



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 14041.000253/2005-24
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° **1402-00.661 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 04 de agosto de 2011
Matéria MULTA ISOLADA
Recorrentes SOBEBE DISTRIBUICAO E LOGISTICA S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

PENALIDADE. MULTA ISOLADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. Tratando-se de penalidade, correta a redução do percentual de multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativas, de 75% para 50%, fundamentada na alteração da redação do art. 44 da Lei 9.430/96, pela Lei 11.488/2007, em razão da aplicação retroativa da legislação mais benéfica. Recurso de ofício negado.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E CSLL DEVIDO SOBRE AS ESTIMATIVAS MENSAS. Após o encerramento do período de apuração, é inaplicável a penalidade quando o contribuinte não apura tributo devido. De igual forma, não é aplicável a penalidade sobre os valores das estimativas acima do montante do IRPJ e CSLL apurados no ajuste anual (limite da base de cálculo da multa isolada).

Recurso de Ofício Negado e Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício; e por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, para excluir a multa isolada remanescente; nos termos do relatório e votos que passam a integrar o presente julgado. Vencida a Conselheira Albertina Silva Santos de Lima (relatora) que não a excluía. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Antônio José Praga de Souza.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima – Presidente e Relatora.

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza – Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão de primeira instância, de 10.08.2009 (fls. 2728/2756, que apenas reduziu de 75% para 50% a multa isolada aplicada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas do IRPJ e da CSLL.

Também foi interposto recurso de ofício em razão do valor exonerado ter ultrapassado o limite de alçada.

A multa isolada foi aplicada em razão de divergências entre os valores declarados em DCTF e os valores apurados com base em balancetes mensais e planilha de base de cálculo fornecida pela contribuinte o que gerou falta de recolhimento do IRPJ e CSLL incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta nos anos-calendário de 2000 a 2003.

Esclareceu a fiscalização que a base de cálculo do imposto e contribuição estimados é a receita bruta mensal acrescida das receitas financeiras (juros ativos e descontos obtidos) deduzidos das devoluções de vendas e descontos incondicionais, sendo que as diferenças constatadas se devem à não inclusão das receitas financeiras na base de cálculo.

A fiscalização apurou a base de cálculo que entendeu correta e intimou a interessada a se manifestar, não tendo o sujeito passivo efetuado qualquer alteração, em sua resposta de 23.03.2005.

Conforme os autos de infração, a contribuinte somente declarou parte das estimativas que deveriam ser pagas não efetuou o recolhimento porque zerou as DCTF com pagamentos sem DARFs.

Também consta que a contribuinte, na declarações de ajuste anual apurou o IRPJ e CSLL correspondentes e deduziu as estimativas como se tivessem sido pagas.

Consta ainda que o valor das estimativas declaradas em DCTF não pagas seriam representadas ao setor competente para que a cobrança eletrônica fosse realizada.

Uma vez apuradas as estimativas, a fiscalização deduziu os valores das estimativas declaradas em DCTF e calculou 75% sobre o resultado, para obter o valor da multa isolada.

As ementas proferidas no acórdão da Turma Julgadora são as seguintes:

MULTAS ISOLADAS DO IRPJ E DA CSLL, DEVIDOS POR ESTIMATIVA MENSAL.

A regra para a apuração e pagamento do IRPJ é trimestral. A opção para apuração anual é vinculada, obrigatoriamente, ao recolhimento mensal por estimativa, calculado de acordo com as normas pertinentes à matéria. Conforme art. 44, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, cabe a aplicação da Multa Isolada sobre diferenças apuradas, em procedimento de ofício, sobre as diferenças devidas a título de IRPJ e CSLL-Estimativa Mensal.

CRÉDITOS DE PERÍODOS ANTERIORES Considerando que no cálculo do valor tributável constante dos Autos de Infração a Fiscalização já havia considerado a totalidade dos créditos de períodos anteriores informados em DCTF, relativos a saldos negativos de IRPJ e de CSLL, respectivamente, e que durante os procedimentos de diligência fiscal restou comprovada a ocorrência de reiterados erros nos cálculos da correção monetária de tais créditos pelo contribuinte, não cabe majorar a compensação já efetuada pelo autuante.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA Considera-se não impugnada a parte da exigência com a qual a impugnante expressamente manifesta sua concordância.

APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE MAIS BENÉFICA EM TERMOS DE PENALIDADE.

