



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

Processo n° 16327.001016/2004-29
Recurso n° 156.033 De Ofício e Voluntário
A córdão n° **1402-00.239 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 3 de agosto de 2010.
Matéria IRPJ - ação fiscal - lucro real
Recorrentes BANCO ABN AMRO REAL S/A e 10A TURMA - DRJ EM SAO PAULO I - SP

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

Ementa: MULTA ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a penalidade após o encerramento do período de apuração quanto o contribuinte apura prejuízo fiscal.

Recurso de Ofício Negado e Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado; vencida a Conselheira Albertina Silva Santos de Lima, que negava provimento integralmente. Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Ausente justificadamente o Conselheiro Carlos Pelá. Declarou-se impedido de votar o Conselheiro Sérgio Luiz Bezerra Presta.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza - Relator

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

Relatório

BANCO ABN AMRO REAL S/A recorre a este Conselho contra a decisão proferida pela DRJ em primeira instância, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Por ter exonerado valor acima de R\$1.000.000,00 a 10^a. DRJ São Paulo também recorreu de ofício.

Em razão de sua pertinência, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

Em procedimento de fiscalização, a empresa em referência foi autuada e notificada a recolher o crédito tributário no valor de R\$ 7.601.664,19 (fls. 1 – demonstrativo consolidado do crédito tributário).

A fiscalização lançou multas isoladas por falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada, *in verbis*:

“Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada. Valor apurado em conformidade com a decisão exarada no processo administrativo nº 16327.000655/2004-96 que não homologou a compensação dos débitos de Imposto de Renda Mensal de janeiro e março de 2002. O lançamento destina-se ao cumprimento ao disposto na citada decisão, lavrada pela Divisão de Orientação e Análise da Deinf/SPO”(fls. 3).

Foi lavrado o Auto de Infração a seguir discriminado no dia 4 de agosto de 2004, com fulcro no art. 9º, § 1º do Decreto nº 70.235/72, com a redação que lhe foi dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93. A contribuinte dele tomou ciência em 12/8/2004 (AR de fls. 18):

Multa exigida isoladamente	
Auto de Infração	fls. 2/3
Infração 001	Multas isoladas. Falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada. Enquadramento legal: Arts. 2 e 43 da Lei nº 9.430/96 e arts. 222, 843, e 957, parágrafo único, inciso IV, do RIR/99.
TOTAL	R\$ 7.601.664,19

A empresa apresentou impugnação, protocolizada em 10/09/2004 (fls. 19/31), acompanhada dos documentos de fls. 33 a 95, alegando em síntese o seguinte:

Da apresentação de manifestação de inconformidade

A Impugnante esclarece que apresentou manifestação de inconformidade em face do despacho decisório que homologou parcialmente a compensação realizada, na qual está sendo discutida, inclusive, a imposição da multa isolada.

O auto de infração ora rebatido não poderia ter sido lavrado antes de ser definitivamente julgada a manifestação de inconformidade apresentada, razão pela qual o presente processo e aquele decorrente da citada manifestação, devem ser apreciados e julgados conjuntamente.

Da nulidade do auto de infração

O art. 18, da Lei nº 10.833/03, é expresso ao determinar que o lançamento de ofício para imposição da multa isolada sobre as diferenças apuradas, decorrentes de compensação indevida, deve ocorrer unicamente nas hipóteses de o crédito ou débito não ser passível de compensação por expressa determinação legal, de o crédito ser de natureza não tributária ou se ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73, da Lei nº 4.502/64.

Em momento algum a decisão questiona a possibilidade de compensação do crédito e débito mas, apenas e tão somente, o momento desse procedimento.

Não ficou caracterizada a prática de conluio, fraude ou sonegação que autorizasse a imposição da multa isolada.

O presente auto de infração está eivado de nulidade, vez que não apresenta a correta capitulação legal que ensejou a imposição da multa isolada, em total afronta ao disposto no art. 10, do Decreto nº 70.235/72.

