



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

Processo nº 13227.720015/2006-89
Recurso nº 163.302 Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-01.406 – 1ª Turma**
Sessão de 18 de julho de 2012
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AGROINDUSTRIAL RENA LTDA.

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA – 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. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no recolhimento de tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **1ª TURMA DA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior.

(assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo

Presidente

(assinado digitalmente)

Karem Jureidini Dias

Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo, Susy Gomes Hoffmann, Karem Jureidini Dias, João Carlos de Lima Junior, José

Ricardo da Silva, Alberto Ponto Souza Junior, Valmar Fonseca de Menezes, Jorge Celso Freire, Valmir Sandri e Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência apresentado pela Fazenda Nacional, em face do Acórdão nº 13001-00.006, da Terceira Câmara da Primeira Seção do CARF.

O Auto de Infração exige IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS referentes aos anos-calendário de 2001, 2002, 2003 e 2004, em relação às seguintes infrações:

Omissão de receitas: crédito presumido de ICMS não contabilizado — na apuração do lucro líquido, o contribuinte deixou de registrar na receita bruta o valor correspondente ao crédito presumido no valor de 85% do ICMS devido sobre as saídas.

Custo dos bens ou serviços vendidos: Glosa de custos — na apuração do lucro líquido, o contribuinte deduz de suas receitas o percentual de 185% do ICMS apurado: o ICMS deduzido da receita bruta (100%) mais o crédito presumido (85%) registrado erroneamente como custo da matéria prima.

Exclusões não autorizadas na apuração do Lucro Real: Exclusões indevidas - a fiscalização aponta duas exclusões tidas por indevidas: a primeira é referente ao crédito presumido do ICMS, indevida por não ter sido contabilizada como receita e por falta de previsão legal para a exclusão; a segunda é por projeto de isenção do imposto de renda para empresas instaladas na região amazônica, por falta de comprovação do direito ao benefício.

Falta de recolhimento do IRPJ e CSLL sobre base de cálculo estimada — o contribuinte, tributado com base no lucro real, optou pela apuração anual e pelo pagamento de estimativas mensais com base em balanços/balancetes de suspensão/redução do imposto. Em face das infrações apuradas de omissão de receitas e de glosa de custos e de exclusões indevidas, acima descritas, afluíu valor devido mas a mês, não recolhido e sujeito a aplicação de multas isoladas.

Diferença entre o valor escriturado e o declarado/pago (PIS e COFINS) — em procedimento de verificações obrigatórias, foi apurada diferença entre o valor declarado em DCTF e aquele registrado na contabilidade, para PIS e COFINS.

Em face do auto de infração, o contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, o qual foi julgado procedente em parte pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

Sobrevieram, então, Recurso Voluntário, Recurso de Ofício e o Acórdão nº 1301-00.006, o qual, por maioria de votos, negou provimento ao recurso de ofício e, por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares argüidas e, no mérito, deu provimento parcial

ao recurso para afastar a tributação relativa as glosas de exclusão do lucro líquido para CSLL e IRPJ sobre a rubrica do ICMS para incentivo. A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ - Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005

RECURSO DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA - MULTA DE OFÍCIO CUMULATIVIDADE - Afasta-se a multa isolada quando a sua aplicação cumulativamente com a multa de ofício implica na dupla penalização do mesmo fato.

NULIDADE DO LANÇAMENTO - IRREGULARIDADES NO MPF -INOCORRÊNCIA. Não sendo verificadas as irregularidades apontadas no que toca à emissão e prorrogação do MPF, deve ser rejeitada a preliminar de nulidade do lançamento. Ademais, ainda que irregularidades houvesse, o MPF é instrumento de controle administrativo, sendo que eventuais irregularidades nele contidas não podem ensejar a nulidade do lançamento.

NULIDADE DO LANÇAMENTO - TRANSCURSO DO PRAZO DE 60 DIAS - INOCORRÊNCIA. O prazo previsto no art. 70 do Decreto nº 70.235/192 é tão somente para fins de suspensão da espontaneidade do sujeito passivo submetido à fiscalização e nenhuma relação tem com nulidade do lançamento que decorre desse procedimento.

