



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

Processo n° 18471.003903/2008-27
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-00.909 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de março de 2012
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO. IRPJ E REFLEXOS
Recorrente BROOKFIELD BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

AUTO DE INFRAÇÃO. INCERTEZAS QUANTO A BASES DE CÁLCULO. NULIDADE. É de se declarar a nulidade de auto de infração diante de incertezas quanto a correção das bases de cálculo e impossibilidade de ajustes.

MULTA ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. A penalidade após o encerramento do período de apuração é aplicável até o limite do resultado do período.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso para acolher a preliminar de nulidade do auto de infração de PIS e COFINS, e excluir a multa isolada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. A Conselheira Albertina Silva Santos de Lima votou pelas conclusões, em relação à exclusão da multa isolada.

(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, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

BROOKFIELD BRASIL LTDA. recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância administrativa, que julgou procedente em parte a exigência, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Transcrevo e adoto o relatório da decisão recorrida:

Versa este processo sobre os Autos de Infração de fls. 316/337, lavrados pela DEFIS/RJO, dos quais o Termo de Verificação Fiscal (TVF) é parte integrante (fls. 304/315), com ciência ao contribuinte em 27/11/2008, para exigência da multa isolada do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica – IRPJ – estimado, no valor de R\$ 3.646.689,85; da Contribuição para o PIS/Pasep (PIS), no valor de R\$ 3.515,38; e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, no valor de R\$ 1.256,37 (cumulativa) e de R\$ 154.511,46 (não cumulativa) (fl.322); mais acréscimos legais.

Os lançamentos decorrem dos fatos descritos com o correspondente enquadramento legal nos autos de infração e no Termo de Verificação Fiscal acima referidos.

A ação fiscal tinha por objetivo a verificação dos fatos geradores do IRPJ ocorridos no ano-calendário de 2004, e Verificações Preliminares. No curso do procedimento relativo a estas, foram identificadas as infrações a seguir discriminadas:

Em relação ao PIS e à COFINS, a fiscalização lançou diferenças encontradas entre os valores escriturados na contabilidade da interessada como devidos e os valores declarados nas DCTF entregues antes do início da ação fiscal, quanto aos mesmos períodos de apuração.

No que diz respeito ao IRPJ, o auto de infração foi lavrado porque a fiscalização constatou que a interessada apurou valores devidos a título de IRPJ estimado, nos meses de abril e maio de 2005, no montante de R\$ 6.225.752,10 e R\$ 1.067.627,60, respectivamente, valores esses não recolhidos e não confessados nas DCTF apresentadas antes do início da ação fiscal. Em razão disso, foi aplicada a multa isolada de 50% a que se refere o artigo 44 da Lei 9.430/96.

O interessado apresentou, em 23/12/2008, a Impugnação de fls. 341/363, onde argumenta, em síntese:

Da preliminar de decadência do PIS:

- que, em vista do disposto no artigo 150, parágrafo 4º do CTN, os créditos do PIS relativos a abril, maio e outubro de 2003 já se encontravam alcançados pela Decadência, uma vez que o auto de infração foi lavrado em 27/11/2008;

Quanto ao PIS e à Cofins:

- que, por ocasião do início da ação fiscal, a interessada estava em processo de revisão de suas obrigações tributárias, tendo apurado divergências entre os valores de PIS e COFINS devidos e aqueles declarados em DCTF, o que a levou a apresentar DCTF e DACTON retificadoras; e que as contribuições efetivamente

devidas foram integralmente quitadas, parte no vencimento, parte depois de efetuadas as retificações.

- que a fiscalização não considerou as DCTF e DACTON retificadoras, nem os pagamentos efetuados após o início da fiscalização, por entender que a interessada só poderia fazê-lo antes de iniciado o procedimento.

- citando o artigo 142 do CTN, diz que o lançamento foi realizado sem a identificação correta dos fatos geradores do PIS e da COFINS, já que o mesmo deveria ter tido como base de cálculo as receitas auferidas pela interessada, e não o valor da provisão por ela registrada.

- que a fiscalização preferiu lavrar os autos com base apenas nos saldos das provisões da interessada, na presunção de que eles corresponderiam aos montantes devidos, mesmo tendo a impugnante esclarecido que o montante das referidas contribuições efetivamente devido seria outro. Diz ainda que os saldos das contas de provisão não refletem o montante efetivamente devido a título de PIS e COFINS. Cita o artigo 112 do CTN no sentido de que a dúvida beneficia o contribuinte.

- que o auto de infração seja retificado para que se exija da impugnante apenas a diferença entre os valores devidos pela interessada, apurados de acordo com a legislação em vigor, e aqueles já informados em DCTF, sob pena de duplicidade de lançamento.

- que, ainda em relação ao PIS e à COFINS, haveria diversos equívocos cometidos pela fiscalização na determinação das diferenças entre os valores provisionados e os devidos/declarados.

