



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

**Processo nº** 11080.013415/2001-14  
**Recurso nº** 144.497 Embargos  
**Acórdão nº** 9101-00.903 – 1ª Turma  
**Sessão de** 28 de março de 2011  
**Matéria** Normas Gerais de Direito Tributário  
**Embargante** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** COMPANHIA ZAFFARI COMÉRCIO E INDÚSTRIA

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 1998

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO. OBSCURIDADE.

Havendo obscuridade no acórdão embargado, acolhe-se os embargos de declaração interpostos para sanar as imperfeições do *decisum*.

FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.

A multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre base de cálculo mensal estimada não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração para sanar a obscuridade apontada e rerratificar o Acórdão nº 9101-00.262, de 28 de julho de 2009, e aclarar o *decisum*, sem, contudo, conferir-lhes efeitos infringentes.

Caio Marcos Cândido - Presidente.

Claudemir Rodrigues Malaquias - Relator *ad hoc*.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Caio Marcos Cândido (Presidente), Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Claudemir Rodrigues Malaquias, Orlando José Gonçalves Bueno, Viviane Vidal Wagner,

Alexandre Antônio Alkimim Teixeira, Alberto Pinto Souza Junior, Valmir Sandri e Susy Gomes Hoffman (Vice-Presidente).

*Handwritten mark*

*Handwritten signature*

## Relatório

Com fundamento no art. 65 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22.06.2009, a Fazenda Nacional apresenta Embargos de Declaração em face do Acórdão nº 9101-00.262 (fls. 1899/1900), proferido por esta Primeira Turma, assim ementado:

*“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Ano-Calendário: 1998*

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

Argumenta a Fazenda Nacional que a decisão embargada incorreu em contradição em sua fundamentação, porquanto o voto condutor exige a ocorrência de duas condições para a incidência da penalidade isolada, as quais teriam sido verificadas no presente caso, mas não observadas por este Colegiado ao proferir a decisão.

Requer, então, a embargante o acolhimento dos presentes declaratórios para sanar a contradição apontada, procedendo-se a devida integração do julgado.

Os autos foram a mim distribuídos com fundamento no art. 49, § 7º, do Anexo II do RICARF, *verbis*:

*“Art. 49. Os processos recebidos pelas Câmaras serão sorteados aos conselheiros.*

.....  
*§ 7º Os processos que retornarem de diligência, os com embargos de declaração opostos e os conexos, decorrentes ou reflexos serão distribuídos ao mesmo relator, independentemente de sorteio, ressalvados os embargos de declaração opostos, em que o relator não mais pertença ao colegiado, que serão apreciados pela turma de origem, com designação de relator ad hoc.”*

É o que importa relatar.

## Voto

Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias, Relador *ad hoc*

Os embargos foram apresentados tempestivamente e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deles tomo conhecimento.

A Fazenda Nacional argumenta que o acórdão proferido por esta Primeira Turma incorreu em contradição, pois o voto condutor exige a ocorrência de duas condições para a incidência da penalidade isolada, as quais teriam sido verificadas no presente caso, mas não observadas por este Colegiado ao formalizar a decisão. Assevera que foram cumpridas as duas condições para aplicação da penalidade em questão, pois o contribuinte não recolheu as estimativas apuradas nos meses de março, abril e dezembro de 1997, como também não apresentou balanços e balancetes para justificar a suspensão do recolhimento das antecipações.

De início, é necessário destacar que os casos previstos para manifestação dos embargos declaratórios são **específicos**, conforme definidos no art. 65 do RICARF. Estes são admissíveis nos casos em que restar demonstrada a existência de *obscuridade*, **contradição** ou *omissão* de questão sobre a qual deveria o colegiado pronunciar-se necessariamente. Acerca da demonstração efetiva da contradição do julgado, não são raros os casos em que o embargante aponta a contradição entre elementos da decisão e aqueles constantes dos autos. Não leva em consideração que a decisão é *contraditória* para estes fins somente quando traz proposições inconciliáveis entre si. Assim, os embargos devem ser acolhidos, por exemplo, quando verificada a existência de contradição entre a fundamentação e o que ao final foi decidido.

