



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

Processo nº 13603.002101/2004-18
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-001.475 – 1ª Turma
Sessão de 16 de agosto de 2012
Matéria MULTA QUALIFICADA. DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA/CONCOMITÂNCIA.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COOPEFORT IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 1998

MULTA QUALIFICADA. DECADÊNCIA.

O uso de interpostas pessoas e a simulação na alienação das cotas são condutas adrede concebidas com o intuito de dissimular os efetivos beneficiários dos negócios realizados, o que, claramente, se enquadra no disposto no art. 71, II, da Lei nº 4.502/64.

Constatada a conduta dolosa, o *dies a quo* do prazo decadencial do direito de o Fisco efetuar o lançamento desloca-se para o primeiro dia do exercício seguinte ao que o Fisco poderia efetuar os lançamentos, nos termos do art. 173, I, CTN.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. Conforme precedentes da CSRF são incabíveis a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo quando ambas as penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurada em procedimento fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso especial, para, no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial, para restabelecer a multa qualificada e afastar a preliminar de decadência, vencido o Conselheiro João Carlos de Lima Junior quanto à multa qualificada. Vencidos os conselheiros Alberto Pinto Souza Junior e Henrique Pinheiro Torres, que davam provimento integral, para restabelecer também a multa isolada. Neste ponto, designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz.

(assinado digitalmente)
Henrique Pinheiro Torres – Presidente

(assinado digitalmente)
Alberto Pinto Souza Junior – Relator

(assinado digitalmente)
Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz – Redator designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Alberto Pinto Souza Junior, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, João Carlos de Lima Junior, Jorge Celso Freire da Silva, José Ricardo da Silva, Karem Jureidini Dias, Suzy Gomes Hoffmann, Albertina Silva Santos de Lima e Valmir Sandri.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional (doc. a fls. 1.722 e segs.), com fundamento no art. 7º, inciso I, da Portaria MF nº 147, de 2007, em face do Acórdão nº 108-08.971, fls. 1637 e segs., posteriormente integrado ao Acórdão 108-09.797 (doc. a fls. 1710), na parte em que:

a) cancelou a multa isolada por falta de recolhimento do tributo sobre a base estimada mensal;

b) reduziu a multa de ofício de 225% para 112%; e

c) declarou alcançado pela decadência o lançamento do IRPJ e da CSLL até setembro de 1998 e, do PIS e da Cofins, até novembro de 1998.

Insurge-se a recorrente contra a decisão exarada no acórdão recorrido, por sustentar:

I - quanto à multa isolada por falta de pagamento do tributo sobre a base mensal estimada, que:

a) a partir da Lei 9.430/96, o contribuinte somente estará dispensado de recolher os tributos devidos, apurados pelo sistema de estimativa, quando transcrever no Livro Diário os balancetes de suspensão ou redução;

b) as infrações apenadas pela chamada "multa de ofício" e pela "multa isolada" são diferentes, pois a multa de ofício decorre do não pagamento de tributo pelo contribuinte, já a multa isolada decorre do descumprimento do regime de estimativa;

c) as multas de ofício e isolada não decorrem da mesma infração, e não incidem sobre a mesma base de cálculo. São multas inteiramente diversas, previstas em lei, e não configuram nenhum bis in idem, como entendido pela e. Câmara *a quo*;

d) o fato de estar sendo exigido ao Recorrido a multa de ofício decorrente do não pagamento de tributo, não elide a incidência da multa prevista no art. 44, §1º, inc. IV, da Lei 9.430/96, uma vez que a lei não dispensa a cobrança de penalidade nesses casos;

e) não há, no presente caso, norma específica que permita ao aplicador da lei relevar a cobrança da multa prevista no art. 44, §1º, inc. IV, da Lei 9.430/96, atendendo a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;

II - quanto à qualificação da multa de ofício, que:

a) restou cristalina a atividade ilícita do autuado, observada a partir da conduta reiterada, sistemática, de omitir rendimentos durante anos-calendário sucessivos,. Tais práticas reiteradas revelaram evidente intuito fraudulento, a ensejar a incidência da multa qualificada;

b) conforme provam os documentos constantes dos autos, o sujeito passivo, repita-se, por sua ação firme, abusiva e sistemática, em burla ao cumprimento da obrigação fiscal, demonstrou conduta consciente que procura e obtém determinado resultado: enriquecimento sem causa; e

III - quando ao prazo decadencial:

a) no caso em tela, está claro que o art. 150 do CTN foi contrariado, já que não houve recolhimento do tributo devido;

b) para o fato gerador ocorrido em 1998, o lançamento somente poderia ser efetuado em 1999, fazendo com que o início do prazo decadencial fosse para o dia 1º de janeiro de 2000. Contando-se cinco anos, tem-se que a decadência ocorreria em 31/12/2004. Como a ciência do auto se deu em 23/12/2003, o lançamento não aconteceu a destempo.

