



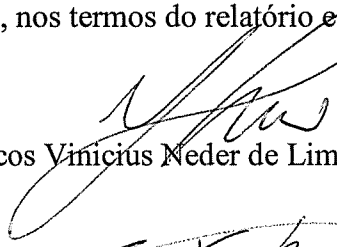
MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

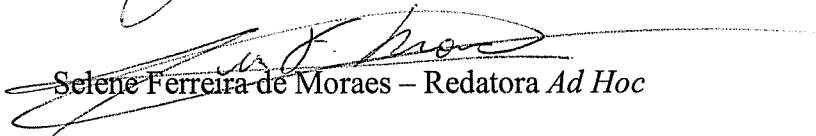
Processo nº 10980.004961/2007-35
Recurso nº 164.585 Voluntário
Acórdão nº 1804-00.089 -- 4ª Turma Especial
Sessão de 26 de maio de 2009.
Matéria CSLL
Recorrente CATTALINI TRANSPORTES LTDA
Recorrida 1ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA. Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


Marcos Vinicius Neder de Lima - Presidente


Selene Ferreira de Moraes – Redatora *Ad Hoc*

EDITADO EM: 04/10/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Vinicius Neder de Lima, Selene Ferreira de Moraes, Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira e Leonardo Lobo de Almeida.

Relatório

Por bem descrever os fatos relativos ao contencioso, adoto o relato do órgão julgador de primeira instância até aquela fase:

“Trata o presente processo do Auto de Infração de fls. 241/244, em que são exigidos R\$ 2.613,14 de multa de ofício isolada (50%) em face da falta de pagamento da CSLL calculada sobre base de cálculo estimada, relativamente ao período de apuração 31/12/2002. O lançamento foi efetuado com fundamento nos seguintes dispositivos: arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430, de 1996, alterado pelo art. 14 da MP nº 351, de 2007 c/c art. 106, II, “c” da Lei nº 5.172, de 1966.

De acordo com o Termo de Verificação e Encerramento de fls. 245/254, in verbis:

“(….)DO OBJETIVO DA FISCALIZAÇÃO:

A fiscalização foi motivada com base nas informações coletadas pela diligência (MPF nº 09.1.01.00-2006-01092-3), e teve como objetivo apurar a consistência da origem e dos valores, dos créditos que o contribuinte vinculou aos débitos da CSLL, nas DCTF -Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, dos períodos de apuração de fevereiro de 2000 a dezembro de 2006.

FORMAS DE VINCULAÇÃO AOS DÉBITOS DA CSLL NAS DCTFS (FOLHAS 180 A 186):

Em relação aos débitos da CSLL dos períodos de apuração de 2001 e 2002, o contribuinte vinculou nas DCTFs, na rubrica "Outras Compensações e Deduções", crédito amparado em antecipação de tutela concedida na ação ordinária nº 2001.35.00.006898-2.

Porém, a ação informada em DCTFs para compensar ou suspender os débitos da CSLL não tem, de fato, a capacidade para a extinguir ou suspender, como a seguir se demonstra.

(…)

G) CONCLUSÃO:

A validade e eficácia das Apólices da Dívida Pública de propriedade do contribuinte, bem como o direito à compensação de tributos e contribuições estão sendo discutidos na ação judicial sob o nº 2001.35.00.006898-2 em trâmite na 3ª Vara Federal do Estado de Goiás.

A declaração da quitação dos tributos e contribuições compensados mediante a utilização do crédito utilizado como aporte de capital, autorizado pela antecipação de tutela concedida na ação judicial nº 2001.35.00.006898-2, está sendo discutida na ação judicial nº 2004.34.00.021301-0, em trâmite na 16ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal.

Conforme demonstrado, não há nenhum comando judicial em vigor, dentre os citados processos, que autorize a compensação pleiteada, de modo que as compensações vinculadas às ações judiciais citadas neste auto de infração estão sendo glosadas por esta fiscalização.

O contribuinte, mesmo ciente de que o crédito não goza de certeza e liquidez para ser compensado, por sua própria conta e risco, começou a realizar as compensações pretendidas.