Da abusividade da cobrança de multa isolada

A multa isolada no percentual de 75% transborda o limite do razoável pois, para saldá-la, o contribuinte terá que, indubitavelmente dispor de seu patrimônio.

A aplicação da multa isolada tem caráter evidentemente confiscatório, previsto na art. 150, IV da CF/88, razão pela qual inexistente fundamento para o respectivo lançamento.

A decisão de 1ª. instancia, copia as fls. 103 e seguintes, manteve parcialmente a exigência conforme voto e dispositivo a seguir transcrito:

Tendo sido a impugnação apresentada com a observância do prazo previsto no art. 15 do Decreto nº 70.235/72, dela se toma conhecimento.

I. Quanto à manifestação de inconformidade contra o despacho proferido no processo nº 16327.000655/2003-96

Primeiramente cumpre observar que, a manifestação de inconformidade protocolada nos autos do processo administrativo nº 16327.000655/2003-96 já foi apreciada por esta Delegacia da Receita Federal de Julgamento, cujo acórdão foi assim ementado:

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. Não comprovado o óbice ao pleno exercício do direito de defesa, não há que se falar em nulidade do lançamento.

COMPENSAÇÃO. IRRF COM IRPJ ESTIMATIVA. JUROS REMETIDOS A FILIAL DOMICILIADA EM PAÍS COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA. NÃO CABIMENTO. O imposto retido na fonte sobre rendimentos pagos ou creditados a filial, sucursal, controlada ou coligada de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, não compensado em virtude de a beneficiária ser domiciliada em país com tributação favorecida, apenas poderá ser compensado com o imposto devido sobre o lucro real da matriz.

REMESSA DE JUROS A FILIAL DOMICILIADA EM PAÍS COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA. ALÍQUOTA. Não comprovado que o prazo de amortização médio dos títulos internacionais é de no mínimo 96 meses, é aplicável a alíquota de 25% sobre os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento.

ÔNUS DA PROVA. Cabe ao contribuinte fazer prova do seu direito creditório, mediante a apresentação de comprovantes de retenção emitidos em seu nome pela fonte pagadora de rendimentos.(Acórdão nº 16-10.019- 10ª Turma da DRJ/SPOI)

Conforme salientado na referida decisão, o crédito tributário relativo à multa isolada ainda não havia sido constituído, *in verbis*:

“Quanto à multa isolada, deve ser observado que a autoridade administrativa apenas fez uma representação para a Divisão de Fiscalização. Assim, no momento em que foi proferido o despacho decisório, ainda não havia sido constituído o crédito tributário referente à multa isolada. Se houver tal lançamento por parte da fiscalização, o crédito tributário constituído será objeto de um outro processo administrativo fiscal.”

Por conseguinte, não merece acolhida a afirmação da Impugnante de que a multa isolada está sendo discutida nos autos do processo administrativo nº 16327.000655/2003-96.

No que diz respeito ao cabimento do lançamento de ofício, destaque-se que nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, mesmo nas hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, previstas no artigo 151 do mesmo diploma legal.

Nestes termos enuncia Alberto Xavier:

“A suspensão regulada pelo art. 151 do Código Tributário Nacional paralisa temporariamente o exercício efetivo do poder de execução, mas não suspende a prática do próprio ato administrativo de lançamento, decorrente de atividade vinculada e obrigatória, nos termos do artigo 142 do mesmo Código, e necessária para evitar a decadência do poder de lançar”.

(XAVIER, Alberto. Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário, 2ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 1997.)”

Assim sendo, mesmo em face da existência processo administrativo que tem por objeto a compensação não homologada que deu origem à aplicação da multa isolada, é plenamente cabível a formalização do crédito tributário, mediante a lavratura do competente Auto de Infração, principalmente porque inexistente qualquer dispositivo legal expresse que prescreva a suspensão ou interrupção do prazo decadencial.

II. Da nulidade do auto de infração

Alega a impugnante que o auto de infração é nulo, por não ter sido apresentada a correta capitulação legal que ensejou a imposição da multa isolada, em total afronta ao disposto no art. 10, do Decreto nº 70.235/1972.