NULIDADE DO LANÇAMENTO - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - INOCORRÊNCIA. Não há cerceamento do direito à ampla defesa se o Termo de Verificação de Infração, lavrado pelo Fisco, descreve em detalhe cada uma das infrações que são imputadas ao sujeito passivo com os respectivos enquadramentos legais e, além disso, o contribuinte se defende com desenvoltura, demonstrando ter compreendido com clareza as autuações. Irrelevante a existência, no mesmo processo, de diversos autos de infração, cada um com seu respectivo Demonstrativo de Crédito Tributário e Termo de Encerramento, todos lavrados na mesma data e cientificados em conjunto ao contribuinte autuado.

EXCLUSÃO DO LUCRO LÍQUIDO - INCENTIVO FISCAL - FALTA DE COMPROVAÇÃO. Se o contribuinte não comprova, com documentos hábeis e idôneos, a existência do alegado benefício fiscal de isenção/redução do imposto para empresas na Área da SUDAM, correta a glosa da exclusão feita para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

EXCLUSÃO DO LUCRO LÍQUIDO - RECOMPOSIÇÃO DO CORRETO VALOR TRIBUTÁVEL. Restando comprovado que o lucro líquido contábil se encontrava indevidamente majorado e que a exclusão para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, feita pelo contribuinte, produziu o efeito de recompor o correto valor a ser oferecido à tributação, a glosa efetuada pelo Fisco deve ser considerada improcedente.

Irrelevantes eventuais impropriedades nos registros contábeis, desde que o valor tributável seja aquele determinado em lei.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Data do fato gerador: 30/11 12003, 31/07/2004, 31/08/2004, 30/09/2004, 31/10/2004, 30/11/2004, 31/12/2004

DIFERENÇAS ENTRE VALORES ESCRITURADOS E DECLARADOS/PAGOS - COMPENSAÇÃO - FALTA DE COMPROVAÇÃO. Devem ser mantidas as exigências se os assentamentos contábeis apontam o pagamento dos tributos, mas os sistemas da Receita Federal não registram os pagamentos, nem o contribuinte comprova alegadas compensações que teriam por efeito extinguir as obrigações.

Recurso de Ofício Negado. Recurso Voluntário Provido em Parte.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de Divergência, qual argumentando ser legítima a aplicação cumulativa entre as multas previstas no artigo 44, inciso I e no artigo 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/96, uma vez que se trata de infrações diversas.

O Despacho de fls. 751/752 deu seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional. O contribuinte, intimado por edital às fls. 762, não apresentou suas contrarrazões, conforme informação às fls. 778.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Karem Jureidini Dias, Relator

Ao Recurso Especial da Fazenda Nacional foi dado seguimento em despacho de admissibilidade, tendo em vista a constatação de divergência entre acórdão recorrido e acórdão paradigma (Acórdão 193-00.018, da Terceira Turma Especial do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes).

Cumprе esclarecer, ainda, que o Recurso Especial da Fazenda Nacional foi interposto em face de capítulo do acórdão que negou provimento a Recurso de Ofício, o que, nos termos do atual Regimento Interno do CARF é permitido:

Artigo 67, § 11. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

Demonstrada a divergência, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e tendo em vista que o Recurso Especial foi interposto na vigência do atual Regimento Interno do CARF, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

O acórdão ora combatido afastou a multa isolada em razão da concomitância com a multa de ofício. Cumprе esclarecer que os fatos geradores objeto do presente processo (1999 a 2002) são anteriores à vigência da Lei nº 11.488/2007, que deu nova redação ao artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Para que se firme o adequado entendimento da questão que ora se coloca, faz-se necessário ponderar a natureza das penalidades e os critérios para a aplicação das multas.

