



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

Processo n° 16408.000129/2007-50
Recurso n° 165.162 Especial do Contribuinte
Acórdão n° **9101-001.860 – 1ª Turma**
Sessão de 30 de janeiro de 2014
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente DELLANA CORRETORA DE SEGUROS S/S LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no recolhimento de tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão e Luiz Eduardo de Oliveira Santos. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Francisco Sales Ribeiro de Queiroz, sendo substituído pelo Conselheiro Plínio Rodrigues Lima (Suplente Convocado), e a Conselheira Susy Gomes Hoffmann, sendo substituída pelo Conselheiro Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado).

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Luiz Eduardo de Oliveira Queiroz – Presidente Substituto

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Karem Jureidini Dias – Relatora

Participaram do julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente Substituto), Marcos Aurélio Pereira Valadão, José Ricardo da Silva, Plínio Rodrigues de Lima (Suplente Convocado), Karem Jureidini Dias, Valmar Fonseca de Menezes, Valmir Sandri, Jorge Celso Freire da Silva, João Carlos de Lima Júnior, Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado). Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente) e Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente)

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo contribuinte em face do acórdão de nº 1302-00.083, proferido em sessão de 29 de setembro de 2009, pela 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Em 08 de março de 2007 foram lavrados contra o contribuinte Autos de Infração para a exigência de IRPJ (fls. 03/22), CSLL (23/31 e 32/39), PIS (fls. 40/52) e COFINS (fls. 53/66).

Conforme Relatório de Ação Fiscal às fls. 70/81, o lançamento fiscal decorreu da apuração das seguintes infrações:

- i. Omissão de receita decorrente da contabilização de comissões em valor inferior ao efetivamente recebido de companhias seguradoras.
- ii. Multa exigida isoladamente em razão da falta de recolhimento do imposto devido por estimativa sobre o valor da receita omitida.

O contribuinte apresentou impugnação às fls. 2027/2033, na qual aduziu, em síntese:

- i. No tocante à presunção de omissão de receita, aduz que o lançamento fiscal descumpra as regras do artigo 142 do Código Tributário Nacional, uma vez que a autoridade administrativa, mediante mera presunção, autuou a integralidade das supostas receitas omitidas.
- ii. Questiona a glosa de despesas relativas a seguros, alimentação e combustíveis, as quais são necessárias ao desempenho da atividade da empresa.

- iii. Quanto à cobrança da multa isolada, aduz que a mesma está sendo exigida concomitantemente com a multa de ofício proporcional, e que somente poderia ser aplicada se exigida antes do término do período-base.
- iv. Argumenta ser descabida a exigência da multa qualificada de 150%, porquanto a fiscalização não comprova o dolo do contribuinte em impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador.

Sobreveio o acórdão de nº 06-16.155 (fls. 2098/2108), da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba que, por unanimidade de votos, considerou procedente em parte o lançamento, em decisão que restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004

OMISSÃO DE RECEITA.

Uma vez não justificada a divergência entre o valor dos rendimentos informados em DIRF, pelas fontes pagadoras, e a receita oferecida, a tributação na DIPJ, com base no lucro real, é de se manter o lançamento com base nos valores levantados pela fiscalização.

PREJUÍZOS FISCAIS. COMPENSAÇÃO.

Da exigência apurada de ofício cabe deduzir integralmente o prejuízo fiscal do próprio período de apuração, e compensar os prejuízos fiscais acumulados de períodos anteriores, observado o limite de 30% do lucro líquido ajustado.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003, 2004

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. IMPOSTO MENSAL DEVIDO POR ESTIMATIVA NÃO RECOLHIDO.

A falta de recolhimento do imposto mensal devido por estimativa, por pessoa jurídica tributada com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada de 50%.

MULTA DE OFÍCIO DE 150%.

Aplicável a multa qualificada de 150% quando caracterizada ocorrência de dolo em consequência da reiterada conduta de contabilizar apenas parcialmente as receitas efetivamente auferidas.

DECORRÊNCIA. PIS, COFINS E CSLL.

Tratando-se de tributação reflexa de irregularidade descrita e analisada no lançamento de IRPJ, constante do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento à CSLL, ao PIS e COFINS.

Lançamento Procedente em Parte

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 2134/2143), no qual reiterou as razões de sua impugnação.