O lançamento fiscal que trata da aplicação das multas isoladas do IRPJ e CSLL devidos por estimativa mensal deve ser revisado devido à superveniência de legislação mais benéfica - Lei nº 11.488, de 15/06/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, e reduziu o percentual da multa isolada de 75% para 50%. Aplicação retroativa da legislação mais benéfica em termos de penalidade, em face da inexistência de decisão definitiva no processo em tela (CNT, art. 106, II, "c").

Lançamento Procedente em Parte

Por entender que se trata de matéria não impugnada, a decisão recorrida determinou o desmembramento da multa isolada que incidiu sobre o valor do IRPJ e CSLL declarados nas respectivas DIPJ (menos PAT), que o sujeito passivo entendeu como corretos como base de cálculo das multas isoladas, assim como, diminuiu o valor de estimativas pagas por DARF, calculou 50% para obter o valor das respectivas multas isoladas, e transferiu esses valores para o controle do processo 11853.001343/2009-13.

A ciência da decisão foi dada em 15.10.2009 e o recurso voluntário foi apresentado em 12.11.2009.

A recorrente informou que estava solicitando o parcelamento dos valores cobrados por meio do processo 11853.001343/2009-13 e argumentou o seguinte:

a) que o autuante se equivocou ao aplicar, muito tempo depois da apresentação tempestiva das declarações de ajuste anuais, multa isolada sob pretensão lucro estimado, constituído com base em informações da DCTF, simplesmente pelas diferenças apontadas, sem levar em conta, como seria correto, o efetivo lucro real e o efetivo lucro líquido de cada ano-calendário considerado; que eventual insuficiência deveria ser obtida a partir do cotejo entre os valores recolhidos a esse título, ao longo de cada ano-calendário e o IRPJ e CSLL devidos, com base no lucro real e no lucro líquido desse mesmo ano; ou seja, somente seria devida multa isolada sobre a diferença, a maior, do valor do IRPJ anual sobre as quantias do imposto recolhidas a título de estimativa mensal e do valor da CSLL anual sobre a soma das contribuições recolhidas a título de estimativa mensal;

b) a decisão recorrida ignorou e desprezou completamente a orientação consagrada há vários anos pela CSRF sobre a matéria, caso contrário, não teria mantido a exigência, que tem natureza confiscatória, pelo que viola flagrantemente o princípio da proporcionalidade e da razoabilidade de que deve orientar o aplicador da lei, especialmente no âmbito administrativo, como previsto no art. 2º da Lei 9.784/99;

c) em consequência teria restado o direito da empresa aos créditos de IRPJ e CSLL acolhidos pela fiscalização e mantidos pela Turma Julgadora para apuração da respectiva base de cálculo, cujo aproveitamento (compensação ou restituição) a recorrente ficou impossibilitada de pleitear por se achar a matéria *sub judice*.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Albertina Silva Santos de Lima

O recurso de ofício e o voluntário atendem às condições de admissibilidade e devem ser conhecidos.

A multa isolada foi aplicada em razão de divergências entre os valores declarados em DCTF e os valores apurados com base em balancetes mensais e planilha de base de cálculo fornecida pela contribuinte o que gerou insuficiência de recolhimento do IRPJ e CSLL incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta nos anos-calendário de 2000 a 2003.

Recurso de ofício

A Turma Julgadora reduziu a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL, de 75% para 50%, em razão de legislação posterior ter reduzido o percentual aplicado de multa, conforme ementa proferida pela Turma Julgadora, a seguir transcrita:

O lançamento fiscal que trata da aplicação das multas isoladas do IRPJ e CSLL devidos por estimativa mensal deve ser revisado devido à superveniência de legislação mais benéfica - Lei nº 11.488, de 15/06/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, e reduziu o percentual da multa isolada de 75% para 50%. Aplicação retroativa da legislação mais benéfica em termos de penalidade, em face da inexistência de decisão definitiva no processo em tela (CNT, art. 106, II, "c").

Nada há a acrescentar em relação ao decidido pela Turma Julgadora, devendo o recurso de ofício ser negado.

Recurso voluntário

Verifica-se que para o cálculo da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, a fiscalização deduziu o valor das estimativas declaradas em DCTF, assim, não há qualquer exigência sobre os valores declarados como estimativas na DCTF, conforme pode ser verificado, a título de exemplo, no demonstrativo de fls. 476.