Alfim, a recorrente requer seja reformado o r. acórdão, preservando-se, via de consequência, a decisão proferida em primeira instância.

A Presidente 2ª Câmara da 1ª Sejul, por meio do despacho a fls. 1749/1750, deu seguimento ao recurso especial, por entender presentes os requisitos para a sua admissibilidade.

Cientificadas do acórdão recorrido e do recurso especial da Fazenda Nacional, a contribuinte e os responsáveis tributários (Antônio Vilefort Martins, Márcio Vilefort Martins, Virgílio Vilefort Martins, Marília Vilefort Martins, Márcia Vilefort Martins, Central Mineira Atacadista Ltda., BM Comercial Ltda., Pedrafort Ltda., Villiex Representação e Comércio Ltda., VL Comercial Ltda., e Ivagro Agropecuária Ltda) apresentaram contrarrazões (doc. a fls. 1800/1817), nas quais sustenta, em apertada síntese, que:

a) no que se refere ao cabimento do Recurso quanto à matéria da inexistência de pagamento a homologar, resta evidente que em nenhum momento a questão foi tratada nos autos, sendo que a Fazenda Nacional inquestionavelmente inovou em sede de Recurso Especial, o que não pode ser concebido sob pena de supressão de instância e, consequentemente, de infringência à ampla defesa da Recorrente;

b) caso a discussão seja acatada por esta Colenda Câmara Superior, a matéria será julgada única e exclusivamente por este órgão impossibilitando ao Contribuinte a interposição de qualquer recurso, fato que não se coaduna com a garantia fundamental citada acima e elevada pela Carta Política ao status de cláusula pétrea (art. 5º, LV, da CF/88);

c) ainda que se admita, apenas por argumentar, que haveria circunstâncias qualificadoras da penalidade; o Recurso não faz ligação dessa tese com o prazo decadencial, não podendo a douta Câmara Superior de Recursos Fiscais realizar conexão que a parte deixou de demonstrar;

d) não há na legislação, na doutrina ou na jurisprudência (administrativa e judicial) posicionamentos abalizados no sentido de que uma suposta "reincidência" equivaleria à fraude, conluio ou sonegação para fins de qualificação da penalidade;

e) conforme se verifica no Recurso Especial, a Fazenda Nacional não despendeu uma linha sequer sobre os reais argumentos jurídicos que teriam levado a Colenda 8ª Câmara à exclusão do agravamento da penalidade;

f) fato é que também restou ausente de demonstração a efetiva violação à lei por parte do acórdão recorrido, até mesmo porque, ao aplicar o art. 150, § 40, do CTN, para tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a Câmara nada mais fez do que aplicar a pacífica jurisprudência administrativa sobre o tema;

g) mesmo que se entenda cabível a desconsideração do planejamento tributário realizado pela Recorrida e a aplicação das penalidades decorrentes desse ato, fato considerado apenas a título argumentativo, não se vislumbra no presente caso o "evidente intuito de fraude" necessário para a qualificação das multas e o consequente deslocamento da regra decadencial para o art. 173, I do CTN, razões pelas quais deve prevalecer, in totum, o v. acórdão recorrido;

h) a falta de recolhimento de tributo não tem o condão de descaracterizar a natureza do lançamento tributário, eis que o que se homologa não é o pagamento e sim a atividade exercida pelo contribuinte;

i) com relação à multa isolada, um mesmo fato não pode dar origem a dupla penalização, sob pena de infringência ao art. 44 da Lei 9.430/96.

Por último, saliente-se que a contribuinte também interpôs recurso especial (doc. a fls. 1767 a 1798), mas, posteriormente, desistiu do recurso, conforme informa despacho a fls. 1834 e 1835.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, Relator.

Não procede a alegação do recorrido de que o recurso especial da Fazenda Nacional não deveria ser conhecido por não ter sido prequestionada a matéria relativa a não existência de pagamento a homologar. Primeiramente, o § 4º do art. 7º do Anexo II da Portaria MF nº 147/07 (vigente agora), como o § 3º do art. 67 do atual RICARF (Portaria MF 256/09), colocam o prequestionamento da matéria como condição de recorribilidade apenas para o

recurso especial do contribuinte. Ademais, o recorrido confunde argumento do recurso com matéria ou questão recorrida, pois a falta de pagamento antecipado é argumento pelo qual a Fazenda Nacional recorre do julgado que declarou a decadência - matéria recorrida.

