



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº 11065.002374/2001-11
Recurso nº 143.487 Voluntário
Matéria IRPJ
Acórdão nº 103-23.406
Sessão de 06 de março de 2008
Recorrente Valério Comércio e Representações Ltda
Recorrida 1ª TURMA DA DRJ EM PORTO ALEGRE/RS

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO -
CSLL**

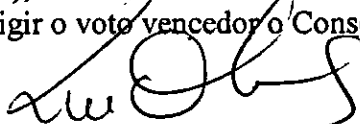
Exercício: 1998

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO -
CSLL**

Ementa: MULTA ISOLADA – a multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por Valério Comércio e Representações Ltda

ACORDAM os membros da TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Luciano de Oliveira Valença (Relator) e Antônio Bezerra Neto, que deram provimento parcial ao recurso para redução do percentual da multa isolada para 50% (cinquenta por cento), nos termos do relatório e votos que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.


LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA
Presidente



GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES
Redator Designado

FORMALIZADO EM: 18 ABR 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Alexandre Barbosa Jaguaribe, Antônio Carlos Guidoni Filho e Leonardo Lobo de Almeida (Suplente Convocado). Ausência justificada do Conselheiro Paulo Jacinto do Nascimento.



Relatório

Tratam os autos de lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, bem assim de multas isoladas pela falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada, consubstanciados nos autos de infração às fl. 1.293/1.338, com crédito tributário total de R\$ 769.074,81, sendo os juros calculados até 31/07/2001.

Consoante Relatório da Ação Fiscal às fl. 1.288/1.292 e planilhas anexas às fl. 1.272/1.287, integrantes dos autos de infração, os lançamentos decorreram da verificação das seguintes infrações:

- Falta de escrituração contábil nos anos-calendário 1996 e 1997, acarretando o arbitramento do lucro para o IRPJ e a CSLL;
- Omissão de receitas - falta de escrituração de receitas de aluguéis correspondentes ao período de 03/11/99 a 04/12/2000. Esta infração acarretou lançamentos reflexos de CSLL, PIS e Cofins;
- Glosa de despesas indedutíveis – falta de adição ao lucro líquido de despesas não necessárias às atividades da empresa. Os fatos geradores abrangidos foram 31/12/1998, 31/12/1999 e 31/12/2000;
- Declaração a menor dos valores escriturados – verificada a declaração a menor nos anos 1998, 1999 e 2000, ensejando lançamento das diferenças apuradas com base na escrituração. Esta infração gerou lançamento de IRPJ e de CSLL;
- Falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL apurados mensalmente sobre base estimada.

Cientificado dos lançamentos em 27/08/2001, o sujeito passivo apresentou a impugnação parcial às fl. 1.340/1.379, em 26/09/2001, instruída com os documentos às fl. 1.380/1.425, assim resumida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre/RS (DRJ/POA/RS):

- a) *Inclusão de valores que já estavam declarados em DCTF na base de cálculo da multa de ofício de 75%;*
- b) *Desconsideração da comissão imobiliária paga mensalmente, no valor de R\$450,00 (cópia de recibo de aluguel nas folhas 1408 a 1416), para a definição da base de cálculo do IRPJ e a CSLL;*
- c) *Glosa indevida de despesas inerentes à atividade da sociedade empresarial:*
 - i. *Os bens foram depreciados segundo o percentual legalmente previsto;*

- ii. *O fisco não logrou provar que as despesas com combustíveis e lubrificantes dizem respeito a veículo estranho à sociedade, como lhe caberia fazer, de acordo com o art. 333 do Código de Processo Civil (CPC) e acórdãos do Conselho de Contribuintes;*
- iii. *As despesas com combustíveis e lubrificantes dos veículos dos prepostos da sociedade são por ela arcados, pois dizem respeito à sua atividade principal, de acordo com contrato verbal celebrado entre ambos;*
- iv. *Identificados os beneficiários indiretos dos pagamentos de despesas de água, esgoto, condomínio e energia elétrica, seu montante deve ser considerado como salário indireto, sujeito inclusive à retenção de IRRF e a outros encargos sociais, sendo, portanto, dedutíveis para fins de apuração do IRPJ e da CSLL;*
- v. *Identificados os beneficiários indiretos dos pagamentos de despesas de água, esgoto, condomínio e energia elétrica, seu montante deve ser considerado como salário indireto, sujeito inclusive à retenção de IRRF e a outros encargos sociais, sendo, portanto, dedutíveis para fins de apuração do IRPJ e da CSLL;*
- vi. *Caberia ao fisco provar que as apólices não apresentadas pelo contribuinte corresponderiam a despesas indevidas, o que não foi feito, incidindo novamente a disposição do art. 333 do CPC;*
- vii. *As despesas de aluguel pagas por seus contratados são arcadas pelo impugnante porque dizem respeito à sua atividade principal, conforme contrato verbal celebrado entre as partes;*
- viii. *Da mesma forma, as despesas com assistência médica e social em nome dos prepostos da sociedade, consubstanciadas em pagamentos feitos à Unimed, são dedutíveis porque visam à consecução dos objetivos sociais, vez que os prepostos "alavancam" os serviços da sociedade, não ocorrendo qualquer prejuízo ao fisco, na medida em que os prepostos não deduzem tais despesas em suas declarações de renda pessoais;*

