



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

Processo n° 10325.000806/2005-10
Recurso n° 152.200 Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-00879 – 1ª Turma
Sessão de 23 de fevereiro de 2011
Matéria Multa isolada. Estimativas não recolhidas.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GUSA NORDESTE S/A

Assunto: Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ
Exercícios: 2002 a 2005

Ementa: MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Viviane Vidal Wagner (relatora) e Leonardo de Andrade Couto. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Valmir Sandri.

Caio Marcos Cândido - Presidente

Viviane Vidal Wagner - Relatora

Valmir Sandri - Redator designado

25 MAI 2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Caio Marcos Cândido, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Leonardo de Andrade Couto, Karen Jureidini Dias, Claudemir Rodrigues Malaquias, Antônio Carlos Guidoni Filho, Viviane Vidal Wagner, Valmir Sandri e Susy Gomes Hoffmann.

#

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 103-22993, prolatado pela antiga Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, o qual, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos:

DIFERENÇA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO - Mantém-se a exigência decorrente das diferenças verificadas entre os valores da CSLL escriturados e os declarados/pagos quando a autuada não logra provar a extinção do crédito tributário lançado, antes de iniciado o procedimento de ofício.

COMPENSAÇÃO - Não pode infirmar o lançamento efetuado a Declaração de Compensação apresentada após iniciado o procedimento de ofício.

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO — Os créditos tributários decorrentes de ação fiscal somente podem ser compensados através de regular processo administrativo, falecendo competência aos órgãos de julgamento efetuar de ofício tal compensação.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA — Incabível sua exigência concomitantemente com a multa de lançamento de ofício em decorrência da mesma infração.

Recurso provido parcialmente

A Fazenda Nacional, inconformada com a decisão que afastou a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas, interpôs recurso especial de divergência com fulcro no art. 7º, inciso II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais – RICSRF, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25.06.07. Apresenta paradigma da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, consubstanciado no acórdão nº 108-08962, em que, diante de fatos idênticos, restou decidido que ambas as multas podem ser exigidas simultaneamente, sem qualquer ofensa ao Código Tributário Nacional.

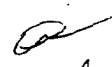
No mérito, alega que a multa isolada e a multa de ofício não decorrem da mesma infração e não incidem sobre a mesma base de cálculo, não podendo ser dispensada por mero juízo de equidade, em desacordo com a regra do art. 97, inciso VI, do CTN. Acrescenta que a partir da Lei nº 9.430/96, o contribuinte somente estará dispensado de recolher os tributos devidos, apurados pela sistemática da estimativa, quando levantar balancetes de suspensão ou redução e transcrevê-los no Livro Diário, o que não ocorreu no caso em litígio.



O recurso especial interposto pelo contribuinte não foi admitido pelo presidente da Câmara *a quo*. Em reexame de admissibilidade pelo agravo apresentado, o então presidente substituto da CSRF negou definitivamente seguimento ao recurso especial do contribuinte.

Foram distribuídos os autos para julgamento do recurso especial da Fazenda Nacional.

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheira Viviane Vidal Wagner, relatora

O recurso especial é tempestivo e contém todos os pressupostos de admissibilidade para ser apreciado.

Discute-se a possibilidade de incidência de multa isolada concomitantemente com a multa de ofício de 75%

O fundamento legal da multa isolada encontra-se no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27.12.1996, que, traz em sua redação original, *verbis*:

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



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;

Mantendo a posição já expressada anteriormente no âmbito desta Câmara Superior, entendo que a alegada concomitância em relação aos lançamentos de multa isolada e multa de ofício referentes ao mesmo período, respeitadas as posições favoráveis, não merece ser reconhecida.

A legislação é expressa. A opção pela sistemática das estimativas mensais é concedida ao contribuinte como uma faculdade pela Lei nº 9.430/96, em seu art. 2º, conforme abaixo:

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.

 
5

§ 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.