Levando-se em consideração que para realizá-las, o sujeito passivo informou os processos judiciais nas respectivas DCTFs, de forma intencionalmente incorreta, informando possuir uma antecipação de tutela absolutamente inexistente, e, por não ter seguido os trâmites legais para efetuar a compensação, como a habilitação prévia do crédito junto à SRF, e por esta conduta resultar na postergação de recolhimento dos valores devidos, a multa aplicada será de cento e cinquenta por cento, qualificada, calculada sobre os valores da CSLL não recolhidos, relativamente aos períodos de apuração objeto deste Auto de Infração, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, conforme inciso II art. 44, da Lei nº 9.430/96.

Desta forma, da referida ação fiscal foi apurado o crédito tributário relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, de R\$ 2.613,14 (Dois mil, seiscentos e treze reais e quatorze centavos) de multa isolada pela falta de recolhimento da contribuição social sobre a base estimada. (...)” Cientificada em 11/05/2007 (fl. 242), a interessada, por intermédio de representante legal, apresentou, em 12/06/2007, a impugnação de fls. 266/293, acompanhada dos documentos de fls. 294/494, a seguir sintetizada.

Inicialmente, em face da interposição da impugnação, reclama pela suspensão da exigibilidade do lançamento, nos termos do art. 151, III, do CTN.

Alega, no item “Preliminarmente – Nulidade do auto de infração”, ser nulo o auto de infração “em face da sua manifesta impropriedade, especialmente por inexistência de justa causa para sua lavratura contra a impugnante, por inocorrência de qualquer ilicitude, muito menos a irrogada na peça acusatória”; fala que “não vulnerou os dispositivos legais inseridos no auto de infração”, e, ainda, que “a impropriedade é gritante, já que como consta do auto, não exsurge o ânimo sancionatório exigido na exação sob contestação, o que também por esse prisma, marca de nulidade a pretensão do fiscal autuante”.

Contestando a conclusão exposta no Termo de Verificação e Encerramento, comenta que, no tocante à ação judicial nº 2001.35.00.006898-2/GO, haveria o reconhecimento de seu direito de compensar créditos representados por apólices da dívida pública (custodiadas na Caixa Econômica Federal, e validadas em decisão judicial) com tributos federais; transcreve trecho de decisão judicial que conteria tal mandamento (fl. 270,

onde constaria o deferimento à contribuinte de antecipação de tutela, tão-só para o fim de utilizar as apólices como aporte ou integralização de capital), e considera ser natural a utilização do ativo financeiro para fins de aporte de capital em sua contabilidade; ante o referido aporte de capital, e judicialmente autorizado para pagamento de quaisquer tributos, teria passado a exercer todos os direitos que emanam do provimento judicial noticiado, inclusive o de proceder à compensação dos tributos por autolancamento; no seguimento, às fls. 271/272, reproduz mais trechos dessa decisão judicial, que diz amparar suas alegações. Prosseguindo, diz que em 12/12/2002, no citado processo foi prolatada sentença, da qual destaca o seguinte trecho (fl. 272): "... a plena validade e eficácia, inclusive imobiliária, das apólices da dívida pública federal fundada interna, identificadas nesta sentença, de sorte a que os autores possam, livremente, afastada qualquer alegação de prescrição, usufruir dos direitos de crédito que delas emergem, principalmente o de receberem os respectivos valores através de precatório contra a União Federal"; afirma que a Secretaria do Tesouro Nacional, consultada sobre a liquidação voluntária de ativos, teria informado que os títulos referidos são pagáveis (principal e juros), mediante apresentação ao agente pagador, em Londres, pelo que os títulos utilizados pela empresa, além de ter reconhecida sua validade no âmbito judicial, tiveram seu reconhecimento expresso pelo Ministério da Fazenda, após a prolação da sentença, razão pela qual seria desnecessária a discussão sobre sua oponibilidade. Falando que tais fatos, de per si, fariam cair por terra a alegação de prescrição, razão pela qual, diz (fl. 273): "reporta-se a impugnante, na íntegra, aos termos dos embargos de declaração opostos na ação judicial n.º 2001.35.00.006898-2/GO, máxime quanto ao item III.1, no que concerne a omissão da Corte Regional de Apreciação aos Ofícios do Tesouro Nacional reconhecendo que as apólices nele referidas são 'pagáveis', logo, por óbvio, não estão prescritas, e, conseqüentemente, a negativa de vigência do Decreto-Lei n.º 6.019 – de 23 de novembro de 1943, e dos artigos 334, I e 348 do vigente Código de Processo Civil.". Comenta que se pode perceber que a compensação noticiada se fundaria em outros institutos, não se confundindo, necessariamente, com a ação ordinária 2001.35.00.006898-2/GO, que teria como objetivo único o reconhecimento da validade dos títulos nela colacionados; argumenta que o amparo legal estaria no Código Civil (Lei n.º 10.406, de 2002) e construção analógica da legislação que trata da matéria.