- d) *Apuração incorreta de bases de cálculo do IRPJ e da CSLL pela inobservância da opção do contribuinte pelo regime de apuração anual, conforme se verifica pelos pagamentos efetuados e pelo levantamento de balancetes mensais de suspensão ou redução;*
- e) *Aplicação incorreta ou indevida da multa isolada:*
- i. *Aplicação de multa isolada cumulativamente com a multa de ofício, prática vedada pelo ordenamento jurídico;*
 - ii. *Aplicação de multa isolada pelo descumprimento de obrigação acessória, fora do AC em que esse descumprimento ocorreu;*
 - iii. *A base legal da multa isolada (inciso V do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996) foi revogada pelo art. 7º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998;*
 - iv. *Aplicação de multa isolada cuja base legal (inc. I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996) foi considerada ilegal pelo Conselho de Contribuintes;*
 - v. *A base de cálculo da multa isolada, mesmo que inaplicável, deve ser a receita bruta do período, deduzida dos valores de IRRF e de IRPJ pagos antes do início do procedimento fiscal e dos valores previamente declarados;*
 - vi. *A base de cálculo da multa isolada está errada, na medida em que não foram considerados os pagamentos e retenções como seus redutores;*
 - vii. *O percentual de 75% da multa isolada é extremamente lesivo aos contribuintes, caracterizando-a como confiscatória e inconstitucional, ao violar o princípio da capacidade contributiva;*
- i) *Cálculo incorreto do Adicional do Imposto de Renda, ao arripio do disposto no art. 542 do RIR/99, conforme demonstração nas folhas 1371 e 1372, o que teria onerado o contribuinte em R\$ 56.299,01;*
- j) *Compensação incorreta de valores de IRRF*
- i. *A Fiscalização utilizou valor diverso daquele realmente retido pelas fontes pagadoras para a determinação do quantum devido de Imposto de*

Renda, bastando aplicar a alíquota de 1,5% sobre as receitas brutas informadas e contabilizadas, conforme se demonstra pela anexação do "Razão" dessas constas, referindo-se à cópia do Livro Razão, que se encontra nas folhas 1396 a 1407;

ii. A Fiscalização não procedeu à compensação mensalmente, conforme sistemática de apuração adotada pelo contribuinte, mas somente no ajuste anual, o que contraria essa sistemática;

k) Compensação incorreta de valores pagos espontaneamente:

i. da mesma forma, a Fiscalização apropriou os valores pagos pelo contribuinte no ajuste anual, e não mensalmente, conforme o sistema de apuração adotado pelo contribuinte;

ii. ainda que fossem considerados anualmente, esses valores deveriam sofrer correção pela taxa Selic, conforme preceitua a legislação vigente;

iii. os pagamentos a título de CSLL nos anos de 1996, 1997 e 1998 sequer foram considerados no Auto de Infração.

2.1 Pede perícia, formulando (folhas 1375 e 1376) quesitos e indicando perito (fl. 1376). Conclui, requerendo o provimento de sua impugnação. Concomitantemente à peça de impugnação, o contribuinte protocolou o Pedido de Parcelamento de Débitos da folha 1417, 1420, 1422 e 1424, referentes à parte não impugnada do Auto de Infração. Em petição datada de 31/07/2003 (folhas 1470 e 1471), o autuado desiste formalmente da impugnação, no que tange à dedutibilidade das despesas de combustíveis e lubrificantes, água, esgoto, condomínio, aluguel, assistência médica e social (itens 2 "ii" a "iv", "vi" e "vii" do Relatório).

Em 31/07/2003, o sujeito passivo protocolou requerimento de desistência parcial da impugnação (fl. 1.470/1.471), na parte referente às glosas de despesas com assistência médica e social, aluguel, água, esgoto, condomínio, energia elétrica, combustíveis e lubrificantes. Conforme despacho à fl. 1.481, houve apartamento dos autos para transferência dos débitos relativos à desistência.

No acórdão nº 4.329, de 26/08/2004, às fl. 1.482/1.494, a DRJ/POA/RS julgou parcialmente procedente o lançamento de IRPJ e procedentes os demais lançamentos. Transcrevo a seguir a ementa do julgado:

Ementa: FALTA DE IMPUGNAÇÃO - Torna-se definitiva, na esfera administrativa, a parcela da exigência que não foi expressamente impugnada.

PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE PERÍCIA. DESNECESSIDADE - Indefere-se o pedido para a realização de perícia quando desnecessária, face à suficiência dos elementos constantes dos autos para o deslinde do litígio.

IRPJ – LUCRO REAL ANUAL - Improcede a reclamação contra erros na apuração do valor tributável e na base de cálculo da multa de lançamento de ofício quando, na prática, eles não se verificaram.

CUSTOS INERENTES À OBTENÇÃO DAS RECEITAS OMITIDAS - Deve-se reconhecer o custo diretamente relacionado com a apuração das receitas omitidas, desde que estejam devidamente comprovados.

DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUTIBILIDADE - Somente são dedutíveis da base de cálculo as despesas normais e essenciais, nelas não se incluindo as despesas com depreciação de veículos automotores realizada em taxas superiores à admitida pela legislação e com contratos de seguro não comprovados.

Improcedente a glosa de despesas com depreciação de veículos utilizados na atividade-fim da sociedade, quando calculadas segundo as taxas admitidas pela legislação.

PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. PENALIDADE. RECOLHIMENTO - A falta de pagamento do imposto mensal por estimativa, no caso de contribuinte optante por essa sistemática, enseja a aplicação de multa isolada.

CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE - Não compete à autoridade administrativa decidir sobre a legalidade ou a constitucionalidade dos atos emanados dos Poderes Legislativo e Executivo.

IRPJ. ADICIONAL - Improcedente a reclamação contra o cálculo do adicional do IRPJ, quando este obedeceu à norma legal.

IRPJ. CÁLCULO DO IMPOSTO DEVIDO - Improcede a reclamação contra equívocos na compensação de IRRF pago, quando eles não se verificaram de fato.

IRPJ. CÁLCULO DO IMPOSTO DEVIDO - Não há falar em cálculo de estimativas do imposto devido após a ocorrência do fato gerador.