Sobreveio o acórdão de nº 1302-00.083, da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por maioria de votos, negou provimento ao recurso voluntário. A decisão restou assim ementada:

IRPJ. OMISSÃO DE RECEITA. Uma vez não justificada a divergência entre o valor dos rendimentos informados em DIRF, pelas fontes pagadoras, e a receita oferecida à tributação na DIPJ, com base no lucro real, é de se manter o lançamento com base nos valores levantados pela fiscalização.

DECORRÊNCIA. PIS. COFINS. CSLL. Tratando-se de tributação reflexa de irregularidade descrita e analisada no lançamento de IRPJ, constante do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento A CSLL, ao PIS e A COFINS.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. Subsistindo o lançamento principal, igual sorte colhem os lançamentos que tenham sido formalizados por mera decorrência de parcela daquele, na medida em que inexistem fatos ou argumentos novos a ensejarem conclusões diversas.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. Aplicável a multa qualificada de 150% quando caracterizada ocorrência de dolo em consequência da reiterada conduta de contabilizar apenas parcialmente as receitas efetivamente auferidas.

MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. MULTA PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA. INEXISTÊNCIA - Não há que se falar em aplicação concomitante sobre a mesma base de incidência quando resta evidente que as penalidades, não obstante derivarem do mesmo preceptivo legal, decorrem de obrigações de naturezas distintas. Inexiste na norma de sanção qualquer limitação temporal para aplicação da penalidade, motivo pelo qual ela subsiste ainda que lançada após o término do período de apuração.

Recurso Voluntário Negado.

No tocante à omissão de receitas, o acórdão fundamenta que a Fiscalização utilizou de provas diretas, obtidas junto às fontes pagadoras, não se limitando a presumir o auferimento da renda, pelo que não há que se falar em descumprimento do artigo 142 do CTN.

Quanto à aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício proporcional, restou assentado o entendimento de que, por se tratarem de infrações distintas, não há que se falar em concomitância.

Não se conformando com referida decisão, o contribuinte apresentou recurso especial às fls. 2180/2196 no qual sustenta divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e outras decisões proferidas pelo CARF quanto às seguintes questões:

- i. Exigência de IRPJ e decorrentes com fundamento em informações de DIRF;

- ii. Manutenção da multa qualificada (150%) em vista de caracterizar dolo a desconsideração dos valores indicados na DIRF e;
- iii. Aplicação concomitante de multa isolada e multa de ofício.

Em exame de admissibilidade às fls. 2.248/2.250 e reexame de admissibilidade às fls. 2.251/2.252, foi dado parcial seguimento ao recurso especial apenas no que se refere ao terceiro ponto questionado (concomitância de multa isolada e multa de ofício).

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 2.254/2.260.

É o relatório.

Voto

Conselheira Karem Jureidini Dias, Relatora

O recurso é tempestivo e foi objeto de Exame de Admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Delimitando a lide, a despeito do recurso especial versar sobre a exigência de IRPJ e decorrentes com fundamento em informações de DIRF e manutenção da multa qualificada (150%) em vista de caracterizar dolo a desconsideração dos valores indicados na DIRF, cumpre a este Colegiado a análise apenas da possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício com a multa isolada, porquanto foi a única matéria que teve seguimento em Despacho de Admissibilidade.

Aduz a Fazenda Nacional que é possível a cumulação entre multa de ofício e multa isolada, uma vez que constituem penalidades distintas. Ainda, em razão de sua natureza autônoma, aplicável à multa isolada a regra do artigo 173, I do Código Tributário Nacional. Finalmente, não há qualquer determinação legal que obrigue o lançamento da multa isolada dentro do exercício em que deve ser cumprida a obrigação tributária principal.

Com a devida vênia, entendo que não merece prosperar o entendimento do acórdão recorrido e d. Procuradoria. Contudo, antes de adentrar ao caso em tela e para que se firme o adequado entendimento da questão que ora se coloca, faz-se necessário ponderar a natureza das penalidades e os critérios para a aplicação das multas.

ESTRUTURA E NATUREZA DA SANÇÃO

A sanção é instrumento jurídico utilizado pelo Estado para desestimular diretamente um ato ou fato que a ordem jurídica proíbe. Significa dizer que a desobediência de um dever estabelecido por uma norma jurídica corresponde a um ilícito – negativa da observância da relação jurídica prevista no conseqüente da norma primária dispositiva - que, por sua vez, é a razão da imposição de sanção (conseqüência jurídica). Segundo Sacha Calmon

Navarro Coelho “os ilícitos correspondem às hipóteses de incidência das sanções” (*in* Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária).

