



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

Processo nº 13052.000020/2007-00
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-001.416 – 1ª Turma
Sessão de 18 de julho de 2012
Matéria IRPJ/CSLL - MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BRASFUMO INDÚSTRIA BRASILEIRA DE FUMOS S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004

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. (Acórdão nº CSRF 401-05838).

Recurso Especial do Procurador Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Valmar Fonsêca de Menezes - Relator

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

Autenticado digitalmente em 24/03/2015 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 24/03/2015

por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 07/05/2015 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Susy Gomes Hoffmann, Karem Jureidini Dias, Orlando José Gonçalves Bueno (suplente convocado), José Ricardo da Silva, Alberto Pinto Souza Junior, Valmar Fonseca de Menezes, Jorge Celso Freire da Silva, Valmir Sandri, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz e Otacilio Dantas Cartaxo (Presidente à época do julgamento). Ausente, justificadamente, o Conselheiro João Carlos de Lima Junior.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra decisão não unânime proferida pela extinta Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes no Acórdão nº 103-23.273, sessão de 08/11/2007 (fls. 501/512), que deu *provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar a multa isolada aplicada*, com fulcro no art. 7º, I, do então vigente Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, Anexo II, de 25/06/2007.

Extraí-se do Despacho de admissibilidade do recurso especial, às fls. 530, que:

O acórdão foi recepcionado na Procuradoria da Fazenda Nacional em 11/06/2008, segundo Relação de Movimentação — RM nº. 13723, à fl. 516, considerando-se esta intimada 30 (trinta) dias após (§§ 70 ao 90, do artigo 23, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº. 11.457, de 16/03/2007, D.O.U. de 19/03/2007). O recurso especial foi encaminhado em 11/06/2008, conforme RM nº. 11175, à fl. 517, portanto, dentro do prazo de 15 dias (quinze) dias estabelecido no caput do artigo 15 do RICSRF.

A recorrente insurgiu-se contra a decisão que, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso do contribuinte para afastar a exigência da multa isolada por não recolhimento de IRPJ e CSLL sobre bases estimadas.

Asseverou que a decisão contrariou o disposto no art. 44, inciso II, "b", da Lei no 9.430/96 (com redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

Na parte que interessa à presente apreciação, o acórdão recorrido foi assim ementado:

IRPJ. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de IRPJ, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.

Recurso voluntário a que se dá parcial provimento.

Foram apresentadas contrarrazões pela contribuinte às fls. 547/552, as quais serão lidas em plenário.

E o relatório

Voto

Conselheiro Valmar Fonseca de Menezes, Relator

O presente Recurso Especial preenche os requisitos necessários à sua admissibilidade, devendo ser conhecido.

Extrai-se do relatório que a lide posta à nossa apreciação diz respeito a lançamento de ofício que consistiu na cobrança de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas do IRPJ/CSLL, com fulcro no art. 44, § 1º, inciso IV, atual art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/1996, concomitantemente com a multa de ofício de que trata o art. 44, inciso II, atual art. 44, § 1º, ambos da mesma Lei, lançadas em virtude de diferenças apuradas nos cálculos de variações cambiais relativas aos anos-calendário de 2003 e 2004.

Por bem elucidar a matéria, peço vênia para transcrever o voto proferido por este Colegiado no acórdão CSRF nº 401-05838, sessão de 15/04/2008, no processo nº. 13626.000292/2003-04, da lavra do i. Conselheiro Marcos Vinicius Néder de Lima, que adoto como razões de decidir:

“(…).

Após a edição desse dispositivo legal, inúmeros debates instalaram-se no âmbito desse Conselho de Contribuintes, sobretudo acerca da aplicação cumulativa das sanções neles previstas. Na verdade, a leitura isolada dos enunciados do artigo 44 da Lei nº 9.430 tem levado alguns dos meus pares a sustentar a aplicação da multa isolada em todos os casos em que não houver recolhimento da estimativa. Sustentam que a sanção foi concebida justamente para assegurar efetividade ao regime da estimativa e preservar o interesse público.

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

Na verdade, Kelsen já dizia que toda norma legal deriva de uma vontade pré-jurídica (um querer), mas a dificuldade do intérprete repousa na identificação de o que se reputará como sendo essa vontade. No dizer de Marçal Justen Filho, não há qualquer caráter predeterminado apto a qualificar o interesse como público. Sustenta que "o processo de democratização conduz à necessidade de verificar, em cada oportunidade, como se configura o interesse público. Sempre e em todos os casos, tal se dá por meio da intangibilidade dos valores relacionados aos direitos fundamentais¹".

Nessa trilha de raciocínio, iniciaremos pelo exame das formulações literais, isolando os enunciados prescritivos e sua estrutura lógica, para depois alcançar as significações normativas e, como produto final, a regra jurídica. Norma não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática dos textos².

¹ MARÇAL, Justen Filho. Curso de Direito Administrativo. São Paulo: Saraiva, 2005, p.43/44.

² Ricardo Guastini citado por Humberto Asila em Teoria dos Princípios, São Paulo: Malheiros, 2005, p.22.

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

HIPÓTESE	CONSEQUÊNCIA
<i>Dado que houve falta de pagamento ou recolhimento, recolhimento após o vencimento do prazo, sem acréscimo de multa moratória</i>	<i>Pagar multa de 75% ou 150%³, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição (art. 44, caput, inciso I e II)</i>
<i>Dado que pessoa jurídica está sujeita ao pagamento do IR de forma estimada, ainda que tenha apurado base de cálculo negativa no ano correspondente.</i>	<i>Pagar multa isolada de 75% calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição (caput, art. 44, §1º, IV)</i>
<i>Dado que a pessoa jurídica prova, por meio de balanço ou balancetes mensais, que o valor acumulado excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período.</i>	<i>Dispensar recolhimento por estimativa (art. 44, §1º, IV c/c art. 35, §2º, da Lei 8981/95).</i>

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, à semelhança da regra de incidência tributária, apresenta três funções: (i) compor a específica determinação da multa; (ii) medir a dimensão econômica

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

do ato delituoso, e (iii) confirmar, infirmar ou afirmar o critério material da infração. A primeira função permite apurar o montante da sanção. Na segunda, o valor adotado como base de cálculo busca aferir o quanto o sujeito ativo foi prejudicado (função reparadora) e para garantir eficácia a norma (função desestimuladora da conduta ilícita).

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

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

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

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

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

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: "pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave..." E prossegue "no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave".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 dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.

*Nesse sentido, cabe ressaltar que a Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, veio a disciplinar posteriormente a aplicação de multas nos casos de lançamento de ofício pela Administração Pública Federal. Esse dispositivo legal veio a reconhecer a correção da jurisprudência desta Câmara, estabelecendo (que) 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 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.*

(...)."

Por esses fundamentos, que adoto como razões de decidir, nego provimento ao Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, mantendo, consequentemente, a decisão exarada no acórdão recorrido.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Valmar Fonseca de Menezes