ESTRUTURA E NATUREZA DA SANÇÃO

A sanção é instrumento jurídico utilizado pelo Estado para desestimular diretamente um ato ou fato que a ordem jurídica proíbe. Significa dizer que a desobediência de um dever estabelecido por uma norma jurídica corresponde a um ilícito – negativa da observância da relação jurídica prevista no conseqüente da norma primária dispositiva - que, por sua vez, é a razão da imposição de sanção (conseqüência jurídica). Segundo Sacha Calmon Navarro Coelho “os ilícitos correspondem às hipóteses de incidência das sanções” (*in* Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária).

A norma jurídica que estabelece a sanção contém no antecedente um fato jurídico correspondente ao evento ilícito que se pretende desestimular. No conseqüente da norma primária sancionadora está a própria sanção, com as indicações precisas dos sujeitos vinculados em razão do ilícito, e da forma de cálculo da penalidade a ser imputada ou, na hipótese de aplicação de sanção não pecuniária, a determinação do dever a que estará obrigado aquele que cometeu o ilícito.

A natureza jurídica da sanção está diretamente relacionada com a natureza jurídica da norma de comportamento desobedecida, já que a sanção é consequência jurídica da desobediência da relação jurídica prevista na norma primária dispositiva.

SANÇÕES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória - obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa.

Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:

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

§ 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.

§ 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.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em obrigação principal. Vale destacar que, mesmo ocorrendo tal conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.

Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal - quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo. Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, *verbis*:

“As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo-constitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”.

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção”. (in “O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário”, ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.

Feitas estas considerações, passamos à análise das multas específicas que são objeto do presente Recurso, quais sejam, (i) a multa isolada e (ii) a multa de ofício sobre o montante principal devido. A primeira delas foi aplicada pela falta de recolhimento antecipado de IRPJ, e, a segunda pela ausência de pagamento do mesmo tributo quando do ajuste na Declaração Anual do Contribuinte. Ambas as multas foram apuradas e constituídas simultaneamente em procedimento de ofício e ambas as multas referem-se à descumprimento de obrigação de pagar tributo.

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, *verbis*:¹

¹ Redação Original:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

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

(...)

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

(...)

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.”

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSLL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

“Art.2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§1º e 2º do artigo anterior.

§4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

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

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.”

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. “É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96” (AgRg no REsp 694278-RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido.”

(Recurso Especial 529570 / SC - Relator Ministro João Otávio de Noronha - Segunda Turma - Data do Julgamento 19/09/2006 - DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL - TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - CSSL - APURAÇÃO POR ESTIMATIVA - PAGAMENTO ANTECIPADO - OPÇÃO DO CONTRIBUINTE - LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

(Agravado Regimental No Recurso Especial 2004/0139718-0
Relator Ministro Humberto Martins - Segunda Turma - DJ
17.08.2006 p. 341)

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho de Contribuintes sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo. Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o *caput* do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

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”.

E ainda que a redação do *caput* do mencionado artigo 44 tenha sido alterado, conforme disposição do artigo 113 do Código Tributário Nacional, a obrigação não pode ser outra senão a principal ou a acessória. Neste passo, ainda que o *caput* do mencionado artigo não mais se refira ao termo tributo ou contribuição, o pagamento de montante principal não pode se reportar a outra coisa que não a tributo, ainda que sob a forma de antecipação.

É bem verdade que melhor seria se a penalidade em comento fosse tratada como uma pena aplicada pela postergação do pagamento de imposto ou contribuição, mas existe regra específica para o caso de ausência de pagamento ou pagamento a menor de antecipação devida de IRPJ e CSLL, sobrepondo-se, portanto, à regra da postergação.

Adotada a premissa de que a imputação da multa isolada tem por fundamento norma primária sancionadora, em cuja hipótese está o descumprimento de obrigação principal, então a multa isolada é prevista para as hipóteses de não recolhimento ou recolhimento a menor do tributo na forma antecipada. Entendo que não há como se admitir que o valor da antecipação seja, após o encerramento do ano-calendário, um tributo isolado. A antecipação não é inconstitucional, nem ilegal. Isto porque, como o próprio nome enseja, é mera antecipação de tributo – IRPJ e CSLL – apurado de forma definitiva após o encerramento do ano-calendário, no caso de apuração na forma de lucro real anual.