No que diz respeito à multa isolada, calculada sobre o IRPJ Estimativa relativo aos meses de abril e maio de 2005, que:

- os débitos foram recolhidos em 29/02/2008, apenas com acréscimo de juros de mora.

- ao pedir Certidão, foi surpreendido com o registro, na Receita, de débitos vinculados aos recolhimentos antes referidos, no valor de R\$ 964.150,32, o que a levou a questionar tais valores por meio de Mandado de Segurança.

- a multa isolada é descabida, em razão de os recolhimentos terem sido efetuados espontaneamente, já que a ação fiscal que deu origem aos autos teve por objeto o ano-calendário de 2004, e que o tributo (2005) não estava abrangido pela mesma.

- a multa isolada está limitada a 50% do montante do IR devido no término do período-base e não antecipado. Cita o artigo 44 da lei nº 9.430/96.

- a cobrança da multa isolada viola o art. 113 do CTN.

A decisão recorrida está assim ementada:

ESPONTANEIDADE. PERDA. Iniciada a ação fiscal, fica afastada a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores.

IRPJ ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA DE 50%. Constatada a falta de recolhimento do IRPJ estimado, aplicável a multa de 50%, ainda que se verifique prejuízo fiscal ao final do período.

CONSTITUCIONALIDADE. LEGALIDADE. É o administrador um mero executor de leis, não lhe cabendo questionar a legalidade ou constitucionalidade do comando legal. A análise de teses contra a constitucionalidade de leis é privativa do Poder Judiciário.

PIS. DECADÊNCIA. Decai em cinco anos, a partir da ocorrência do fato gerador, o direito de a Fazenda Pública lançar créditos tributários cuja extinção seja passível de homologação por parte da autoridade administrativa, na hipótese de haver pagamento do tributo a ser homologado.

PIS. Sendo constatado, em sede de julgamento, que houve equívoco no lançamento, necessário se faz que o mesmo seja retificado.

COFINS. Sendo constatado, em sede de julgamento, que houve equívoco no lançamento, necessário se faz que o mesmo seja retificado.

Impugnação Procedente em Parte

Cientificada da aludida decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual contesta as conclusões do acórdão recorrido quanto as matérias mantidas, repisando as alegações da peça impugnatória. Ao final, requer o provimento.

7. DO PEDIDO

7.1. Pelo exposto, pede e espera a RECORRENTE que seja dado provimento ao presente recurso e reformada a decisão recorrida para que:

(i) os AUTOS de PIS e COFINS sejam cancelados ou, caso assim não se entenda, sejam consideradas as contribuições apuradas com base na legislação em vigor (e não aquelas constantes das contas contábeis de provisão da RECORRENTE), deduzindo-se os montantes já recolhidos pela RECORRENTE e, por consequência, restringindo-se o lançamento A diferença entre a multa de ofício e a multa de mora recolhida pela RECORRENTE juntamente com os tributos devidos; e

(ii) o AUTO de IR seja cancelado, ou, senão isso, reduzida a multa isolada para R\$ 2.779.126,35, deduzindo-se desse valor o montante constante dos sistemas da SRFB e discutido no MS n ° 2008.51.01.022121-6 (citado no item 6.4, acima), no total de R\$ 964.150,32 (R\$ 821.790,85 + R\$ 142.359,47), sob pena de dupla penalização de um mesmo fato.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos legais e regimentais para sua admissibilidade, dele conheço.

Passo a apreciar as alegações recursais.

Preliminar de nulidade dos autos de infração do PIS e Cofins

A recorrente reitera as alegações quanto a nulidade dos autos de infração do PIS e Cofins, nos seguintes termos (verbis):

(...) Durante o processo de fiscalização que culminou com a lavratura dos AUTOS de PIS E COFINS, a RECORRENTE, em atendimento a termos de intimação, forneceu A fiscalização documentos informando as bases de cálculo do PIS e da COFINS devidos nos anos-calendário de 2003 a 2007 (DOC. 2 da impugnação), copias das folhas do seu Livro Razão em que escriturados os valores a pagar relativos As referidas contribuições, DCTFS, DIPJs e DACONs, originais e retificadoras e os comprovantes de quitação das diferenças apuradas.

3.2. Embora, como visto, a fiscalização tenha tido acesso aos informes que demonstravam a base de cálculo correta do PIS e da COFINS (DOC. 2 da impugnação) e respectiva documentação suporte, a fiscalização lançou de ofício a diferença entre o valor que teria sido escriturado pela RECORRENTE em conta de provisão relativa As referidas contribuições e aquele considerado informado em DCTFs originais.

3.3. Ao assim proceder, a fiscalização lavrou os AUTOS de PIS e COFINS sem identificar corretamente os fatos geradores dos tributos neles lançados, já que o lançamento teria de ter tido como ponto de partida as receitas auferidas pela RECORRENTE, e não o valor da provisão por ela registrada.