Na impugnação a contribuinte afirmou que o correto seria exigir multa sobre os seguintes valores:

Tabela nº 1: Diferença de estimativas de IRPJ

Ano-calendário	IRPJ com base no lucro real (2)	Estimativas recolhidas	Diferença
2000	318.151,90	162,97	317.988,93
2001	29.285,55	194,74	29.090,81
2002	11.427,11	260,00	11.167,11
2003	17.185,24	212,75	16.972,49

Tabela nº 2: Diferença de estimativas de CSLL

Ano-calendário	CSLL com base no lucro real	Estimativas recolhidas	Diferença
2000	128.901,30	149,15	128.752,15
2001	17.211,65	171,29	17.040,36
2002	6.406,70	309,06	6.097,64
2003	9.428,21	190,77	9.237,44

O valor do IRPJ com base no lucro real de que trata a coluna 2 da tabela 1 corresponde ao imposto apurado de 15% mais adicional (quando existente) menos o valor do PAT. Ao valor assim obtido, a contribuinte excluiu as estimativas efetivamente recolhidas e obteve a diferença.

A essa diferença, a Turma Julgadora calculou multa de 75%, que foi reduzida para 50%, em razão de legislação posterior ter reduzido essa penalidade para esse percentual e os débitos relativos às respectivas multas isoladas foram transferidos para outro processo. O sujeito passivo, embora tenha argumentado ter sido arbitrária a transferência desses valores para controle de outro processo, informou que parcelou esses débitos, conseqüentemente, não há o que ser apreciado em relação a essa transferência de débitos.

Os débitos de multas que foram transferidos para outro processo foram calculados pela contribuinte levando em conta os valores de IRPJ e CSLL apurados nas DIPJ, deduzidas somente as estimativas recolhidas, isto porque, segundo a interessada, a jurisprudência do CARF, assim determinava.

A contribuinte refere-se à jurisprudência de que após o encerramento do ano-calendário, a multa isolada somente poderia ser aplicada sobre o valor apurado de IRPJ e CSLL na declaração de ajuste.

Ainda que haja essa jurisprudência no CARF, não me filio a ela.

Inicialmente, transcrevo o art. 44 da Lei nº 9.430/96, que trata da penalidade aplicada na situação de falta ou insuficiência de pagamento de tributo, entre outras situações:

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

I-de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

§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;

(...)

O art. 2º da mesma lei trata do pagamento do IRPJ da pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real determinado sobre base de cálculo estimada.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 (acima transcrito), ao especificar as multas aplicáveis nos casos de lançamento de ofício, prevê a cobrança da referida multa, isoladamente, no caso em que o contribuinte deixe de efetuar os recolhimentos por estimativa, que deve ser exigida ainda que o sujeito passivo tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL.

Os fatos se subsumem exatamente ao disposto neste dispositivo legal. A contribuinte recolheu estimativas em valor inferior às estimativas que deveriam ser recolhidas, cujos cálculos apurados pela fiscalização não foram contestados.

Ao ser intimada pela fiscalização a se manifestar sobre as bases de cálculo e débitos declarados, a mesma respondeu:

A signatária, após conferência das bases de cálculo, das alíquotas e dos valores principais do tributo e das contribuições que constituem o objeto da ação fiscal de que se trata, não tem como deles discordar. O mesmo pode ser dito em relação aos débitos declarados, que correspondem aos valores apurados nas declarações de débitos e créditos tributários federais.

(...)

Com referência às duas últimas colunas das planilhas em causa, dedicadas à apuração de diferenças de imposto ou contribuição e à determinação de multa, a signatária pede vênias para consignar sua discordância com a penalidade em ininência, por se tratar de empresa que vem apurando lucro real com base em balanços anuais regularmente levantados.

Conforme trecho acima transcrito a partir de resposta a intimação da fiscalização para que a contribuinte se manifestasse sobre a base de cálculo, alíquotas e valores apurados, houve concordância total. Ou seja, a contribuinte durante a ação fiscal não concordava com a penalidade que lhe seria imposta posteriormente, mas, não discordou da apuração dos respectivos valores de diferenças de estimativas.

No recurso, a contribuinte apenas afirmou que a jurisprudência do CARF limitava a imposição da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, à aplicação de 50% sobre o valor do IRPJ e CSLL apurados na declaração de ajuste, ou seja, não trouxe qualquer elemento adicional que pudesse ser utilizado a seu favor, em relação a eventuais erros de cálculo que pudesse ter cometido a fiscalização.