§ 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.
(destaquei)

O art. 6º, §1º, da mesma lei, descreve a sistemática de apuração do imposto devido apurado na forma das estimativas mensais, esclarecendo que o imposto pago a maior em um período pode ser utilizado para compensar o imposto a ser pago a partir do mês de abril subsequente ou restituído, após a entrega da declaração, conforme transcrito:

Art. 6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

§ 1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro será:

I - pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo, observado o disposto no § 2º;

II - compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.

§ 2º O saldo do imposto a pagar de que trata o inciso I do parágrafo anterior será acrescido de juros calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir de 1º de fevereiro até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

§ 3º O prazo a que se refere o inciso I do § 1º não se aplica ao imposto relativo ao mês de dezembro, que deverá ser pago até o último dia útil do mês de janeiro do ano subsequente. (g.n.)

Nos casos de ausência de recolhimento das estimativas mensais, a partir de 01.01.1997, a lei prevê a incidência de multa isolada à alíquota de 50% sobre o valor apurado no mês, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, nos seguintes termos:

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 sistemática de recolhimento por estimativas, de caráter facultativo, não tem o condão de equiparar os recolhimentos com uma antecipação do tributo, já que o fato gerador do imposto e da contribuição social apurado anualmente, de natureza complexiva, apenas irá se configurar em 31 de dezembro do ano-calendário em referência.

O legislador instituiu a opção como uma alternativa à regra de apuração trimestral, mas estipulou que esta traria consequências, na medida em que a falta de recolhimento representaria um ato ilícito, caracterizado pelo descumprimento de um dever.

A regra é clara: o descumprimento do dever de antecipação deve ser sancionado na forma da lei, independentemente do valor do imposto ou contribuição calculada ao final do exercício, ou mesmo da existência de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa. Fica ressalvada, apenas, a hipótese de apresentação de balancetes de suspensão ou redução que demonstrem que o valor pago já seria maior do que o devido.

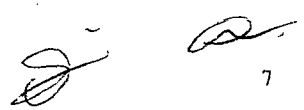
Distingue-se a multa isolada, esta devida nos casos em que for detectada a falta de recolhimento do tributo estimado a cada mês, da multa de ofício incidente sobre o montante do tributo calculado após o encerramento do período de apuração.

São distintos tributo e multa pela sua própria natureza jurídica. Enquanto um decorre de ato lícito – fato gerador –, o outro decorre da realização de um ato ilícito, comissivo ou omissivo, como é o caso em análise.

Entendo que não há que se confundir a base de cálculo da multa isolada e a base de cálculo de eventual multa de ofício, já que, em caso de opção pela sistemática das estimativas, o tributo não é apurado trimestralmente ou anualmente, sendo sua base de cálculo a estimativa mensal calculada a partir da receita bruta. A multa de ofício, por sua vez, incide sobre o imposto ou contribuição devidos ao final do período de apuração.

A falta de recolhimento gera uma infração específica. Pretender equiparar as bases de cálculo da multa isolada e da multa de ofício não parece conforme ao sentido da lei.

Reforçando essa distinção, tem-se a nova redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, que alterou o percentual da multa isolada de 75% para 50%.



Ademais, para acolher a tese da recorrente, seria necessário afastar regra legal expressa, o que não estaria incluído na função de julgamento na esfera administrativa, pela impossibilidade de manifestação sobre eventual inconstitucionalidade da legislação tributária, consoante a regra prevista no art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6.03.1972, com a redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.941, de 27.05.2009, e reproduzida no art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do Carf aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22.06.2009. - ---

Nesse sentido ainda dispõe a Súmula CARF nº 2: *“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”*.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional para restabelecer o lançamento da multa isolada sobre as estimativas não recolhidas.



Viviane Vidal Wagner

Voto Vencedor

Conselheiro Valmir Sandri – Relator Designado

Com a devida *vênia* do bem fundamentado voto proferido pela Ilustre Relatora, ousou dela discordar tão somente em relação da possibilidade de incidência de multa isolada após o encerramento do exercício quando apurado prejuízo fiscal ou sobre a diferença entre o imposto devido e o que deixou de ser recolhido antecipadamente.