Assim, o recurso especial da Fazenda Nacional atende aos pressupostos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

DA MULTA QUALIFICADA

No presente caso, antes de analisar a preliminar de decadência, há que se analisar o ponto do recurso relativo à qualificação da multa de ofício, tendo em vista a consequência direta e inexorável que tem na determinação do *dies a quo* do prazo decadencial em caso de reconhecimento do dolo na conduta da contribuinte. Equivoca-se, assim, a recorrida quando alega que, por não ter a recorrente reclamado expressamente tal efeito, não poderia uma eventual reforma do julgado para restabelecer a multa qualificada impactar a apreciação da decadência. Conforme dispõe o § 4º do art. 150, *in fine*, o dolo, fraude ou simulação afastam a aplicação da regra de decadência ali estabelecida, razão pela qual o efeito da constatação de tais condutas sobre o prazo decadencial decorre de expressa determinação de norma de direito público.

O Termo de Verificação Fiscal descreve, com incrível riqueza de detalhe e de suporte documental, a conduta dolosa dos recorridos, configurada na simulação da transferência das cotas da Coopefort para um antigo funcionário e sua esposa (Geraldo e Rosa Moraes), os quais não tinham capacidade econômica, bastava ver que Rosa continuava a trabalhar de faxineira à época da autuação, recebendo um pouco mais que o salário mínimo (carteira assinada pela empresa Arizona Assessoria Empresarial e Serviços Técnicos Ltda). Ademais, as cotas da empresa que faturava milhões, foram vendidas por R\$ 5 mil. Dá-se, então, o enlace final da simulação com a constatação de que os novos sócios (Geraldo e Rosa Moraes) conferiram aos recorridos (responsáveis tributários Srs. Virgílio e Antônio Vilefort Martins) amplos poderes de gestão, tendo eles continuado a frente das atividades da Coopefort e se beneficiando disso.

O uso de interpostas pessoas e a simulação na alienação das cotas da Coopefort são condutas adrede concebidas com o intuito de dissimular os efetivos beneficiários dos negócios realizados, o que, claramente, se enquadra no disposto no art. 71, II, da Lei nº 4.502/64 (*impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente*), razão pela qual entendo que deva ser restaurada a qualificação da multa de ofício.

DA DECADÊNCIA

Em consequência, torna-se irrelevante, no presente caso, perquirir se houve ou não pagamento antecipado para ser homologado, pois, constatada a conduta dolosa das recorridas, o *dies a quo* do prazo decadencial do direito de o Fisco efetuar os lançamentos em tela desloca-se para o primeiro dia do exercício seguinte ao que o Fisco poderia efetuar os lançamentos, nos termos do art. 173, I, CTN.

Logo, como a ciência dos lançamentos se deu em 26/12/2003, estão atingidos pela decadência apenas os lançamentos: a) do IRPJ e da CSLL relativos aos fatos geradores até

o 3º trimestre de 1997 (30/09/1997); e b) do PIS e da COFINS relativos aos fatos geradores até novembro de 1997.

Desta forma, há de ser reformado o acórdão recorrido, para se afastar a decadência dos lançamentos: a) do IRPJ e da CSLL relativos aos fatos geradores do 4º trimestre de 1997 ao 3º Trimestre de 1998; e b) do PIS e da COFINS relativos aos fatos geradores de dezembro de 1997 a novembro de 1998.

Importante salientar que não carece retornar os autos à Turma *a quo*, pois o acolhimento, pelo acórdão recorrido, da preliminar de decadência para alguns períodos de apuração, não teve o condão de obstar a análise de qualquer questão de mérito suscitada.

DA MULTA ISOLADA

Com relação ao fulcro da questão, ou seja sobre a possibilidade de exigência de multa isolada devida por falta de recolhimento de estimativas da CSLL após o encerramento do ano-calendário, peço vênha para repetir o meu voto em outros processos dos quais fui relator e, nos quais, procurei analisar as várias teses acolhidas por esse colegiado para afastar a aplicação de tal multa.

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal *stricto sensu*. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 - que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão no 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão no 787, p.512, *idem*). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o *in dubio pro reo* do art. 112.

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre *in casu*, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher a CSLL mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher a CSLL mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento da CSLL mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

Temos, então, duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas também diferentes. O art. 44 da Lei no 9.430/96 (na sua redação vigente à época do lançamento) já albergava várias normas, das quais vale pinçar as duas sub examine: a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º - aplicável por falta de pagamento do tributo; e a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do § 1º – aplicável pela não observância das normas do regime de recolhimento por estimativa. Ora, a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º do art. 44 jamais poderia ser aplicada pela falta de recolhimento da CSLL sobre a base estimada, então, como se falar em consunção, para que esta absorva a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do mesmo § 1º.

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Refuto, também, a tese de que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento da CSLL-estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

A tese de que as multas isolada e de ofício incidem sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o bis in idem só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre, se não vejamos.