IRPJ. CÁLCULO DO IMPOSTO DEVIDO. TAXA SELIC - Não há previsão legal para abono de juros, calculados com base na taxa Selic, aos valores pagos a título de antecipação para apuração do imposto e da contribuição devidos na declaração de ajuste.

IRPJ. CÁLCULO DO IMPOSTO DEVIDO. CSLL. INDEDUTIBILIDADE - A partir de 01/01/1997, o valor da CSLL é indedutível da base de cálculo do IRPJ e da própria CSLL.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL, PIS e Cofins - Estende-se ao lançamento decorrente a solução dada ao litígio principal,

relativo ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, quando tiver fundamento nos mesmos fatos.

O sujeito passivo foi cientificado do acórdão em 05/10/2007, consoante AR à fl. 1.505, apresentando o recurso voluntário às fl. 1.506/1.520, em 03/11/2004, assinado pelo Sr. Velmi Abramo Biason, cujos poderes foram conferidos na procuração à fl. 1.380. Em resumo, os argumentos apresentados foram os seguintes:

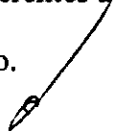
- A desistência formulada refere-se exclusivamente às despesas de combustíveis consumidos por veículos de pessoas alheias às atividades da empresa. Deve o processo retornar à DRJ/POA para apreciação do item referente à glosa de combustíveis consumidos por veículos da empresa;
- Entende cabível a realização de perícia para se chegar à verdade material;
- Solicita que sejam excluídos da base de cálculo da multa de ofício os valores declarados em DCTF e DIPJ, os valores pagos por Darf e os valores de IRRF, sendo necessária perícia para tanto;
- Reafirma que os valores utilizados para o cálculo estão incorretos, sendo necessária perícia para tanto;
- A decisão determinou a exclusão da despesa imobiliária paga para obtenção de receita, desconsiderando apenas um recibo não assinado, bem assim aduzindo que a CSLL foi integralmente paga, para desconsiderar os efeitos da exclusão. Entende que uma diligência permitirá constatar que o valor recebido foi líquido, já descontada a comissão, bastando contabilidade para fazer prova a seu favor. Além disso, a CSLL não foi paga integralmente e, mesmo que tal fato tivesse ocorrido, a contestação teria efeito de tornar o pagamento indevido. Deve ser reconsiderada a glosa parcial, mantendo a dedutibilidade integral da despesa, inclusive para a CSLL;
- As taxas de depreciação utilizadas na contabilidade são aquelas admitidas pela legislação;
- Não conseguiu a 2ª via da apólice de seguro, cabendo ao agente fiscal, haja vista dispor de instrumentos de coerção, exigir a apresentação da apólice à seguradora. O agente não buscou a verdade material;
- Pagamento sem causa é pagamento sem contraprestação. Os pagamentos em comento estão identificados, sendo o beneficiário uma seguradora, e têm uma causa, qual seja, o prêmio de seguro. Uma diligência fiscal seria suficiente para verificar a situação regular dos seguros contratados;
- Entende que as apurações mensais seriam aplicáveis, pois todos os elementos para sua apuração constam do processo, mas uma vez desconsiderada a aplicação da multa isolada, prefere a manutenção da apuração anual;

- Devida a exclusão da multa isolada cumulada com a multa de ofício por caracterizar *bis in idem*, como também por ser impossível sua aplicação fora do curso do ano-calendário e por ser incompatível com as normas gerais de direito tributário;
- A apuração por estimativa corresponde ao que será apurado no ajuste. Logo, se aplicada uma multa a cada apuração mensal, o mesmo valor seria devido na apuração do ajuste. O *bis in idem* se manifesta de duas formas: a) pela identidade de bases, uma vez que estimativa é mera antecipação e integra a apuração de ajuste; b) através da dupla penalização sobre a mesma infração. Transcreve diversos acórdãos do Conselho de Contribuintes nesse sentido;
- Não se pode exigir estimativas não recolhidas após o encerramento do ano-calendário uma vez que as quantias não pagas estão contidas no saldo apurado no ajuste. É o que entende o Conselho de Contribuintes;
- Se devidas as antecipações pela estimativa mensal, então qual o motivo de não ter sido tributado com base nos resultados mensais? Por que de uma lado considera-se a apuração anual e de outro exige-se a antecipação mensal?
- A multa isolada somente pode ser exigida por descumprimento da obrigação acessória e, no caso, providenciou todas as apurações mensais, devendo ser desconsiderada a aplicação desta multa. É o que entende o Conselho de Contribuintes;
- Em relação ao item 4.13 da decisão (“aplicação da multa isolada”), afirma não existir uma revogação do inciso IV, mas a revogação de inciso de igual aplicação indica a sua ilegalidade ou impropriedade;
- Em relação aos itens 4.14 e 4.15 da decisão (“aplicação da multa isolada”), entende que o julgamento justo deve considerar todos os aspectos da exação, inclusive os que tratam de matéria constitucional, fazendo a melhor interpretação e integração da norma tributária e determinando a solução mais adequada à situação;
- Em relação ao item 4.16 da decisão (“aplicação da multa isolada”), na realidade contesta os cálculos do agente, pois entende que não contemplam todas as exclusões que seriam devidas, seja por desconsideração, seja por erro de valores. Mantida a multa isolada, deve ser revista a base de cálculo, excluindo os valores declarados, os valores pagos e o IRRF;
- Reafirma a incorreção dos valores de IRRF compensados, pois foram usadas bases distintas para apurar o valor a compensar com o IRPJ apurado. Utiliza sua contabilidade, enquanto o fisco usa os valores informados em Dirf. Entende que o valor a ser deduzido é o que compõe a sua receita, ou, se adotada a posição do fisco, que seja deduzido da receita o valor informado em Dirf. Uma diligência determinaria o valor do IRF a deduzir;
- Em relação ao item 4.20 da decisão, reafirma que não pretende a aplicação de bases mensais caso haja a desconstituição da multa isolada;

Posteriormente, em 15/09/2006, o sujeito passivo apresentou petição de desistência parcial do recurso voluntário às fl. 1.531/1.532, permanecendo passível de julgamento apenas a matéria relativa às multas isoladas.