Isto porque, entendo que depois de encerrado o ano-calendário objeto da penalidade – Multa Isolada -, havendo ou não base tributável em 31.12 -, não há como subsistir tal exigência, pois interpreto no sentido de que os dispositivos legais previstos nos incisos III e IV, § 1º, art. 44 da Lei 9.430/96, em sua versão original, têm como objetivo obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações de um provável imposto de renda e contribuição social que poderá ser devido ao final do ano-calendário.

Ou seja, é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa, e sendo assim, a penalidade só poderá ser exigida durante o ano-calendário em curso, tendo em vista que, com a apuração do tributo (IRPJ e CSLL) efetivamente devido ao final do ano-calendário (31.12), desaparece a base imponible daquela penalidade (antecipações), pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado que a justifique.

Portanto, com o encerramento do ano-calendário objeto das antecipações, surge, a partir daí, uma nova base imponible, ou seja, a base que irá suportar o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário, surgindo assim à hipótese da aplicação tão-somente do inciso I, § 1º do referido artigo, caso o tributo não seja pago no seu vencimento e apurado *ex-officio*, mas jamais a aplicação concomitante da penalidade prevista nos incisos III e IV, do § 1º do mesmo diploma legal, até porque a dupla penalidade afronta o disposto no artigo 97, V, c/c o artigo 113 do CTN, que estabelece apenas duas hipóteses de obrigação de dar, sendo a primeira ligada diretamente à prestação de pagar tributo e seus acessórios, e a segunda relativamente à obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas pecuniária por descumprimento de obrigação acessória.

No presente caso, conforme se depreende dos autos, o auto de infração foi lavrado após o encerramento do ano-calendário que foi objeto do lançamento, portanto, quando já apurada a base de cálculo do IRPJ e da CSLL efetivamente devido no período.

Logo, embora a contribuinte não tenha antecipado ou tenha antecipado a menor o tributo nos anos-calendário em questão, o fato é que a exigência da referida penalidade somente foi consubstanciada após o ano-calendário em questão, portanto, quando já conhecida a respectiva base de cálculo e o imposto efetivamente devido, porquanto, impossível no meu entendimento, coexistir num determinado momento (ocasião do lançamento), duas



bases de cálculo para uma mesma exação, ou seja, uma com base nas estimativas mensais e outra ao final do ano-calendário.

Nesse passo é a jurisprudência predominante deste E. Conselho e mesmo dessa E. Turma, conforme se depreende da ementa do Recurso n.105-141.498 – Sessão de 14 de abril de 2008-, tendo como Relator o Ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, e por ser o seu voto por demais elucidativo, peço *vênia* para transcrevê-lo na sua integralidade, eis que tratou das hipóteses em que a mesma – Multa Isolada – não deve subsistir, vejamos:

O art. 44 da Lei nº 9.430/96 que autoriza a aplicação da multa isolada tem o 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 base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

Art. 2º (Lei nº 9.430/96) – 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 estimado, 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.

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 à 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, *caput*, 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** (*caput*, art. 44, §1º, IV);

Dado que a pessoa jurídica prova, por meio de balanço ou balancetes mensais, que o → Dispensar recolhimento por estimativa (art. 44.

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.

valor acumulado excede o valor do imposto §1º, IV c/c art. 35, §2º, da Lei 8981/95).
calculado com base no lucro real do período.

Essas proposições extraídas do texto legal devem guardar coerência interna, 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 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 à 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 à 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

Fixadas essas premissas, passo ao exame dos enunciados acima transcritos.

Primeiro, o exame do texto evidencia que o artigo 44 da Lei nº 9.430/96 determina que a multa seja calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo. Por inferência lógica, tem que se entender que os incisos I e II também se referem à falta de pagamento de tributo.

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.

