade, identificando com clareza e precisão, os elementos definidores da conduta delituosa.*
2. *a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas normas sancionadoras faz pressupor a identidade do critério material dessas normas;*
3. *tributo, na acepção que lhe é dada no direito positivo (art. 3º do Código Tributário Nacional) pressupõe a existência de obrigação jurídica tributária que não se confunde com valor calculado de forma estimada e provisória sobre ingressos;*
4. *a base de cálculo predita no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 refere-se à multa pela falta de pagamento de tributo;*
5. *o tributo devido ao final do exercício e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício;*
6. *não será devida estimativa caso inexista tributo devido no encerramento do exercício;*
7. *os balanços ou balancetes mensais são os meios de prova exigidos pelo Direito, para que o contribuinte demonstre a inexistência de tributo devido e a dispensa do recolhimento da estimativa.*
8. *após o final do exercício, o balanço de encerramento e o tributo apurado devem ser considerados para fins de cálculo da multa isolada;*
9. *antes do final do exercício, o fisco pode considerar para fins de aplicação de multa isolada o valor estimado calculado a partir da receita da empresa, desde que a inexistência de tributo não esteja comprovada por balanços ou balancetes mensais.*
10. *não se pode aplicar a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas e exigir a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício*

No caso presente, em relação aos anos de 2001 e 2002, o relatório indica que a empresa foi autuada para exigir principal e multa de ofício em relação à Contribuição não recolhida ao final do exercício e, concomitantemente, foi aplicada multa isolada sobre a mesma base estimada não recolhida no curso do exercício. Como exposto, essa dupla aplicação, por força do princípio da consunção, não pode subsistir.

Se aplicada multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e constatado que também esse mesmo valor deixou de ser antecipado ao longo do ano sob a forma de estimativa, não será exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício. 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 dessimetria 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.”

Portanto, em consonância com a jurisprudência dessa E. Turma, entendo que não merece qualquer reforma o r. acórdão recorrido, razão porque, nego provimento ao recurso da D. Procuradoria.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

VALMIR SANDRI