Conforme despacho à fl. 1.542, houve apartamento dos autos, para transferência dos créditos tributários referentes à desistência do recurso.

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheiro LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende às formalidades da lei, razão pela qual tomo conhecimento do mesmo.

De início, é devido salientar que cabe a esta instância julgadora unicamente a solução da controvérsia relativa à multa isolada aplicada, haja vista as desistências parciais peticionadas pelo sujeito passivo e a decisão da DRJ/POA/RS, que deu provimento parcial ao lançamento no que se refere às matérias objeto de sua análise.

Saliento a necessidade de abordar as questões levantadas na impugnação, mais especificamente em seu item “E”, já que o recurso voluntário adotou a metodologia de atacar os argumentos utilizados no acórdão da DRJ/POA/RS para contrapor as alegações contidas no referido item. Em síntese, os argumentos apresentados pelo sujeito foram: a cumulação da multa isolada com a multa de ofício (concomitância), caracterizando *bis in idem*; a impossibilidade de exigência da multa isolada após o encerramento do ano-calendário; a imposição da multa revogada pelo art. 7º da Lei nº 9.716/98; a ilegalidade da multa conforme julgamento do Primeiro Conselho de Contribuintes no recurso nº 120.475; a necessidade de dedução, da base de cálculo da multa, dos valores referentes ao IRRF e ao imposto pago espontaneamente; e o desrespeito aos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do direito à propriedade e da vedação ao confisco.

Esclarecida a matéria a ser apreciada, passo à fundamentação do voto.

A base legal para a exigência, o art. 44 da Lei nº 9.430/96, possuía o teor abaixo transcrito à época do lançamento. De nosso interesse, o estabelecido no *caput*, inciso I e §1º, IV do referido dispositivo:

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;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.

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

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

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

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;

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido.

§ 2º Se o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, as multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente.

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal. (grifei)

A determinação de exigência da multa isolada foi mantida pela nova redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007, conversão da MP nº 351, de 22/01/2007, havendo modificação quanto ao percentual a ser aplicado para o cálculo da multa, o que será tratado mais adiante.

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.

§ 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.

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal. (grifei)

Consoante os dispositivos acima, a multa isolada aqui exigida é devida em função da falta de recolhimento mensal do valor estimado do tributo (IRPJ ou CSLL) a ser apurado no encerramento do ano-calendário, calculado sobre a receita bruta mensal. Este recolhimento mensal nada mais é do que uma antecipação do devido, que por ser estimado, pode não coincidir com este, ocorrendo a necessidade de complemento de recolhimento no ajuste, se menor, ou de restituição, se maior.

Cabe esclarecer que o fato gerador do tributo somente ocorre ao final do ano, em 31 de dezembro, momento em que nasce a obrigação principal, sendo uma impropriedade classificar da mesma forma os valores recolhidos mês a mês por estimativa. Tal fato foi muito bem exposto pelo i. Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, em seu voto no acórdão CSRF/01-05.181:

Importante firmar que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, eis que, juridicamente, o fato gerador da Contribuição Social sobre o Lucro 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.

Na realidade, o recolhimento do tributo estimado é uma prestação positiva de dar, fixada em lei com objetivo de permitir uma arrecadação antecipada por parte da Fazenda Nacional, ainda que presumida, do tributo que será devido apenas no encerramento do ano-calendário. Nesse sentido, claro está que o recolhimento por estimativa é uma obrigação secundária, conforme estabelecido no art. 113, §2º do CTN:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

(...)

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Esta obrigação de recolher mensalmente um valor estimado do tributo que será devido ao final ao ano-calendário, estabelecida no art. 2º da Lei nº 9.430/96, surge, portanto, mês a mês, bastando, para tanto, regra geral, a assunção de receita pelo contribuinte no período de um mês (exceção ocorre quando restar demonstrado em balancete de redução/suspensão que o recolhimento não é devido). Aí o fato gerador da obrigação secundária, conforme definido no art. 115 do CTN.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Em função do descumprimento desta obrigação secundária, a qual, por este motivo, converte-se em obrigação principal (art. 116, §3º), houve a fixação pelo legislador da aplicação da multa de ofício isolada, assim entendida a multa sem vínculo a tributo não recolhido, vez que o fato gerador da obrigação não acarretou o nascimento deste. A finalidade desta multa é dar efetividade à exigência legal de recolhimento mensal estimado para as pessoas jurídicas optantes pela apuração do lucro real anual. Não há dúvida de que as pessoas jurídicas não efetuariam tal recolhimento se não houvesse a previsão de uma sanção pelo descumprimento desta obrigação.

Já a multa de ofício vinculada ao tributo, prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, é decorrente da falta de recolhimento do tributo apurado no encerramento do ano-calendário. Ou seja, ela é devida em função do descumprimento de uma obrigação principal, passando a compor esta obrigação juntamente com o tributo, consoante §1º, do art. 113, do CTN abaixo transcrito. A sua motivação é o não recolhimento do tributo.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. (grifei)

Então, ante o exposto, conclui-se que a multa de ofício isolada e a multa de ofício vinculada ao tributo decorrem de situações fáticas distintas, ou seja, os ilícitos tributários justificadores de sua aplicação são diferentes. Uma é punição pelo descumprimento de obrigação principal, a outra, pelo não atendimento de obrigação secundária.