O disposto no artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 veicula norma que estabelece a imputação de penalidade isolada pelo não recolhimento de IRPJ e CSLL, de forma antecipada. Dado o fato do não recolhimento do tributo no prazo estipulado para sua antecipação, deve ser imputada a multa isolada.

No conseqüente desta norma resta claro que, como critério pessoal, tem-se de um lado o contribuinte sujeito ao pagamento da antecipação, de outro a União como sujeito ativo. Como critério quantitativo tem-se o percentual atual de 50% do tributo devido e não pago. Utiliza-se o termo tributo porque a sanção é aplicada sobre o descumprimento de obrigação principal.

Neste passo, até o encerramento do ano-calendário o que se tem por tributo devido é o IRPJ e a CSLL, apurados conforme cálculo previsto para antecipação. Já após o encerramento do ano-calendário e apuração do IRPJ e CSLL pelo lucro real, não há como negar que o montante do tributo devido é aquele definitivamente apurado, após as adições, exclusões e compensações previstas em lei.

Considerando que o IRPJ e a CSLL são auferidos ao final do ano-calendário, sendo provisório o montante calculado nas antecipações, conclui-se que:

- i) Quando a multa isolada é aplicada durante o ano-calendário, a base é o tributo até então apurado, conforme cálculo das antecipações, já que outro não existe a substituí-lo por definitividade naquele momento.
- ii) Quando a multa isolada é imputada após o encerramento do ano-calendário e apuração definitiva do tributo devido, sem dúvida a hipótese de aplicação é a mesma, falta de recolhimento das antecipações, não obstante, sua base de incidência terá por limite o valor do tributo definitivamente apurado.

Nem há que se imaginar que se nega vigência à norma em questão. O que ocorre é a eliminação, pela interpretação, de eventual contrariedade. Ressalte-se que não se trata sequer de contradição, mas de mera e aparente contrariedade. Isto porque, tanto a multa isolada, quanto a multa de ofício têm seu lugar, bem como a multa isolada pode ser aplicada inclusive após o encerramento do ano-calendário, mas, em se tratando de multa de natureza tributária, a base é o tributo que deixou de ser recolhido. Este tributo – IRPJ e CSLL – é aquele apurado conforme cálculo de antecipação até o encerramento do período e é aquele apurado pelo lucro real após o encerramento do período.

Neste ponto, peço vênica para novamente transcrever trecho do voto do brilhante Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, proferido no julgamento do recurso nº 105-139.794, já mencionado anteriormente, *verbis*:

“(…) 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.(…).”

Se o lançamento é efetuado antes do fim do exercício – portanto antes dos ajustes / apuração do lucro, base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos – a base para imposição da sanção é aquela devida por antecipação e calculada até aquele momento. Naquele momento, inclusive, não há autorização para constituição de obrigação principal definitiva – tributo – especialmente porque o mesmo ainda não se quantificou definitivamente porque não concluído o fato gerador. Nestes termos dispõe o *caput* do artigo 15 da Instrução Normativa nº 93/97, *verbis*:

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

De outra feita, em momento posterior ao encerramento do ano-calendário, já existe quantificação do tributo devido definitivamente pelos ajustes determinados em legislação de regência, então esta é a limitação ao critério quantitativo da imposição de multa isolada.

Vale destacar a lição de Marco Aurélio Greco a respeito do tema, *verbis*:

“(…) mensalmente o que se dá é apenas o pagamento por imposto determinado sobre base de cálculo estimada (art. 2º, caput), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (art. 3º do art. 2º). Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação provisório de um recolhimento, em contemplação de um fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação – e que dele não pode se distanciar – que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.891/95)”. (In: “Multa Agravada em Duplicidade” São Paulo, Revista Dialética de Direito Tributário nº 76, p. 159).

Tampouco é de se questionar esta interpretação com base no fato de que a multa em questão é aplicável até mesmo em casos de apuração de base negativa da CSLL e de prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente, conforme dispõe a alínea “b”, do inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96.