No caso dos autos, a Fazenda Nacional indica a existência de suposta contradição entre a decisão e sua fundamentação, uma vez que "*foram cumpridas as duas condições para aplicação da penalidade em questão, pois o contribuinte não recolheu as estimativas apuradas nos meses de março, abril e dezembro de 1997, como também não apresentou balanços e balancetes para justificar a suspensão do recolhimento das antecipações.*" No entanto, estas considerações (atendimento aos dois pressupostos) não foram tratadas no corpo da decisão, daí restar imprecisa a alegação de que a decisão traz elementos contraditórios.

No entanto, vislumbro que o acórdão está eivado de **obscuridade** na medida em que, a partir de seu texto integral, **não é possível identificar por qual ou quais fundamentos o colegiado decidiu pelo afastamento da penalidade da multa isolada**, mantendo-se a multa de ofício proporcional aos valores lançados.

Desta forma, e uma vez constatadas estas imperfeições do *decisum*, torna-se necessário o acolhimento dos embargos para aclarar o teor do acórdão.

Para este mister, importante transcrever os termos da decisão embargada na parte que interessa a este julgado:

"Do exame destes dispositivos pode-se concluir que o art. 44, inciso I, c/c inciso IV do seu § 1º, da Lei nº 9.430/96 é norma sancionatória que se destina a punir infração substancial, ou seja, falta de pagamento ou pagamento a menor da

estimativa mensal. Para que incida a sanção é condição que ocorram dois pressupostos: (a) falta de pagamento ou pagamento a menor do valor do imposto apurado sobre uma base estimada em função da receita bruta; e (b) o sujeito passivo não comprove, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105-139.794, Processo nº 10680.005834/2003-12, Acórdão CSRF/01-05.552, *verbis*:

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

Diante do exposto, oriento meu voto no sentido de conhecer em parte o recurso, tão somente no que tange à multa isolada concomitante com a multa de ofício, conforme despacho de admissibilidade, **para dar-lhe provimento nessa parte e excluir a penalidade.**” (negritou-se)

Verifica-se nos trechos destacados que a decisão, ao explicitar seus fundamentos, enumera os pressupostos necessários a imposição da multa isolada prevista no inciso IV, § 1º do art. 44 da referida Lei. Em seguida, é transcrito um excerto de outra decisão, cuja conclusão ao final da transcrição permite inferir tratar-se de argumentação relativa à incidência da multa isolada sobre os valores estimados mensais, que não recolhidos em razão da inexistência de tributo devido no final do exercício. De fato, os fundamentos tecidos no voto não são apresentados de maneira clara, o que enseja de pronto sua complementação para sanar a obscuridade do acórdão embargado.

Passo, então, a suprir os pontos deficientes da decisão.

O disposto no inciso IV, § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96<sup>1</sup>, na redação vigente à época dos fatos, estabelecia sanção a ser aplicada na hipótese do sujeito passivo não

<sup>1</sup> “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:

(...)

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;

promover o recolhimento mensal das antecipações de um provável imposto de renda e contribuição social. Para que incida, a sanção é condição que ocorram dois pressupostos: (a) falta de pagamento ou pagamento a menor do valor do imposto apurado sobre uma base estimada em função da receita bruta; e (b) o sujeito passivo não comprove, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

Em torno desse dispositivo legal, inúmeros debates instalaram-se no âmbito desse Conselho, sobretudo acerca da aplicação cumulativa das sanções nele prevista. Em alguns julgados, tem sido sustentada a aplicação da multa isolada em todos os casos em que não houver recolhimento da estimativa. Tais decisões se fundamentam no fato de que a sanção foi estabelecida para assegurar efetividade do regime da estimativa e preservar o interesse público.