Todavia, tem sido entendimento predominante, inclusive nesta casa e na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), que, por insidirem sobre a mesma base de cálculo, a aplicação simultânea das multas acima referidas seria indevida. Nesse sentido, transcrevo trecho do voto do i. Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima no acórdão CSRF/01-05.707:

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 art. 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.

Em que pese a jurisprudência reinante, permito-me discordar do entendimento acima exposto, pelas razões a seguir declinadas.

Inicialmente, entendo importante salientar que o argumento acima vem corroborar a conclusão antes alcançada, no sentido de que as multas de ofício isolada e vinculada decorrem de condutas ilícitas distintas.

Supondo presente a coincidência de base de cálculo, o que coloco apenas para fins de discussão, pois como será visto mais adiante, trata-se de um posicionamento equivocado, percebe-se que o arrazoado acima apóia-se, até aquele ponto, em uma ilação de que sanções com mesma base de cálculo devem corresponder a idêntica conduta ilícita, o que ensejaria considerar indevida disposição do art. 44 da Lei nº 9.430/96, onde punições determinadas sobre “uma mesma base de cálculo” correspondem a condutas ilícitas distintas.

A meu ver estamos diante de um sofisma, pois, o i. conselheiro, partindo de um fato indiscutível de que condutas ilícitas idênticas sujeitam-se a punições quantitativamente equivalentes, aferiu daí que, em sentido inverso, as punições iguais pressupõem ilicitudes idênticas.

Tal raciocínio esbarra no simples fato de que o legislador, ante duas situações fáticas representativas de ilícitos distintas, pode entender que a sua gravidade ou a sua importância no mundo jurídico ensejam punições de mesmo nível. É questão subjetiva, não havendo qualquer óbice para tanto.

Poder-se-ia argumentar quanto à razoabilidade da disposição legal e quanto à proporcionalidade entre as ilicitudes e a punição, o que é feito pelo i. conselheiro, contudo, lembro que os princípios do direito devem ser levados em consideração pelo legislador quando da confecção da norma, mas não, em regra, pelos executores desta para afastar a sua aplicação. As exceções são as hipóteses de existência de lacuna na norma ou de determinações conflitantes, quando a autoridade responsável pela solução de conflitos, seja administrativa, seja judiciária, poderá valer-se dos princípios existentes. No caso, não há lacuna na norma, mas sim disposição expressa de aplicação das duas multas, bem assim não há conflito entre os dispositivos, vez que tratam de ilicitudes distintas.

Não cabe, pois, ao julgador administrativo afastar a aplicação de multa expressamente prevista na norma simplesmente porque entendeu não estarem presentes a razoabilidade e a proporcionalidade na fixação de sua base de cálculo.

Ainda para justificar a exclusão da multa de ofício isolada quando aplicada juntamente com a multa de ofício vinculada, dando seguimento ao seu desenvolvimento lógico no mesmo acórdão, o i. conselheiro entende que o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como uma etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, sendo, pois meio de execução desta infração. Então, segundo ele, tal situação permite que a sanção prevista para punir a conduta mais gravosa, no caso a falta de recolhimento do tributo ao final do ano-calendário, absorva a outra conduta secundária, haja vista a aplicação do princípio da consunção presente no Direito Penal. Transcrevo a seguir o trecho pertinente do voto:

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 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”.

Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo 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 do tributo.

Em relação à utilização de princípios para afastar a aplicação de determinação legal, já tive oportunidade anteriormente de me posicionar de forma contrária a tal procedimento na ausência de lacuna ou conflito de normas.

Este princípio da consunção é adotado apenas jurisprudencialmente em conflito aparente de normas na fixação de penas decorrentes de cometimento de crimes, e, como dito antes, não há no presente caso qualquer conflito entre os dispositivos que fixaram a multa de ofício vinculada e a multa de ofício isolada.

Para entendermos melhor, vejamos um exemplo da aplicação do princípio da consunção no Direito Penal. A norma tipifica dois crimes distintos: lesão corporal e homicídio. Suponhamos que o infrator cometa lesões corporais em sua vítima visando alcançar ao fim a sua morte. Aí estaria presente o conflito de normas, pois, na realidade, o crime objetivado foi o homicídio, mas, para tanto, lesionou sua vítima, havendo previsão de duas penas se os crimes tivessem sido cometidos em separado. Nesse caso, o crime de homicídio absorve o de lesão, etapa necessária para alcançar o objetivo final. Outro exemplo, é o caso do furto em casa habitada, onde há tipificação de crime pela violação de domicílio e pelo furto, sendo este o crime mais grave. A invasão do domicílio, neste caso, é uma etapa necessária ao intento criminoso, sendo absorvida pelo crime de furto. Em ambos os casos, o crime menos grave já está embutido no mais grave.

Já no caso ora discutido, a norma prevê sanção pela falta de recolhimento do tributo devido, qual seja a multa de ofício vinculada, além do que fixa sanção pelo não cumprimento da obrigação secundária de antecipar o tributo estimado, por meio de exigência de multa isolada. O ilícito, no primeiro caso, é deixar de recolher o tributo devido; já no segundo, é não cumprir com a obrigação de antecipar um tributo que virá a ser devido somente ao fim do ano, mas que poderá nem existir, haja vista, por exemplo, um volume de despesas dedutíveis elevado, uma compensação de prejuízos fiscais ou base negativa de contribuição e outros fatores de redução da base de cálculo.