Tributo, na acepção que lhe é dada no direito positivo (art. 3º do Código Tributário Nacional) pressupõe a existência de obrigação jurídica tributária que não se confunde com valor calculado de forma estimada e provisória sobre ingressos da pessoa jurídica.

Marco Aurélio Greco, na mesma direção, sustenta que

“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 ao período de apuração

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

anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação provisória 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 8.891/95).”⁵

Tanto é assim, que o art. 15 da Instrução Normativa SRF nº 93/97, ao interpretar o art. 2º da Lei nº 9.430/96, que trata do regime da estimativa, prescreve a impossibilidade de as autoridades fiscais exigir de ofício a estimativa não paga no vencimento, a saber:

“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.”

A lógica do pagamento de estimativas é, portanto, de antecipar, para os meses do ano-calendário respectivo, o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria só devido ao final do exercício (em 31.12). Sob o sistema de estimativa mensal, permite-se a redução dos pagamentos mensais caso o resultado tributável seja reduzido ou aumentado ao longo do ano-calendário, desde que evidenciado por balancetes de suspensão (art. 29 da Lei nº 8.981/94). Assim, via de regra, o tributo – sob a forma estimada - não será devido antecipadamente em caso de inexistência de lucro tributável.

Tal inferência se alinha coerentemente com o princípio de bases correntes, pois se a empresa nada deve ao longo do ano, nada deverá ao seu final. Se houvesse algum recolhimento prévio que não tem correspondência com o tributo devido ao final do período, tal fato implicaria apenas em restituição ou compensação tributária. Por outro lado, no encerramento do exercício, caso constatada a insuficiência de pagamento do tributo apurado pelo lucro real as empresas terão de complementar a estimativa que fora recolhida ao longo do mesmo período.

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 a menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução de 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.

Defendem alguns que a conclusão acima contradiz o § 1º, inciso IV, do mesmo dispositivo legal, que estabelece a aplicação de multa isolada na hipótese de a pessoa jurídica estar sujeita ao pagamento de tributo ou contribuição e deixar de fazê-lo, ainda que tenha prejuízo ou apurado base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. Ou seja, por esse enunciado, permaneceria obrigatório o recolhimento por estimativa mesmo se houvesse prejuízo ou base de cálculo negativa.

Essa contradição é apenas aparente.

⁵ Marco Aurélio Geco. *Multa Agravada em Duplicidade*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário nº 76, p. 159

O parágrafo 2º do art. 39 da Lei n.º 8.383/91 autoriza a interrupção ou diminuição dos pagamentos por antecipação quando o contribuinte demonstra, mediante balanços ou balancetes mensais, que o valor já pago da estimativa acumulada excede o valor do tributo calculado com base no lucro ajustado do período em curso.

Os balanços ou balancetes mensais são, então, os meios de prova exigidos pelo Direito, para que se demonstre a inexistência de tributo devido. Na verdade, para emprestar praticidade ao regime de estimativa, inverteu-se o ônus da prova, atribuindo ao contribuinte o dever de demonstrar que não apurou lucro no curso do ano e que não está sujeito ao recolhimento antecipado. Via de regra, o ônus de provar que o contribuinte está sujeito ao regime de estimativa, para fins de aplicação da multa, caberia ao agente fiscal.

Assim, caso a pessoa jurídica não promova o correspondente recolhimento da estimativa nos meses próprios do respectivo ano-calendário e não apresente os balancetes de suspensão no curso do período - ainda que tenha experimentado prejuízo ou base de cálculo negativa - ficará sujeita à multa isolada de que trata o art. 44 da Lei nº 9.430/96. A lei estabelece uma presunção de que o valor calculado de forma presumida (estimada) coincide com o tributo que será devido ao final do período, partindo da constatação de que a estimativa não foi recolhida e de omissão do sujeito passivo em apresentar os balanços ou balancetes.