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

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

SANÇÕES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

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

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

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

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

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

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

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

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

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

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

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

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

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

¹ Redação Original:

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

§ 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.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3. Recurso especial improvido.”

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

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

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

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

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

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

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

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105-139.794, Processo nº 10680.005834/2003-12, Acórdão CSRF/01-05.552, *verbis*:

“Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício. Eventuais diferenças, a maior ou menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução do tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido”.

E ainda que a redação do *caput* do mencionado artigo 44 tenha sido alterado, conforme disposição do artigo 113 do Código Tributário Nacional, a obrigação não pode ser outra senão a principal ou a acessória. Neste passo, ainda que o *caput* do mencionado artigo

não mais se refira ao termo tributo ou contribuição, o pagamento de montante principal não pode se reportar a outra coisa que não a tributo, ainda que sob a forma de antecipação.

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

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

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

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

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

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

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

Nem há que se imaginar que se nega vigência à norma em questão. O que ocorre é a eliminação, pela interpretação, de eventual contrariedade. Ressalte-se que não se trata sequer de contradição, mas de mera e aparente contrariedade. Isto porque, tanto a multa isolada, quanto a multa de ofício têm seu lugar, bem como a multa isolada pode ser aplicada

inclusive após o encerramento do ano-calendário, mas, em se tratando de multa de natureza tributária, a base é o tributo que deixou de ser recolhido. Este tributo – IRPJ e CSLL – é aquele apurado conforme cálculo de antecipação até o encerramento do período e é aquele apurado pelo lucro real após o encerramento do período.

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

“(…) Vale dizer, após o encerramento do período, o balanço final (de dezembro) é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário. Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor devido pelo contribuinte. Se não há tributo devido, tampouco há base de cálculo para se apurar o valor da penalidade.(…)”

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

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

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

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

“(…) mensalmente o que se dá é apenas o pagamento por imposto determinado sobre base de cálculo estimada (art. 2º, caput), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (art. 3º do art. 2º). Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação provisório de um recolhimento, em contemplação de um fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação – e que dele não pode se distanciar – que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.991/95)”. (In:

“Multa Agravada em Duplicidade” São Paulo, Revista Dialética de Direito Tributário nº 76, p. 159).

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

A MULTA DE OFÍCIO POR NÃO RECOLHIMENTO DE TRIBUTO

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

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;(…)”

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

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

CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA E DA MULTA DE OFÍCIO

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

² Redação Original:

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

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

II - cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502. de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."

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

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

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

Inevitável, portanto, concluir-se que impor sanção pelo não recolhimento do tributo apurado conforme lançamento de ofício que apura IRPJ e CSLL devidos ao final do ano-calendário e impor sanção pelo não recolhimento ou recolhimento a menor das antecipações devidas, relativamente aos mesmos tributos, é penalizar o mesmo contribuinte duas vezes por ter deixado de recolher integralmente o tributo devido. Portanto, nestes casos, uma penalidade é excluyente da outra.

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

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

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

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

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

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

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

Adicionalmente, vale notar que é possível valorar as duas penalidades e estabelecer qual delas deve ser aplicável porque, em casos como o ora analisado, senão em razão da identidade de critérios pessoal e material das duas penalidades, ou por força da impossibilidade de se apenar conduta meio e conduta fim, também porque a lei que estabelece as referidas multas não determina expressamente que deve haver concomitância.

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

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

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

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

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA – Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de

execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação”. (Recurso nº: 105-139794, Sessão: 04/12/2006, Acórdão nº: CSRF/01-05.552).

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

Assim, na esteira do quanto já se pronunciou reiteradamente essa Câmara Superior, é incabível a exigência concomitante de multa isolada e multa de ofício, exatamente o que ocorreu no presente caso.

Ante o exposto e considerando que no caso em tela há inegável aplicação concomitante das multas de ofício e isolada, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte para afastar a aplicação da multa isolada imputada concomitantemente à multa de ofício.

Sala das Sessões, em 30 de janeiro de 2014.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Karem Jureidini Dias