Na hipótese de lesão com objetivo de homicídio, a primeira é ferramenta para alcançar o segundo, ou seja, uma infração ocorre para alcançar a outra infração mais grave. Todavia, na falta de recolhimento do tributo devido, os instrumentos utilizados podem ser, entre outros, a omissão de receitas, a falta de declaração de receitas escrituradas e a dedução indevida de despesas, como no presente caso, mas nunca a falta de recolhimento da estimativa, que, aqui, também foi consequência da falta de declaração de receitas escrituradas. Na espécie, as duas infrações tipificadas, falta de recolhimento do tributo devido e falta de antecipação da estimativa, são consequências.

Se comparação pudesse ser feita com o Direito Penal (o que não acredito possível), seria o caso de concurso formal de crimes perfeito, mas nunca um crime progressivo sujeito ao princípio da consunção. Fernando Capez, em sua obra Curso de Direito Penal – Parte Geral, Editora Saraiva, 8ª. ed, p. 479, assim dispõe sobre o concurso formal perfeito: “O agente, por meio de um só impulso volitivo, dá causa a dois ou mais resultados”. Cita como exemplo o casos em que “o agente dirige um carro em alta velocidade e acaba por atropelar e matar três pessoas”. Nessa hipótese o Código Penal estabelece que a pena de qualquer dos crimes deve ser aplicada e acrescida de 1/6 até a metade, não havendo subsunção ao princípio antes referido. Já o legislador tributário, no uso de sua competência constitucional, estabeleceu que devem ser aplicadas as duas penas de forma somada.

O que tem que ser entendido é que o cálculo da multa isolada poderia ter sido fixado como um valor fixo ou em faixas pré-definidas, mas o legislador preferiu vinculá-la ao montante estimado do tributo, que pode, em alguns casos, coincidir com devido no ajuste

anual. O objetivo da multa isolada é, conforme dito, tornar efetiva a obrigação da antecipação, já que o contribuinte optou por não apurar a base de cálculo do tributo mensalmente.

Ademais, não estamos tratando de aplicação de punição em função de ilícito penal, ou seja, de crime, mas de sanção administrativa em função de descumprimento de obrigação tributária, sendo duvidosa a possibilidade de emprestar princípio do Direito Penal para o Direito Tributário, pois o primeiro alberga direitos fundamentais garantidos pela constituição, quais sejam, a liberdade e a vida, bens maiores que, por óbvio, ensejam um maior conservadorismo na fixação da pena, preocupação demonstrada no próprio texto constitucional ao fixar o limite de 30 anos para privação da liberdade.

Quanto ao argumento de que a concomitância decorre da coincidência das bases de cálculo, entendo que tal conclusão não encontra qualquer respaldo no texto legal.

Na redação anterior do art. 44 da Lei nº 9.430/96, este dispositivo determinava que a multa isolada era devida pela falta de antecipação do tributo estimado nos termos do seu art. 2º, devendo o percentual de 75% incidir sobre a diferença de tributo que deixou de ser recolhido.

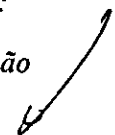
Uma vez que o *caput* do artigo especificou como base de cálculo genericamente o termo “tributo”, muitos entendem, entre eles o i. conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, no acórdão CSRF/01-05.181 já mencionado, que a base de cálculo da multa estaria limitada à existência de tributo devido ao final do ano-calendário, momento da ocorrência do fato gerador.

Ora, tal entendimento somente seria aceitável se a leitura do *caput* do art. 44 fosse feita em separado da disposição contida em seu parágrafo 1º, inciso IV. Isto porque este inciso faz menção expressa ao pagamento do tributo (imposto ou contribuição) nos termos do art. 2º, ou melhor, ao pagamento do tributo ESTIMADO, especificando, para a multa isolada, que o tributo referido no *caput* nada mais é do que o tributo estimado, ainda não devido, podendo ser maior ou menor que este. Tem-se uma figura jurídica abrangente no *caput*, a qual é detalhada em seu parágrafo.

Inclusive, em função da jurisprudência já firmada no Primeiro Conselho de Contribuintes e na Câmara Superior de Recursos Fiscais em favor da concomitância de multas, o legislador, visando não prolongar por mais tempo a situação insatisfatória de exonerações indevidas de multas isoladas lançadas em conformidade com a prescrição legal, modificou a redação do artigo 44 (pela Lei nº 11.488, de 2007), para que a multa incida sobre o “valor do pagamento mensal”. Diferentemente do que entendeu o i. Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, no acórdão CSRF/01-05-707 antes referido, ao afirmar que “esse dispositivo legal veio a reconhecer a correção da jurisprudência desta câmara”, a nova redação apenas confirmou qual era o entendimento da Receita Federal do Brasil, já anteriormente explicitado pelo art. 16 da IN SRF nº 93, de 1997, fugindo a um embate comprovadamente perdido na segunda instância do contencioso administrativo:

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.

Não bastasse o acima exposto, a conclusão de que a base de cálculo da multa isolada é o tributo estimado é confirmada pelo trecho final do inciso IV, do §1º, que estabelece ser a multa devida **“ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”**. Se a base fosse o tributo devido no encerramento, conforme jurisprudência, haveria uma incongruência no dispositivo.

Na linha da jurisprudência reinante, o i. Conselheiro Marcos Vinícius entendeu que esta consideração final do dispositivo aplicar-se-ia à situação em que as multas isoladas fossem lançadas durante o próprio ano-calendário, antes do encerramento do exercício. Após 31/12, em havendo prejuízo/base negativa não se aplicaria essa disposição final.

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 contribuição e deixar de fazê-lo, ainda que tenha 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 base de cálculo negativa.

Essa contradição é apenas aparente.

O parágrafo 2º do art. 39 da Lei nº 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 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 da 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 base de cálculo negativa, se deveria aplicar a multa isolada.

Na presença de prejuízo ou base de cálculo negativa, 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 do 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 valor condicional.