O direito, *in casu*, deve ser analisado à luz da relação de coordenação existente entre a norma veiculada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 e aquela veiculada pelo artigo 39, parágrafo segundo, da Lei nº 8.383/91, *verbis*:

“Art. 39. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento, até o último dia útil do mês subsequente, do imposto devido mensalmente, calculado por estimativa, observado o seguinte:

(...)

§ 2º A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto mensal estimado, enquanto balanços ou balancetes mensais demonstrarem que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso.(...)”

Referido dispositivo, conforme é possível constatar, autoriza que o contribuinte interrompa ou reduza os pagamentos devidos por antecipação desde que demonstre, por meio de balancete mensal, que o valor da estimativa anteriormente paga e, portanto, acumulada no período, excede o valor do tributo apurado com base no lucro ajustado no período em curso.

Portanto, se a legislação possibilita o não recolhimento de antecipação, desde que apresentado o balancete mensal que comprove que as antecipações recolhidas superam o valor do tributo até aquele momento apurado, então é evidente que a multa instituída pelo artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96, não é devida em casos de prejuízo fiscal ou base negativa, sendo aplicável, somente, se não houver a apresentação do referido balancete.

Significa dizer que, a multa isolada deve ser aplicada em casos de apuração negativa e prejuízo fiscal desde que contribuinte não faça prova de que, mensalmente, inexistente tributo devido, o que se realiza através da apresentação dos balancetes mensais e desde que, ainda, inexistente o balanço final do período.

Se a multa é de natureza tributária e, portanto, tem por base o tributo devido, o balanço final do exercício é prova suficiente para afastar a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa, no caso de apuração de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, bem como, para determinar o limite da multa – cuja base não pode ultrapassar o valor do tributo, quando devido - sob pena de descaracterizar sua natureza de multa imputada em razão de descumprimento de obrigação principal.

A MULTA DE OFÍCIO POR NÃO RECOLHIMENTO DE TRIBUTO

A multa de ofício, por sua vez, é aplicada em lançamento cujo objetivo é a constituição de tributo não recolhido e tem fundamento no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430/96, *verbis*:²

² Redação Original:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

“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; (...)”

Esta multa, portanto, é aplicada sempre que finalizado o procedimento de fiscalização, quando, de ofício, a autoridade administrativa constitui crédito tributário não recolhido pelo contribuinte, como forma de penalizá-lo por não ter realizado a conduta devida, deixando de cumprir a obrigação principal decorrente da realização de fato gerador tributário.

Evidentemente que a multa em questão relaciona-se com a obrigação principal, sendo calculada com base no valor do tributo que deixou de ser recolhido, de forma integral ou parcial. Assim, a multa de ofício tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de relação jurídica obrigacional prevista na norma primária dispositiva de natureza tributária.

CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA E DA MULTA DE OFÍCIO

Por tudo quanto exposto na interpretação da norma que dispõe sobre a multa isolada em razão do não pagamento, ou pagamento a menor de antecipações, conclui-se que esta é devida e calculada sobre a obrigação principal até então apurada. O mesmo ocorre com a multa de ofício que acompanha o lançamento referente à totalidade ou diferença de tributo que deixou de ser constituído pelo contribuinte, ao final do ano-calendário.

Verifico identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias, pois ambas alcançam o contribuinte - sujeito passivo - e têm por critério material o descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido.

Inevitável, portanto, concluir-se que impor sanção pelo não recolhimento do tributo apurado conforme lançamento de ofício que apura IRPJ e CSLL devidos ao final do ano-calendário e impor sanção pelo não recolhimento ou recolhimento a menor das

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de 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;

antecipações devidas, relativamente aos mesmos tributos, é penalizar o mesmo contribuinte duas vezes por ter deixado de recolher integralmente o tributo devido. Portanto, nestes casos, uma penalidade é excluyente da outra.

Se o que prevalece para fins de quantificação da obrigação principal é o valor decorrente da apuração final, consolidada e definitiva do tributo – justamente porque as antecipações são apurações provisórias do mesmo tributo – também assim deve ser em relação a aplicação das penalidades: prevalece a multa aplicada quando o contribuinte não recolhe o tributo devido em conformidade com a apuração definitiva.

