



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo n° 11070.002428/2004-11
Recurso n° 105-145.417 Especial do Contribuinte
Matéria CSL
Acórdão n° 01-05.882
Sessão de 23 de junho de 2008
Recorrente FOCKINK INDÚSTRIAS ELÉTRICAS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: Contribuição Social sobre Lucro - CSL

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

Débitos não declarados em DCTF – Correta a lavratura de custo de infração – exigência de tributos, não declarados em DCTF.

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.

RETROATIVIDADE BENIGNA - GRADUAÇÃO DE PENALIDADE - REDUÇÃO DE PERCENTUAIS. A redução do percentual da multa isolada que é devida quando do não recolhimento de estimativas mensais, e lançado no próprio ano, determinada pela alteração do dispositivo da Lei nº 9.430/96, pela Medida Provisória nº 303/06, é aplicável aos lançamentos ocorridos mesmo antes da vigência da citada norma, em razão do princípio da retroatividade benigna, artigo 106, inciso II, "c" do Código Tributário Nacional, bem como em razão do disposto no artigo 112, inciso IV do mesmo *codex*.

Recurso especial negado.

Recurso especial parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, 1) por unanimidade de votos negar provimento ao recurso especial do contribuinte no que tange necessidade de lançamento quando não declarado na DCTF. 2) por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para exonerar as multas isoladas do ano-calendário de 2003, em face da concomitância, vencidos os Conselheiros Luciano de Oliveira Valença e Mario Sergio Fernandes Barroso. 3) por unanimidade de votos reduzir a multa isolada do ano-calendário de 2004 a 50%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



ANTÔNIO PRAGA

Presidente



KAREM JUREIDINI DIAS

Relator

12 NOV 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA, ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, JOSÉ CLÓVIS ALVES, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA, HUGO CORREA SOTERO (Substituto convocado), MÁRIO SÉRGIO FERNANDES BARROSO, KAREM JUREIDINI DIAS e VALMIR SANDRI (Substituto convocado).



Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo contribuinte em face do Acórdão proferido pela Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Em 27 de outubro de 2004 foi lavrado Auto de Infração para a exigência de valores relativos a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido dos anos-calendário 2002 e 2003, exercícios 2003 e 2004. Houve lançamento também para a exigência de multa isolada decorrente da ausência do recolhimento das antecipações mensais devidas nos meses de janeiro, fevereiro, março e dezembro do ano-calendário de 2003 e nos meses de janeiro a julho do ano-calendário de 2004.

Impugnado o lançamento (fls. 320/346), a Primeira Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Santa Maria – RS julgou procedente o lançamento (fls. 364/383), nos termos da seguinte ementa:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano – Calendário: 2002, 2003 e 2004

Ementa: NULIDADE DO LANÇAMENTO

Se o auto de infração possui todos os requisitos necessários à sua formalização, estabelecidos pelo artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, de 1972, e se não forem verificados os casos taxativos de nulidade enumerados no artigo 59 do mesmo decreto, não é nulo o lançamento de ofício.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ementa: CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE. FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL POR ESTIMATIVA

A falta de recolhimento da contribuição social sobre o lucro líquido devida por estimativa, antes ou depois do encerramento do ano-calendário, enseja o lançamento da multa isolada de 75%, prevista no artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430 de 1996, calculada sobre os valores da contribuição não recolhidos.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC

A exigência da taxa SELIC como juros moratórios encontra respaldo na legislação regente, não podendo a autoridade administrativa deixar de aplicá-la.



PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Os princípios constitucionais tributários são endereçados aos legisladores e devem ser observados na elaboração das leis tributárias, não comportando apreciação por parte das autoridades administrativas responsáveis pela aplicação destas, seja na constituição, seja no julgamento administrativo do crédito tributário.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-Calendarário: 2002, 2003

Ementa: LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DÉBITOS INFORMADOS NA DIPJ E NÃO DECLARADOS EM DCTF

É cabível o lançamento de ofício dos tributos devidos informados na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica e que não foram declarados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais.

IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO

A imunidade das receitas decorrentes de exportação, relativamente às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, não alcança a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Lançamento Procedente.”

Adveio então o Recurso Voluntário do contribuinte (fls. 388/420), em que reitera os argumentos apresentados em sua Impugnação, trazendo, ainda, novas alegações.

A decisão da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (fls. 429/447), por unanimidade, rejeitou a preliminar de nulidade do lançamento, e, no mérito, negou provimento ao Recurso interposto, entendendo que: (i) é cabível o lançamento para a constituição de créditos tributários já declarados em DIPJ e não declarados em DCTF; (ii) é legítima a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, calculada sobre o valor não recolhido; (iii) a imunidade das receitas decorrentes de exportação não é aplicável à CSLL; e (iv) é legítima a aplicação de juros SELIC.

O contribuinte apresentou Recurso Especial contra o r. acórdão (fls.455/479), com fundamento no artigo 32, inciso II do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, sustentado-o em acórdãos divergentes (103-12.272, 103-21.030 e 101-92.561), e, argumentando, basicamente, que:

(i) O lançamento perpetrado pela autoridade fiscal ofende ao princípio da legalidade – informador de toda a atividade fiscal – uma vez que havendo a constituição dos valores por meio da DIPJ entregue, não há qualquer fundamento legal para o lançamento de ofício que pretenda a cobrança dos mesmos valores.

(ii) Tendo o contribuinte entregue a declaração e não tendo providenciado o recolhimento dos valores devidos, deveria ter havido a imediata inscrição dos valores em dívida ativa, uma vez que a DIPJ entregue é forma de lançamento sujeita à posterior homologação pelo fisco.

(iii) Não é possível à autoridade fiscal, na tarefa de homologação, providenciar o lançamento de valores idênticos aos já declarados.