Chegamos, portanto, a poucas, mas importantes conclusões:

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 o valor pago de estimativa ao final do exercício;

6 – 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;

7 – após o final do exercício, o balanço de encerramento e o tributo devido devem ser considerados para fins de cálculo da multa isolada.

8 – antes do final do exercício, o fisco pode considerar para fins de aplicação da 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.

Visualizo, de pronto, três problemas nessa linha interpretativa:

- a) o tempo verbal da oração - a determinação legal é para que se exija a multa “ainda que tenha sido apurado” prejuízo/base negativa. Como o verbo está no passado, é necessário, por óbvio, que o agente fiscal esteja lançando a multa após o encerramento do ano-calendário, para que já possa ter ocorrido o levantamento anual do balanço e das demonstrações financeiras para a determinação da base de cálculo do tributo devido;
- b) Passando ao largo da questão do tempo verbal do texto, haveria uma contradição lógica no arrazoado do nobre conselheiro. Para ele, no caso de apuração de prejuízo/base negativa, após o encerramento do ano-calendário não é possível lançar a multa, vez que o tributo devido é zero, porém, na mesma situação de prejuízo, se contribuinte sofre fiscalização durante o ano, é devida a sanção calculada sobre outra base de cálculo, um tributo estimado. Mas todo o seu raciocínio está baseado no fato de que a multa isolada é apurada com base no tributo devido ao fim do ano, haja vista a disposição contida no *caput* do art. 44. Então, como usar outra base, de um tributo estimado, ainda não devido? Na tentativa de justificar uma jurisprudência, a meu ver absurda, chega-se à conclusão final de ser mutante a base de cálculo da multa isolada, pois ora se utiliza o tributo estimado, ora o tributo devido, ficando a punição dependente do momento em que a fiscalização comparece ao estabelecimento;
- c) É infundada a justificativa de que, à semelhança do balanço anual com apuração de prejuízo/base negativa, que seria prova para afastar a multa isolada lançada após o encerramento do ano-calendário, os balanços ou balancetes mensais de redução ou suspensão também são meios de prova para que o contribuinte demonstre a inexistência do tributo devido e, por conseguinte, dispense o recolhimento da estimativa. Lembro que o tributo apurado no balanço de redução/suspensão não é o devido, mas é considerado o estimado, pois, conforme a lei, a pessoa jurídica optante pelo lucro real

anual apura tão somente tributo estimado. Pretende o digno conselheiro fazer a seguinte correlação: como o balanço mensal (de suspensão) que apura prejuízo impede a cobrança da multa isolada, da mesma forma deve ser considerado no balanço anual que apura prejuízo. Tal consideração não se sustenta no simples fato de que o prejuízo no balanço mensal significa ausência de TRIBUTO ESTIMADO, enquanto o balanço anual com prejuízo indica ausência de TRIBUTO DEDIVO, MAS NÃO NECESSARIAMENTE DE TRIBUTO ESTIMADO mês a mês, incidindo a multa isolada, conforme dito, sobre o tributo estimado e não sobre o tributo devido;

Do exposto até aqui, conclui-se que é possível a aplicação conjunta de multa isolada e multa de ofício vinculada ao tributo, vez que são sanções decorrentes de situações fáticas distintas, que geram obrigações também distintas e são determinadas a partir de bases de cálculo diferentes por definição. Além disso, restou claro que a norma expressamente autoriza o lançamento da multa após o encerramento do ano-calendário.

No que se refere à alegação do recorrente de ocorrência de *bis in idem* pela aplicação das duas multas mencionadas acima, esclareço que este somente ocorre quando um mesmo fato jurídico é tributado duas ou mais vezes pela mesma pessoa política. No caso, não estamos falando de tributo, mas sim de sanções, as quais, inclusive, como vimos, não decorrem de mesma situação fática.

O recorrente apontou, também, haver incongruência no lançamento, pois foi exigido tributo com base em apuração anual e também foi exigida a antecipação mensal mediante a aplicação de multa isolada. Questionou não ter sido tributado com base nos resultados mensais.

A opção pela apuração anual foi feita pelo sujeito passivo, devendo a autoridade lançadora respeitar a forma de apuração adotada. Em virtude disso foi lançado o tributo devido no ajuste, acrescido da multa de ofício pela falta de recolhimento. Ao mesmo tempo, a pessoa jurídica optante pela apuração anual está obrigada ao recolhimento mensal de tributo estimado com base na receita bruta, consoante disposição contida no art. 2º da Lei nº 9.430/96. Como tal recolhimento não foi efetuado (obrigação secundária), foi também aplicada a multa de ofício isolada prevista em lei.

Em seqüência, o sujeito passivo alegou incompatibilidade do lançamento com as normas gerais do Direito Tributário, vez que, no seu entender, a multa isolada somente pode ser exigida por descumprimento da obrigação acessória de transcrição no Diário dos balancetes ou balanços de suspensão/redução.

Uma vez que não foi o descumprimento desta obrigação secundária que acarretou a aplicação da multa, mas sim a falta de recolhimento do tributo estimado, o argumento apresentado não tem fundamento.

O recorrente entendeu, ainda, que o art. 7º da Lei nº 9.716, de 1998, ao revogar o inciso V, do §1º, do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que também tratava de multa isolada, indicou a ilegalidade dos demais incisos.

Tal alegação é por demais absurda. A norma mencionada simplesmente retirou do mundo jurídico a previsão de aplicação da multa isolada no caso de tributo ou contribuição social lançado que não houvesse sido pago ou recolhido. Os demais casos de aplicação da multa, por sinal, distintos deste, foram mantidos pelo legislador, não havendo qualquer relação de dependência entre elas e a multa revogada.