Analisou a questão com profundidade o i. Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima<sup>2</sup>, cuja argumentação acerca do assunto peço vênia para sua transcrição,

*“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.”*

Pois bem, a partir da literalidade dos textos legais acima transcritos, resta evidente que o *caput* do art. 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.

Com efeito, em que pesem as argumentações da Fazenda Nacional no âmbito do nosso ordenamento jurídico, não há como sustentar a incidência concomitante das duas penalidades, aplicadas sobre a mesma base de incidência, **quando os fatos que ensejam a penalidade estão relacionados**. Seguindo o mesmo entendimento do voto condutor do Acórdão CSRF nº 01-05.838, relativo ao processo nº 13629.000292/2003-04, da lavra do i. conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, peço licença para transcrição dos fundamentos daquela decisão:

*“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

(...)"

<sup>2</sup> Acórdão nº CSRF 01-05.838, de 15 de abril de 2.008.

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

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

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

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

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

Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.



No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam "princípio da consunção".

Segundo as lições de Miguel Reale Junior<sup>3</sup>: "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". (grifou-se)

Deste modo, a multa isolada e a multa de ofício não podem ser exigidas concomitantemente na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada, porquanto **estar-se-fa aplicando duas penalidades distintas para ilícitos materialmente ligados**, de forma que um (falta de recolhimento do imposto anual devido no ajuste) é consequência do outro (falta de recolhimento dos valores estimados devidos mensalmente). **É cabível, portanto, apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.**

Além destes argumentos, é necessário destacar que a Medida Provisória nº 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. A partir de janeiro de 2007, o mencionado art. 44 passou a apresentar a seguinte redação, *verbis*:

***“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***

<sup>3</sup> Instituições de Direito Penal, Parte Geral. Rio de Janeiro: Forense, 2002, págs. 276 e 277.

*negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.*

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

*I - (revogado);*

*II - (revogado);*

*III - (revogado);*

*IV - (revogado);*

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

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

*I - prestar esclarecimentos;*

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

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

*§ 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." (destacou-se)*

Da comparação entre a redação vigente e a anterior do mesmo dispositivo, constata-se que com as alterações introduzidas recentemente a penalidade isolada não deve mais incidir "**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-se o percentual da multa pela 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.

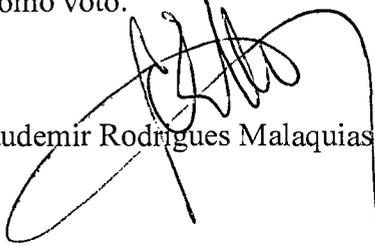
Desta forma, a penalidade isolada aplicada em procedimento de ofício em função da não antecipação no curso do exercício se aproxima da multa de mora cobrada nos casos de atraso de pagamento de tributo (20%). Providência que se fazia necessária para tomar a punição proporcional ao dano causado pelo descumprimento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

Porém, este novo disciplinamento das sanções administrativas aplicadas no procedimento de ofício passaram a vigor somente a partir de janeiro de 2007, portanto, após os fatos de que tratam os autos.

No caso presente, em relação ao ano-calendário 1998, a contribuinte foi autuada para exigir principal e multa de ofício em relação a CSLL não recolhida ao final do exercício e, concomitantemente, foi aplicada multa isolada sobre a mesma base estimada não recolhida. Como dito acima, essa dupla penalização sobre ilícitos materialmente relacionados e por força do princípio da consunção, não pode subsistir.

Por todo o exposto, voto no sentido de ACOLHER os embargos de declaração da Fazenda Nacional para sanar a obscuridade do Acórdão nº 9101-00.262, de 28 de julho de 2009, e aclarar o *decisum*, sem, contudo, atribuir-lhes efeitos infringentes.

É como voto.

  
Claudemir Rodrigues Malaquias – Relator *ad hoc*.