A multa isolada corresponde a um percentual da CSLL calculada sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. A multa de ofício, in casu, corresponde a um percentual sobre a CSLL calculada sobre a base ajustada, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere da base ajustada, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, as contribuições delas resultantes são também valores distintos e, conseqüentemente, as multas ad valorem que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.

Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre a CSLL incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um bis in idem, pois, como já asseverado acima, a ocorrência de uma infração não importa necessariamente na ocorrência da outra, o que torna irrefutável que as infrações decorrem de condutas diversas. O contribuinte pode ter recolhido toda a CSLL devida sobre a base estimada em cada mês do ano-calendário e não recolher a diferença calculada ao final do período, ficando sujeito assim a multa de ofício, mas não a multa isolada. Ao contrário, pode deixar de recolher a CSLL sobre a base estimada, mas pagar, ao final do ano, toda a CSLL sobre a base ajustada, hipótese na qual só ficará sujeito à multa isolada.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a dosimetria aplicada em tal e qual caso é adequada ou excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado pela Súmula CARF no 2.

Peço vênica aos meus pares, para expressar minha profunda discordância com tal exegese desenvolvida pelo acórdão recorrido e por outros, na mesma linha, os quais têm decidido incabível a multa isolada:

a) quando for apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, ainda que o contribuinte não tenha levantado balanço de suspensão (ac. no 105-17.072);

b) sobre eventuais diferenças, quando o tributo recolhido antecipadamente supera o tributo efetivamente devido no ajuste (ac. no 01-05.376/2005), e

c) quando houver a cobrança da multa de ofício sobre o tributo efetivamente devido no ajuste;

d) quando lançada após o ano-calendário a que se refere (hipótese do acórdão recorrido ora em análise).

Tais decisões têm, em verdade, por via oblíqua, negado vigência a uma lei federal, pois afrontam literalmente o disposto nos art. 2º e 44, § 1º, IV, da Lei no 9.430/96 e no art. 35 da Lei no 8.981/95. É demais imaginar que se coaduna com os mais mezinhos princípios do direito a permissão dada ao contribuinte, por tais decisões, para, em janeiro de um determinado ano calendário, decidir se obedece ou não o art. 2º e segs. da Lei no 9.430/96. Em outras palavras a decisão recorrida e as demas citadas desnaturam a norma tributária tornando-a uma norma facultativa, já que a sua não observância não traz, à luz de tais decisões, qualquer consequência jurídica.

Adite-se ainda, que o legislador dispôs expressamente, no inciso IV do § 1º do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL ao final do ano, deixando claro, assim, que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada. Vê-se, assim, que o acórdão recorrido incorreu em rotundo equívoco exegético, ao tornar inócua a norma contida no inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Tornar inócua a norma federal vigente é, por meio oblíquo, um descumprimento da Súmula CARF nº 2.

DA RETROATIVIDADE BENIGNA

Por força do disposto no art. 106, II, c, do CTN, o art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007 deve ser aplicado retroativamente, para reduzir o percentual da multa isolada constituída em lançamentos ainda não definitivamente julgados. Logo, o percentual da multa isolada aplicada pela falta de recolhimento dos tributos sobre as bases estimadas deve ser reduzido para 50%. Note-se que o art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não prevê mais a hipótese de agravamento da multa isolada.

Assim, por todo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso da Fazenda Nacional, para restabelecer a cobrança da multa isolada aplicada pela falta de recolhimento dos tributos sobre as bases estimadas mensais e, de ofício, reduzir o percentual da referida multa de 112,5% para 50%.

Isso posto, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para:

- a) restabelecer a multa de ofício no percentual de 225%;
- b) afastar a decadência dos lançamentos do IRPJ e da CSLL relativos aos fatos geradores do 4º trimestre de 1997 ao 3º Trimestre de 1998, restabelecendo os respectivos créditos tributários e seus consectários legais;
- c) afastar a decadência dos lançamentos do PIS e da COFINS relativos aos fatos geradores de dezembro de 1997 a novembro de 1998, restabelecendo os respectivos créditos tributários e seus consectários legais; e
- d) restabelecer a cobrança da multa isolada do mês de dezembro de 1997 a dezembro de 2000 e, de ofício, reduzir o percentual para 50%.

(documento assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior

Voto Vencedor

Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, redator designado.

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

Autenticado digitalmente em 14/06/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalme

nte em 10/12/2013 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 17/06/2013 por ALBERTO PINT

O SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/06/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assin

ado digitalmente em 18/06/2013 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 12/12/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

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

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 quer 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 deve 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 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.

(...)."

Na esteira dessas bem lançadas razões de decidir é que, neste ponto, neguei provimento ao Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, para afastar do lançamento a multa isolada.

Este é o meu voto.

(assinado digitalmente)

Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz

⁴ Instituições de Direito Penal, Pane Geral. Rio de Janeiro: Forense, 2002, págs. 276 e 277