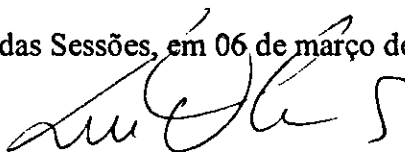
Quanto aos argumentos relativos à violação de princípios constitucionais, esclareço que este julgador não pode afastar aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, consoante determinação contida no art. 49 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25/06/2007. Não bastasse isso, o Primeiro Conselho de Contribuinte, com a Súmula nº 2, considerou não ser competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Não cabe ao julgador administrativo fazer justiça, mas unicamente solucionar o litígio conforme as disposições legais vigentes, ainda que possam ser consideradas pela doutrina e jurisprudência inconstitucionais.

Como último argumento, o sujeito passivo apontou que houve erro de cálculo nas deduções feitas na base de cálculo da multa isolada (IRRF e pagamentos efetuados). Contudo, caberia ao sujeito passivo apontar estes erros. Teve duas oportunidades para tanto, na impugnação e no recurso voluntário, mas assim não procedeu. Consoante o disposto no art. 16, III, do Decreto nº 70.235/72, as razões de discordância devem estar acompanhadas das necessárias provas.

Por fim, tendo em vista a redução do percentual da multa Isolada para 50% (cinquenta por cento) pela Lei nº 11.488, de 2007, é devida a aplicação retroativa deste aos fatos geradores aqui tratados em cumprimento ao disposto no art. 106 do CTN.

Ante o exposto, voto para DAR provimento PARCIAL ao recurso, a fim de reduzir o percentual da multa isolada aplicada de 75% (setenta e cinco por cento) para 50% (cinquenta por cento).

Sala das Sessões, em 06 de março de 2008.



LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA

Voto Vencedor

Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Redator
Designado

No julgado do recurso nº 149.278, assim externei minha posição sobre o tema:

Realmente, a posição dominante no Conselho de Contribuinte é a espelhada na decisão da Câmara Superior que se segue:

Número do 108-128691

Recurso:

Turma: **PRIMEIRA TURMA**

Número do **13502.000331/2001-20**

Processo:

Tipo do **RECURSO DE DIVERGÊNCIA**

Recurso:

Matéria: IRPJ

Recorrente: CATA NORDESTE S.A.

Interessado(a): FAZENDA NACIONAL

Data da 12/04/2004 15:30:00

Sessão:

Relator(a): José Clóvis Alves

Acórdão: CSRF/01-04.930

Decisão: DPM - DAR PROVIMENTO POR MAIORIA

Texto da Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso. Vencidos os

Decisão: Conselheiros Antonio de Freitas Dutra, Marcos Vinícius Neder de Lima, José Henrique Longo, Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antônio Gadelha Dias que negaram provimento ao recurso.

Inteiro Teor do

Acórdão

Ementa: IRPJ – MULTA ISOLADA – FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ

COM BASE NO LUCRO ESTIMADO – A regra é o pagamento com base no lucro real apurado no trimestre, a exceção é a opção feita pelo contribuinte de recolhimento do imposto e adicional determinados sobre base de cálculo estimada. A Pessoa Jurídica somente poderá suspender ou reduzir o imposto devido a partir do segundo mês do ano calendário, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculados com base no lucro real do período em curso. (Lei nº 8.981/95, art. 35 c/c art. 2º Lei nº 9.430/96). A falta de recolhimento está sujeita às multas de 75% ou 150%, quando o contribuinte não demonstra ser indevido o valor do IRPJ do mês em virtude de recolhimento excedentes em períodos anteriores. (Lei nº 9.430/96 44 § 1º inciso IV c/c art. 2º). A base de cálculo da multa é o valor do imposto calculado sobre lucro estimado não recolhido ou diferença entre a devido e o recolhido até a apuração do lucro real anual. A partir da apuração do lucro real anual, o limite

para a base de cálculo da sanção é a diferença entre o imposto anual devido e a estimativa obrigatória, se menor. (Lei nº 9.430/96 art. 44 caput c/c § 1º inciso IV e Lei 8.981/95 art. 35 § 1º letra "b"). A multa pode ser aplicada tanto dentro do ano calendário a que se referem os fatos geradores, como nos anos subsequentes dentro do período decadencial contado dos fatos geradores. Se aplicada depois do levantamento do balanço a base de cálculo da multa isolada é a diferença entre o lucro real anual apurado e a estimativa obrigatória recolhida.

Segundo esse posicionamento, a multa isolada em razão do não recolhimento de antecipações deve se ater ao imposto apurado no ajuste anual. Se nenhum imposto ao final for apurado, nenhuma multa será devida, dentre outros motivos, por ausência de base de cálculo. Não se poderia punir o particular tomando-se por base um tributo que não seria mais devido.

Essa jurisprudência, no entanto, é fruto da enorme carência no cenário nacional de estudos acerca do regime jurídico das sanções administrativas e, mais especificamente, das sanções tributárias.

Diante disso, é comum que se apliquem princípios atinentes ao regime jurídico tributário.

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regradada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

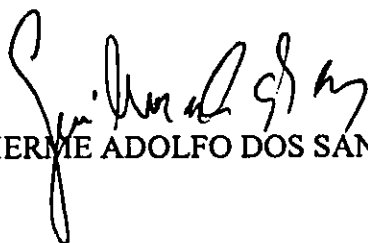
Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo.

De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

No presente processo, conforme relato, as multas isoladas foram aplicadas sobre o idêntico valor que serviu de base para a autuação de sanções punitivas proporcionais. A autoridade, assim, puniu conjuntamente o descumprimento do dever de antecipar e o de pagar em definitivo sobre idênticas bases.

A sanção mais grave, contudo, absorve a outra. Dessarte, voto pela improcedência do lançamento relativo às multas isoladas.

Sala das Sessões-DF., em 06 de março de 2008


GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES ✓