Além disso, é inegável que no caso em análise a aplicação da multa isolada é mera penalização de conduta meio de deixar de recolher tributo, uma vez que, por meio do mesmo lançamento, foi constituída, também, multa de ofício pelo não recolhimento de tributo apurado quando da consolidação da obrigação principal devida no exercício e não constituída/recolhida pelo contribuinte.

Neste ponto vale destacar outro trecho do bem elaborado voto proferido pelo Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, em julgamento já referido, realizado nesta mesma Turma, a respeito da matéria ora sob análise, tratando do princípio da consunção da conduta-meio pela conduta-fim, *verbis*:

“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”. (Recurso do Procurador nº 105-139.794 – Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Rel. Marcos Vinícius Neder de Lima – Sessão de 04/12/2006)

Adicionalmente, vale notar que é possível valorar as duas penalidades e estabelecer qual delas deve ser aplicável porque, em casos como o ora analisado, senão em razão da identidade de critérios pessoal e material das duas penalidades, ou por força da

impossibilidade de se apenar conduta meio e conduta fim, também porque a lei que estabelece as referidas multas não determina expressamente que deve haver concomitância.

A lei não estabelece concomitância, não se tratando *in casu* de contradição. E como não há determinação legal de que ambas sejam aplicadas, o que vemos é um caso de aparente contrariedade. Ou seja, há aplicação normativa por exclusão, segundo o que se determina a aplicação de uma ou de outra penalidade, a depender do caso, da valoração do bem maior a ser protegido, e das condutas incorridas pelo contribuinte. Se somente houve falta de recolhimento das antecipações esta é a conduta fim. Se, por outro lado, o contribuinte além de não recolher as antecipações, também deixou de constituir/recolher o tributo devido conforme a apuração definitiva, ocorrida após o encerramento do ano-calendário, então aquela é conduta-meio desta que é a conduta-fim.

No mesmo sentido, é o entendimento outrora pacificado nesta Câmara Superior, conforme se demonstra por meio dos julgados abaixo transcritos:

“PENALIDADE – MULTA ISOLADA – LANÇAMENTO DE OFÍCIO FALTA DE RECOLHIMENTO – PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. Não comporta a cobrança de multa isolada por falta de recolhimento de tributo por estimativa concomitante com a multa de lançamento de ofício, ambas calculadas sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal.” (Recurso n.º : RD/101-134.520 Sessão de : 18/09/2006, Acórdão n.º : CSRF/01-05.503).

“CSLL – MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – TRIBUTO APURADO INFERIOR AO VALOR CALCULADO POR ESTIMATIVA. O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 determina que a multa de ofício seja calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, grandeza que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. Na apuração do lucro real anual, o tributo devido pelo contribuinte só é conhecido ao final do período de apuração quando ocorre a aquisição de renda pelo contribuinte - fato gerador do Imposto sobre a Renda. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando o valor do cálculo estimado ultrapassa o tributo devido na escrita fiscal ao final do exercício.

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”. (Recurso nº: 105-139794, Sessão: 04/12/2006, Acórdão nº : CSRF/01-05.552).

Processo nº 13227.720015/2006-89
Acórdão n.º **9101-01.406**

CSRF-T1
Fl. 17

“PENALIDADE – MULTA ISOLADA – LANÇAMENTO DE OFÍCIO FALTA DE RECOLHIMENTO – PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. Não comporta a cobrança de multa isolada por falta de recolhimento de tributo por estimativa concomitante com a multa de lançamento de ofício, ambas calculadas sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal. Não pode ser base de cálculo valor que não integra a base de cálculo do tributo que deveria ser calculado por estimativa.” (Recurso nº : 107-139.896 - Sessão : 11/06/2007. - Acórdão nº : CSRF/01-05.675)

Assim, no presente caso não pode prosperar a multa isolada em razão de insuficiência nos recolhimentos mensais de IRPJ e CSLL, pois foi também constituída multa de ofício em razão do lançamento para constituição do tributo.

Neste sentido, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Procuradoria.

(assinado digitalmente)

Karem Jureidini Dias - Relatora