No título "Do Pagamento com Títulos da Dívida Externa Mediante Compensação", alega que atendendo normas emanadas da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade n.º 686, de 1990, procedeu em sua escrituração contábil o aporte de títulos reconhecidos como pagáveis pelo Tesouro Nacional, e em razão desse aporte de capital, que constituir-se-ia em crédito, passou a proceder à compensação, conforme autorização contida no art. 368 e seguintes, do atual Código Civil, bem como nos arts. 150 e 170 do Código Tributário Nacional (CTN), além da legislação que rege a escrituração comercial e tributária. Fala que a compensação teria sido feita mediante autolancamento, a qual equivaleria ao pagamento, nos termos

do art. 156 do CTN, com o que teria havido a extinção dos débitos fiscais de CSLL reclamados pelo fisco. Tece considerações sobre ser o pagamento uma das formas de extinção da obrigação, e diz que uma vez assim extinta a obrigação, é direito do devedor exigir a regular quitação, sob pena de se configurar o locupletamento ilícito do já pseudocredor. Considera, ainda, que o direito de compensar e de alegar a compensação é da categoria dos direitos potestativos, em virtude do que estaria investido no poder de exercer sobre seus direitos toda ação que lhe é assegurada pela lei, no caso, utilizar-se de ativos financeiros aportados ao seu capital, mediante autorização judicial; finalizando esse item, reafirma que com a compensação informada, equivalente ao pagamento, teria ocorrido o cumprimento da obrigação e, por consequência, a extinção da relação jurídica obrigacional em tela.

A seguir, nos itens “O Crédito Utilizado para Proceder a Compensação. Da Declaração Emitida pelo Ministério da Fazenda – Secretaria do Tesouro Nacional Informando que o Título é Pagável (Ofício n.º 4.353/CODIP/STN)”, “O Texto de Emissão da Apólice Prevê que os Títulos Retirados Assim Como os Cupons Vencidos Deverão Ser Aceitos pelo Estado para Pagamento de Impostos”, “Da Cotação na Bolsa de Valores do Estado de São Paulo – Bovespa” e “Da Previsão de Pagamento no Orçamento da União”, faz diversos comentários sobre seu suposto crédito, que seria representado por apólices da dívida externa brasileira, e sustenta que tais títulos “deverão ser aceitos pelo Estado como dinheiro para o pagamento de impostos”.

Por seu turno, no item “A Previsão Legal da Compensação Noticiada”, no que diz respeito à compensação em causa, sustenta que a doutrina e a jurisprudência evidenciam dois posicionamentos: (a) uns entenderiam que a lei é omissa; (b) outros sustentariam que a integração analógica da lei admitiria concluir que é permitida a utilização de ativos financeiros com débitos fiscais. Prossegue afirmando que a posição favorável terminou por se ver triunfante e contemplada no art. 374 do Código Civil vigente, que teria passado a regulamentar a compensação legal, ou seja, aquela que independeria do concurso da vontade das partes envolvidas, inovação que consagraria o direito potestativo que os contribuintes e credores teriam de compensar o seu crédito.

Acrescenta que a possibilidade de pagamento de quaisquer tributos por meio de ativos financeiros oriundos da dívida pública “normatizou-se em vários institutos legais”, dentre os quais cita o art. 6º da Lei n.º 10.179, de 2001, e complementa, com apoio no princípio da isonomia (art. 5º, caput da Constituição Federal), que não mais se poderia falar na impossibilidade da compensação ou pagamento de tributos com tais créditos, mesmo que decorrentes de apólices da República Velha, posto que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”, não se podendo, assim, distinguir entre credores antigos (detentores de apólices da dívida pública) e

credores novos (detentores de NTN), tendo, tanto um como outro, poder liberatório para pagamento dos tributos federais.