Quanto ao seu argumento de que a multa exigida teria natureza confiscatória, deve ser aplicada a súmula nº 2, deste Conselho, que a seguir transcrevo:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Em relação ao argumento de que em consequência restaria inalterado o direito da empresa aos créditos de IRPJ e CSLL acolhidos pela fiscalização e mantidos pela Turma Julgadora para apuração da respectiva base de cálculo, cujo aproveitamento (compensação ou restituição) a recorrente teria ficado impossibilitada de pleitear por se achar a matéria *sub judice*, deve-se registrar que o direito ao crédito do saldo negativo apurado na DIPJ dos anos-calendário de 2000 a 2003, não está em discussão neste processo, razão pela qual não se conhece dessa matéria.

Do exposto, oriento meu voto para negar provimento ao recurso de ofício e negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima – Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio José Praga de Souza, Redator Designado

Em que pese os embasados argumentos da ilustre Conselheira Relatora, entendo que no presente caso não é cabível a exigência da multa de ofício isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais, calculadas sobre valores acima do IRPJ e CSLL apurados no ajuste anual

Frise-se: o limite da base de cálculo da multa não é o saldo de tributo a pagar, mas sim o tributo calculado.

Passo a discorrer sobre os fundamentos da posição que defendi em plenário.

Pois bem, no que tange a exigência da multa de ofício isolada, por falta de recolhimento do IRPJ e CSLL sobre estimativas, após o encerramento do ano-calendário, verifica-se que a penalidade foi aplicada com fulcro no art. 44, inciso I, e § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96, do seguinte teor:

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

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de **falta de pagamento** ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;”*

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

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

.....
*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;” (Grifei)*

Por sua vez, o art. 2º, referido no inciso IV do § 1º do art. 44, dispõe:

*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.***

Os artigos 29, 30, 31, 32 e 34 da Lei 8.981/95 tratam da apuração da base estimada. O art. 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, consubstancia hipótese em a falta de pagamento ou o pagamento em valor inferior é permitida (exclusão de ilicitude). Diz o dispositivo:

“Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário. (...)”

Do exame desses dispositivos pode-se concluir que o art. 44, inciso I, c.c o inciso IV do seu § 1º, da Lei 9.430/96 é norma sancionatória que se destina a punir infração substancial, ou seja, falta de pagamento ou pagamento a menor da estimativa mensal. Para que incida a sanção é condição que ocorram dois pressupostos: (a) falta de pagamento ou pagamento a menor do valor do imposto apurado sobre uma base estimada em função da receita bruta; e (b) o sujeito passivo não comprove, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105-141498, Processo nº 13629.000292/2003-04, Acórdão CSRF/01-05.838, *verbis*:

“As remissões relevantes são as seguintes:

Art. 35 (Lei nº 8.981/95) – A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado excede o valor do imposto, calculado com base no lucro real do período em curso. (...)

§2º - Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de base de cálculo negativas fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.

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 fundamentais”.¹

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.

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 o 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 se 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

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

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

³ A hipótese de majoração da multa de ofício para 150% está prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96

de significações possíveis de um texto de direito positivo a escolha do intérprete de ser feita em consonância com todo ordenamento jurídico.

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

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

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

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

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

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

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-

calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam “princípio da consunção”.

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: ”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 a penalidade isolada não deve mais incidir sobre “**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.

No caso presente, em relação ao ano-calendário de 1998 a 2002, o relatório indica que a empresa foi autuada para exigir principal e multa de ofício em relação ao imposto de renda não recolhido ao final do exercício e, concomitantemente, foi aplicada multa isolada sobre a mesma base estimada não recolhida. Como exposto, essa dupla aplicação, por força do princípio da consunção, não pode subsistir.”

Portanto, a multa pode ser aplicada após o encerramento do ano calendário, estando rigorosamente de acordo com a lei, desde que não seja concomitante com a multa

proporcional de ofício sobre o tributo devido e que, evidentemente, seja apurado saldo de tributo a pagar no final do período de apuração, valor sobre o qual é cabível a multa sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais.

No presente caso, por entender se tratar de matéria não impugnada, a decisão recorrida determinou o desmembramento da multa isolada que incidiu sobre o valor do IRPJ e CSLL declarados nas respectivas DIPJ, que o contribuinte acatou como valores corretos da base de cálculo das multas isoladas, assim como, diminuiu o valor de estimativas pagas por DARF. Logo, remanesceu apenas a exigência das multas sobre os valores apurados acima do montante apurado no ajuste anual, cuja exigência, a meu ver, não tem mesmo amparo na lei que rege a matéria.

Conclusão

Por todo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício; e dar provimento ao recurso voluntário, para excluir a multa isolada remanescente.

(assinado digitalmente)
Antônio José Praga de Souza