3.4. Com efeito, dispõe o art. 142 do CTN:

(...)

3.5. O referido dispositivo atribui privativamente A autoridade administrativa a competência de constituir o crédito tributário pelo lançamento - ou seja, de verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido.

3.6. Ante o principio da legalidade previsto no art. 150, I, da CF/88 e art. 97 do CTN, deve a autoridade administrativa,

3.8. Portanto, é dever da autoridade fiscal colher os elementos de prova da ocorrência do fato eleito pela lei como gerador do tributo para, só então, declarar a sua ocorrência por meio do lançamento.

3.9. Não obstante, no caso, tal investigação prévia não ocorreu, pois a fiscalização preferiu lavrar os AUTOS de PIS e COFINS com base apenas nos saldos das provisões da RECORRENTE, na presunção de que eles corresponderiam aos

montantes devidos de PIS e de COFINS, mesmo tendo a RECORRENTE esclarecido que o montante das referidas contribuições seria outro.

3.10. Caso a fiscalização tivesse examinado os documentos fornecidos pela RECORRENTE teria confirmado os esclarecimentos por ela prestados no sentido de que os saldos das contas de provisão não refletem o montante efetivamente devido a título de PIS e de COFINS.

3.11. Nessa conformidade, os AUTOS de PIS e COFINS são nulos porque não demonstram os fatos que justificariam qualquer exigência de PIS e COFINS.

(...)

3.13. Para afastar a nulidade dos AUTOS de PIS e COFINS, a DECISÃO RECORRIDA afirma que a RECORRENTE forneceu A fiscalização farto material referente as bases de calculo e aos valores devidos a titulo de PIS e COFINS, o que afastaria a hipótese de que a fiscalização tenha feito o lançamento pautada em presunções.

3.14. A DECISÃO RECORRIDA parece não entender os argumentos apresentados pela RECORRENTE em sua impugnação. Tal argumentação está fundamentada exatamente no fato de que a RECORRENTE forneceu A fiscalização diversos documentos que demonst efetivos valores devidos a titulo de PIS e COFINS; assim, tivesse a fiscalização analisado os documentos contábeis e fiscais entregues pela RECORRENTE, teria ela confirmado o fato de que os valores constantes das contas contábeis de provisão - utilizados como base para o lançamento efetuado - não refletiam os montantes efetivamente devidos.

3.15. Ou seja, o fato alegado pela DECISÃO RECORRIDA deveria resultar na nulidade dos AUTOS de PIS e COFINS, e não na sua manutenção.

3.16. A DECISÃO RECORRIDA, aliás, padece dos mesmos equívocos do lançamento: caso a DRJ tivesse requerido e analisado os documentos apresentados pela RECORRENTE durante o procedimento de fiscalização, verificaria que os valores utilizados para a lavratura dos AUTOS de PIS e COFINS não condizem com a realidade.

3.17. Assim, tem-se que a DECISÃO RECORRIDA deve ser reformada para declarar a nulidade dos AUTOS de PIS e COFINS. (...)

Pois bem, da análise do Termo de Verificação Fiscal de fls. 306 e seguintes, bem com do autos de infração às fls. 316 e posteriores, e respectivos demonstrativos, tal qual a recorrente, não consegui compreender a metodologia para apuração da base de calculo das diferenças apuradas, tampouco há justificativa para o lançamento das diferenças com base na conta de provisão dos tributos ao invés de utilizar as contas específicas de apuração. (fls. 195 a 205).

Alem disso, a fiscalização simplesmente deixou de aceitar as justificativas do contribuinte, realizadas no transcurso da auditoria fiscal, sem qualquer esclarecimento.

A insegurança é patente, pelo que entendo deva ser acolhida a preliminar de nulidade dos autos de infração por destatendimento ao disposto no art. 142 do CTN, dada a precariedade da apuração das bases de calculo tributadas.

Quanto à cobrança de multa isolada pelo recolhimento do IRPJ –**Estimativa**

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
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 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

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 caso identificado verdadeiro intuito de fraude.

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

Processo nº 18471.003903/2008-27
Acórdão n.º **1402-00.909**

S1-C4T2
Fl. 0

proporcional de ofício sobre o tributo devido e que, evidentemente, seja apurado saldo de tributo a pagar no final do período de apuração.

No presente caso, o contribuinte apurou prejuízo no ajuste do ano-calendário de 2005 (vide DIPJ 'a fl. 612), portanto, as multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas mensais devem ser canceladas.

Conclusão

Diante do exposto voto no sentido de acolher a preliminar de nulidade dos autos de infração do PIS e COFINS, e no mérito excluir a exigência da multa de ofício isolada por falta de recolhimento das estimativas, cancelando integralmente os autos de infração.

(assinado digitalmente)
Antônio José Praga de Souza