Mencionando o art. 170 do CTN, fala que os créditos dos contribuintes podem ser líquidos e certos, vencidos ou vincendos, e que ficaria claro que esses créditos não são tributários, porque não existiria crédito tributário vincendo, agregando que os únicos créditos 'vincendos' oponíveis à Fazenda Pública constituem-se exatamente naqueles que decorrem da dívida pública, ou seja, as apólices dessa dívida.

Reafirmando que o art. 374 do atual Código Civil contém a disciplina da compensação das dívidas fiscais e parafiscais, diz que "inexiste desde então, qualquer impeço legal para a exclusão das dívidas fiscais do instituto da compensação regulado pelo Código Civil. A compensação é uma só, quer seja de dívidas privadas, quer seja do indébito tributário, sendo efetuada diretamente pelo contribuinte e, no caso, dos débitos fiscais, posteriormente, comunicada à autoridade fazendária." (fl. 279/280); entende, assim, que a administração fazendária não pode, em hipótese alguma, limitar, restringir ou negar ao contribuinte o pleno direito à compensação sempre que este for credor da Fazenda Pública, e que esse direito é corolário lógico do próprio direito de propriedade, não havendo que se remeter à legislação especial, mais precisamente, à legislação tributária, a definição dos limites ao direito à compensação, quando a Fazenda Pública for a devedora; agrega que esse ente (Fazenda Pública), por lhe ser mais confortável, embora sem base legal, "prefere limitar a angulação da matéria aos limites restritos e uma exegese restritiva do artigo 170 do Código Tributário Nacional, olvidando toda atuação legiferante sobre o tema, notadamente o ingresso no direito positivo pátrio do novo Código Civil Brasileiro, que deu íntegro tratamento à questão, fazendo plasmar no título que trata da extinção das obrigações os novos rumos para aplicação do instituto jurídico da compensação aos débitos fiscais e parafiscais" (fl. 280). Na seqüência, prosseguindo no tema, faz extenso arrazoado (fls. 280/288) no sentido de defender o direito de efetuar a compensação pretendida tendo por base legal o art. 374 do Código Civil em vigor.

Em item seguinte, denominado "Das Ações Declaratórias N.ºs 2001.34.00.026190-7, 2002.34.00.009434-3, 2003.34.00.036660-9 e 2004.34.00.021301-0, em Curso Perante a Seção Judiciária do Distrito Federal. Da Suspensão da Exigibilidade Administrativa por Força da Doutrina Processual – Artigo 38 da Lei n.º 6.838/80", afirma que a interposição das ações judiciais tem natureza jurídica de declaração espontânea dos passivos tributários perante o fisco federal, ou seja, confissão de débitos para todos os fins legais, submetendo ao Judiciário o pronunciamento definitivo acerca da extinção dos tributos lá informados, objetos de compensação. Em razão de o ajuizamento das ações declaratórias ter se dado em data anterior aos procedimentos de auditoria fiscal, alega que teria encerrado a competência do fisco para se manifestar sobre a excussão dos débitos aqui relacionados, tornando-se o Juízo de Brasília de fato e de direito competente para o exercício da jurisdição invocada em virtude da prevenção, devendo-se aguardar o

trânsito em julgado da ação de conhecimento. No seguimento, tece considerações, valendo-se da doutrina, sobre a impossibilidade de o fisco efetuar o lançamento em causa, em face da existência de discussão judicial; acrescenta que tendo se antecipado aos fatos e às possíveis atitudes que o fisco federal porventura pudesse, ou possa tomar, mostrou ao Poder Judiciário, e à própria Procuradoria da Fazenda Nacional, exatamente como vem promovendo suas compensações, demonstrando sua mais lúdima boa-fé; fala que não há como negar que a própria administração já teria reconhecido que havendo ação judicial em curso, até por razoabilidade e economia processuais, dever-se-ia suspender os procedimentos administrativos até deslinde final da ação proposta, sob pena de se violar a unidade de jurisdição; assim, entende que deve o órgão da Receita Federal determinar a suspensão da exigibilidade dos créditos porventura ainda existentes entre o fisco e a interessada.