O Decreto nº 70.235/1972, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal, em seu artigo 10, enumera os elementos cuja especificação é obrigatória no auto de infração, e cuja ausência configura nulidade do ato por vício formal:

“ Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato ;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula” (destaques da transcrição).”

No presente caso, o auto de infração lavrado contém todos os requisitos determinados pela lei, não havendo que se falar em nulidade do auto de infração por vício formal.

De mais a mais, no mesmo diploma legal, estão previstas apenas mais duas hipóteses de nulidade dos atos processuais, entre os quais se incluem os autos de infração, quais sejam, a dos incisos I e II, do artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 8.748/93, *in verbis*:

“Art. 59 - São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...).”

Mais uma vez, não detectamos no presente processo nenhuma das hipóteses previstas em lei passíveis de acarretarem a nulidade do ato administrativo, visto que o auto foi lavrado por autoridade competente e a contribuinte revelou pleno conhecimento dos dispositivos legais que embasaram sua decisão.

Por fim, a análise quanto à correta aplicação dos dispositivos legais citados como enquadramento legal da infração, diz respeito ao mérito do lançamento, devendo ser analisada nos tópicos seguintes.

Diante de todo o exposto, deve ser rejeitada a preliminar de nulidade do despacho decisório, visto que foram observados todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto n.º 70.235/72 e não restaram caracterizadas as hipóteses do art. 59 do mesmo diploma legal.

III. Do art. 18 da Lei nº 10.833/2003

A Impugnante aduz que a exigência da multa isolada é indevida, em face do disposto no art. 18 da Lei nº 10.833/2003.

O art. 18 da Lei nº 10.833/2003, com a redação dada pelas Leis nº 11.051/2004 e 11.196/2005, assim dispõe:

“Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão da não-homologação de compensação declarada pelo sujeito passivo nas hipóteses em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos [arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964](#). [\(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#)

§ 1º Nas hipóteses de que trata o **caput**, aplica-se ao débito indevidamente compensado o disposto nos [§§ 6º a 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#).

§ 2º A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no [inciso II do caput](#) ou no [§ 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#), conforme o caso, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. [\(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#)

§ 3º Ocorrendo manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação e impugnação quanto ao lançamento das multas a que se refere este artigo, as peças serão reunidas em um único processo para serem decididas simultaneamente.

§ 4º Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado, quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do [inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#), aplicando-se os percentuais previstos: [\(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005\)](#)

I - no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; [\(Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005\)](#)

II - no inciso II do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos 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. [\(Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005\)](#)

§ 5º Aplica-se o disposto no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, às hipóteses previstas no § 4º deste artigo. [\(Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005\)](#)”

Por sua vez, o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 tem o seguinte teor:

“Art. 90. **Serão objeto de lançamento de ofício as diferenças apuradas**, em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, **compensação** ou suspensão de exigibilidade, **indevidos** ou não comprovados, relativamente aos tributos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.”(grifo nosso)”

Conforme o despacho decisório proferido nos autos do processo nº 16327.000655/2003-96, os débitos do IR Mensal de 01/2002 e 03/2002, que ensejaram a aplicação das multas isoladas objeto do presente processo **não foram declarados em DCTF ou DCOMP**, *in verbis*:

“16. Por outro lado, sobre os débitos do IR Mensal de 01/2002 e 03/2002, compensados indevidamente e não declarados em DCTF ou DCOMP, deverá ser aplicada a multa isolada prevista no inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.”(fls. 13)

Assim, a falta de recolhimento do IR mensal relativo à janeiro e março de 2002 foi apurada a partir das informações constantes na DIPJ/2003, Ficha 11/08 (item 14 e fls. 99/102).

Até a edição da Instrução Normativa nº 126/1998, eram considerados como declarados os valores constantes nas DCTF's - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais ou nas demais declarações (DIPJ/98, DIPJ/99, DIRF, DIPI e Declaração Simplificada – SIMPLES).