Esse não é caso, contudo, da empresa que, após o término do ano-calendário correspondente, apresenta o balanço final do período ao invés de balancetes ou balanços de suspensão. Nesse caso, a exigência da norma sancionadora para que se comprove a inexistência de tributo é atendida. 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. Não há porque se obrigar o contribuinte a antecipar o que não é devido e forçá-lo a pedir restituição posteriormente. Daí concluir que o balanço final é prova suficiente para afastar a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa.

Resta examinar, então, qual seria a hipótese em que, na presença de prejuízo fiscal, se deveria aplicar a multa isolada.

Nesse caso, a interpretação sistemática dos dois enunciados prescritivos dispostos no mesmo artigo aqui comentados (*caput* e § 1º, inciso IV, do art. 44) conduz ao entendimento de que o procedimento fiscal e a aplicação da penalidade devem obrigatoriamente ocorrer no curso do ano-calendário, pois a conduta objetivada pela norma (dever de antecipar o tributo) é descumprida e, nesse momento, o efetivo resultado do exercício não está evidenciado mediante balancetes.

Assim, em virtude da inobservância da pessoa jurídica dos dispositivos legais reitores, o agente fiscal não tem como aferir a situação fiscal corrente do contribuinte. O legislador concede a fiscalização, durante o transcorrer do período-base, o poder de presumir que o valor apurado de forma estimada a partir da receita da empresa coincide com o tributo devido, desde que demonstrada a omissão do dever probatório atribuído pela lei ao contribuinte. Essa presunção legal da existência de tributo não poderia ser desfeita após a aplicação da multa de lançamento de ofício pela posterior apresentação de balanço na fase de defesa administrativa, pois tornaria o arbitramento do tributo sob base estimada condicional.

Chegamos, portanto, a poucas, mas importantes conclusões:

1. *as penalidades, 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.*
2. *a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas normas sancionadoras faz pressupor a identidade do critério material dessas normas;*
3. *tributo, na acepção que lhe é dada no direito positivo (art. 3º do Código Tributário Nacional) pressupõe a existência de obrigação jurídica tributária que não se confunde com valor calculado de forma estimada e provisória sobre ingressos;*
4. *a base de cálculo predita no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 refere-se à multa pela falta de pagamento de tributo;*
5. *o tributo devido ao final do exercício 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;*
6. *não será devida estimativa caso inexista tributo devido no encerramento do exercício;*
7. *os balanços ou balancetes mensais são os meios de prova exigidos pelo Direito, para que o contribuinte demonstre a inexistência de tributo devido e a dispensa do recolhimento da estimativa.*
8. *após o final do exercício, o balanço de encerramento e o tributo apurado devem ser considerados para fins de cálculo da multa isolada;*
9. *antes do final do exercício, o fisco pode considerar para fins de aplicação de multa isolada o valor estimado calculado a partir da receita da empresa, desde que a inexistência de tributo não esteja comprovada por balanços ou balancetes mensais.*
10. *não se pode aplicar a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas e exigir a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício*

No caso presente, em relação aos anos de 2001 e 2002, o relatório indica que a empresa foi autuada para exigir principal e multa de ofício em relação à Contribuição não recolhida ao final do exercício e, concomitantemente, foi aplicada multa isolada sobre a mesma base estimada não recolhida no curso do exercício. Como exposto, essa dupla aplicação, por força do princípio da consunção, não pode subsistir.

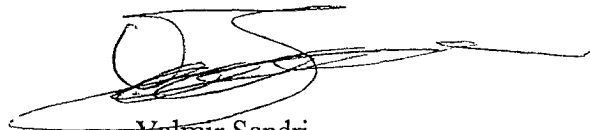
Se aplicada multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e constatado que também esse mesmo valor deixou de ser antecipado ao longo do ano sob a forma de estimativa, não será exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício. Cobra-se apenas a multa 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 dessimetria 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.”

Portanto, em consonância com a jurisprudência dessa E. Turma, entendo que merece qualquer reforma o r. acórdão recorrido, razão porque, voto no sentido de DAR provimento ao recurso.

É como voto.



Valmir Sandri