Já, no título “Do Auditor Fiscal como Agente do Estado”, argumenta que, no caso, teria havido a cobrança de ‘tributo’ inexistente, pelo que deveria o Estado adotar as medidas adequadas em face de um alegado ferimento do art. 316, § 1º, do Código Penal (crime de excesso de exação) por parte de seu agente.

Por fim, pelas razões alegadas, pede que se reconheça a total improcedência do lançamento.

Na capa do presente processo, consta informação de que foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais, objeto do processo administrativo nº 10980.005151/2007-04.”

A Delegacia de Julgamento considerou o lançamento procedente, em decisão assim ementada:

“NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

DCTF. INFORMAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. CSLL CALCULADA POR ESTIMATIVA. INFORMAÇÃO INDEVIDA. MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE. PERCENTUAL.

Considerada indevida a informação de compensação prestada pelo contribuinte em DCTF, de débito de CSLL calculado pela estimativa, cabível a aplicação da multa de ofício, no percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor devido e não recolhido.”

Contra a decisão, interpôs a contribuinte o presente Recurso Voluntário, em que tece as seguintes considerações:

- a) Ilegalidade de se exigir depósito recursal.

- b) Consoante comprovado nos autos o fato é que a União declarou através do Tesouro Nacional, que os títulos da dívida pública externa são efetivamente válidos.
- c) Existe entre a União e a recorrente relação jurídica pré-constituída e ato jurídico perfeito que não podem ser desconsiderados pelas normas de compensação.
- d) Requer o provimento do recurso a fim de reconhecer-se o ato jurídico perfeito existente entre as partes, de tal sorte que se determine a quitação dos impostos devidos em vista dos títulos da dívida pública externa.

É o relatório.

Voto

Conselheira Selene Ferreira de Moraes, Redatora-*Ad-Hoc*

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Conforme consta no Termo de Verificação e Encerramento de fls. 245/254, além da multa isolada objeto do presente lançamento, também foi constituído o crédito tributário relativo aos valores de CSLL não recolhidos, com incidência da multa de 150% prevista no inciso II, do art. 44, da Lei nº 9.430/1996:

“Levando-se em consideração que para realizá-las, o sujeito passivo informou os processos judiciais nas respectivas DCTFs, de forma intencionalmente incorreta, informando possuir uma antecipação de tutela absolutamente inexistente, e, por não ter seguido os trâmites legais para efetuar a compensação, como a habilitação prévia do crédito junto à SRF, e por esta conduta resultar na postergação de recolhimento dos valores devidos, a multa aplicada será de cento e cinquenta por cento, qualificada, calculada sobre os valores da CSLL não recolhidos, relativamente aos períodos de apuração objeto deste Auto de Infração, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, conforme inciso II art. 44, da Lei nº 9.430/96.”

Por conseguinte, estamos diante de uma situação de aplicação concomitante da multa isolada e da multa qualificada sobre a CSLL devida no ano calendário de 2002. A questão da concomitância é uma questão de direito, e assim, pode ser discutida nos autos de ofício, independentemente da alegação da recorrente.

Sobre o tema da concomitância reproduzimos o voto do Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, proferido por ocasião do julgamento do recurso especial nº 101-143.057:

“A questão a ser solucionada versa sobre a possibilidade de exigência concomitante de multa de ofício por falta de recolhimento de tributo devido ao final do exercício e por falta de recolhimento de estimativas no mesmo período.

(...)

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; (...);

*V - 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 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.

(...)

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

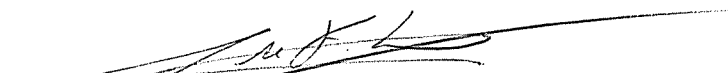
No caso presente, em relação ao ano-calendário de 2002, o relatório indica que a empresa foi autuada para exigir principal e multa de ofício em relação ao imposto de renda não recolhido ao final do exercício e, concomitantemente, foi aplicada multa isolada sobre a mesma base estimada não recolhida no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

Por todo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso. (Acórdão 01-05.712, sessão em 10 de setembro de 2007)"

reproduzido.

No presente caso verifica-se a mesma hipótese analisada no voto acima

Ante todo o exposto, dou provimento ao recurso.


Selene Ferreira de Moraes