No entanto, para os fatos geradores ocorridos a partir do ano calendário de 1999, consideram-se declarados somente os montantes informados na DCTF, visto que apenas estes valores serão objeto de auditoria interna e de remessa automática para inscrição em Dívida Ativa da União (art. 7º da IN SRF nº 126/98 e art. 8º da IN SRF 255/02). Assim, a partir do exercício de 2000, as DIPJ's passam a ter um caráter meramente informativo, sendo que os valores delas constantes não são mais considerados como declarados perante a legislação infra-legal que regulamenta as obrigações acessórias do contribuinte.

Desta forma, percebe-se claramente que a situação fática descrita no presente processo não se subsume com perfeição ao art. 90 retro citado, visto que, a compensação não foi declarada em documento passível de ser considerado confissão de dívida nos termos do art. 5º do Decreto-lei nº 2.124, de 13/06/84, ou do § 6º do art. 74, da Lei nº 9.430/1996, acrescentado pelo art. 17 da Lei nº 10.833/2003, a seguir reproduzidos:

"Art. 5º - O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º - O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente à exigência do referido crédito.(grifo nosso)

§ 2º - Não pago no prazo estabelecido pela legislação, o crédito, corrigido monetariamente e acrescido de multa de 20% (vinte por cento) e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em Dívida Ativa, para efeito de cobrança executiva, observado o disposto no § 2º, do art. 7º, do Decreto-lei 2.065, de 26 de outubro de 1983.

"Art. 74 (...)

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. (acrescentado pelo art. 17 da Lei 10.833/2003)"

Logo não se aplica ao presente caso o disposto no art. 18 da Lei nº 10.833/2003, com a redação dada pelas Leis nº 11.051/2004 e 11.196/2005, sendo cabível a imposição da multa de ofício isolada por falta de recolhimento de tributo calculado com base estimada, com fulcro nos arts. 2º e 43 da Lei nº 9.430/96 e arts. 222 e 843 do RIR/99.

Neste ponto é mister ressaltar que a Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, cuja validade foi prorrogada pelo Ato do Presidente da Mesa do Congresso Nacional nº 38, de 2006, reduziu o percentual da multa exigida isoladamente sobre o valor do pagamento mensal de 75%, para 50%, *in verbis*:

“**Art. 18.** O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

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

I - de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de tributo, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

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

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

I - prestar esclarecimentos;

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

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38." (NR)

Diante de todo o exposto, em face do princípio da retroatividade benigna, consagrado no art. 106, inciso II, alínea “c” da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, é cabível a redução da multa de ofício nos termos da nova lei em vigor.

[...]

Vistos, relatados e discutidos os autos do presente processo ACORDAM os membros da 10ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, considerar **PROCEDENTE EM PARTE** o lançamento, nos termos voto da relatora e da julgadora Lídia Mangiapelo, que integram o presente acórdão.

Deste ato, **RECORRE-SE DE OFÍCIO**, ao Egrégio 1º Conselho de Contribuintes, de acordo com o artigo 34 do Decreto nº 70.235/1972 e alterações introduzidas pelas Leis nºs 8.748/1993 e 9.532/97.

Cientificada, a contribuinte também apresentou recurso voluntário, repisando as alegações de defesa.

É o relatório.

Voto

O recurso voluntário é tempestivo, dele conheço. Por sua vez, o recurso de ofício atende aos pressupostos da legislação e também deve ser conhecido.

No que tange a exigência da multa de ofício isolada, por falta de recolhimento do IRPJ 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;” (Grife0*

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

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

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 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

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

²² 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 caso identificado verdadeiro intuito de fraude.

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 dossimetria 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.

Verificado que o contribuinte apurou saldo negativo de recolhimentos no final do período de apuração, dezembro de 2001, e que o lançamento ocorreu no ano de 2004, não há que se falar em exigência da multa de ofício isolada por falta de recolhimentos de estimativas mensais, deve ser negado provimento ao recurso de ofício e dado provimento ao recurso voluntário.

Conclusão

Por todo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário, cancelando-se integralmente a exigência.

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza - Relator