(iv) O disposto na Instrução Normativa nº 126/98, longe de corroborar o entendimento veiculado no acórdão recorrido, vem corroborar os argumentos contidos no Recurso Especial, uma vez que evidencia o entendimento de que a atividade de fiscalização deve levar em conta as DCTF's e a DIPJ do período fiscalizado em conjunto e não individualmente, sob pena de haver a cobrança de tributos em duplicidade.

(v) É ilegítima a aplicação da multa isolada em decorrência da ausência de recolhimento das antecipações mensais devidas, uma vez que, antes de decorrido o prazo para o cumprimento das obrigações acessórias e principais, não é admissível a imposição de multa.

(vi) A Recorrente somente teria quantificada a sua obrigação ao final do período de apuração, de maneira que, ao término do ano-calendário, não há que se exigir a antecipação mensal da CSLL, mormente em razão do seu caráter de provisoriedade.

(vii) O recolhimento das antecipações corresponde meramente à obrigação acessória, até porque o lucro estimado não é apontado pelo CTN como hipótese de incidência do IR ou da CSLL, de maneira que a ora Recorrente incorreu em mera irregularidade formal

(viii) Sustenta que não há contribuição devida ao final do ano-calendário, de maneira que não há base de cálculo para a incidência da multa discutida, já que a multa tributária deve ter sua incidência sobre os tributos devidos.

(ix) A multa isolada discutida, lançada antes da entrega da DIPJ, tomou por base apenas valor supostamente devido, já que não encerrado o ano calendário.

(x) A fiscalização não poderia ter suprimido as etapas que compreende o lançamento por homologação, ou substituí-los, antes de oportunizar o seu cumprimento na íntegra.

O exame de admissibilidade foi realizado (fls. 501/503), determinando o **seguimento** integral do Recurso Especial interposto.

A Fazenda Nacional foi devidamente cientificada do r. despacho (fls. 505/506) e apresentou contra-razões, pugnando pela manutenção do Acórdão recorrido, reportando-se aos entendimentos ali consignados.

Em 03/12/2007 os autos foram a esta Relatora distribuídos.

É o relatório.



5

Voto

Conselheiro Relator.

Inicialmente, cumpre delimitar a lide. Da análise dos Acórdãos paradigmas apresentados em cotejo com o Acórdão objeto do presente recurso, verifico que deve ser analisado, no presente Recurso Especial, se cabe lançamento de ofício quando, apesar do crédito tributário não constar da DCTF do período, este estiver informado na DIPJ. Além disso, verifico que é questão a ser tratada neste recurso se a falta do recolhimento da CSLL devida por estimativa, enseja o lançamento da multa isolada, após encerrado o período de apuração, o que se verificou, *in casu*, para o ano-calendário de 2003. Por fim, é objeto do presente recurso, ainda, a legitimidade do lançamento de multa isolada por ausência do recolhimento das antecipações devidas a título de CSLL no próprio ano-calendário do lançamento (2004).

PRIMEIRA DIVERGÊNCIA – DA NECESSIDADE DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO PARA A COBRANÇA DE VALORES CONSTANTES DA DIPJ DO PERÍODO, EM RAZÃO DA AUSÊNCIA DE CONSTITUIÇÃO POR MEIO DA DCTF

Com efeito, a partir da Lei nº 8.383/91 (artigo 38 e seguintes) e suas posteriores alterações, a constituição do crédito tributário do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica passou a ser efetuada sob a modalidade de apuração por homologação, sujeita, portanto, à posterior homologação pela autoridade fiscal.

O paradigma apresentado pelo Recorrente reporta-se ao Decreto nº. 2.341/84, como razão de decidir. Com base em tal paradigma, pretende o Recorrente a reforma do V. Acórdão Recorrido, por entender, em suma, que a DIPJ entregue teria o condão de constituir o tributo devido no período, sendo descabido o lançamento de ofício para tal fim. Veja-se o que dispõe o artigo 5º do aludido Decreto – Lei, *in verbis*:

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

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

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

§ 3º Sem prejuízo das penalidades aplicáveis pela inobservância da obrigação principal, o não cumprimento da obrigação acessória na forma da legislação sujeitará o infrator à multa de que tratam os §§ 2º,



3º e 4º do artigo 11 do Decreto-lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

Exatamente em razão da norma veiculada pelo aludido Decreto-Lei e com fundamento no disposto na legislação pertinente foi editada a Instrução Normativa nº 77 de julho de 1998, alterada pela Instrução Normativa nº 14/2000, que é expressa em determinar a necessidade de lançamento dos valores apurados em procedimento de verificação da declaração de rendimentos da pessoa jurídica, *in verbis*:

“Art. 1º Os saldos a pagar, relativos a tributos e contribuições, constantes da declaração de rendimentos das pessoas físicas e da declaração do ITR, quando não quitados nos prazos estabelecidos na legislação, e da DCTF, serão comunicados à Procuradoria da Fazenda Nacional para fins de inscrição como Dívida Ativa da União. (Redação dada pela IN SRF nº 14/00, de 14/02/2000)

Art. 2º Os débitos apurados nos procedimentos de auditoria interna, decorrentes de verificação dos dados informados na DCTF, a que se refere o art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 45, de 1998, na declaração de rendimentos da pessoa física ou jurídica e na declaração do ITR, serão exigidos por meio de auto de infração, com o acréscimo da multa de lançamento de ofício e dos juros moratórios, previstos, respectivamente, nos arts. 44 e 61, § 3º, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observado o disposto nas Instruções Normativas SRF n.ºs 94, de 24 de dezembro de 1997, e 45, de 1998.

(...)”

Veja-se que o artigo 1º da Instrução Normativa acima citada dispõe que os saldos das Declarações de Rendimentos das Pessoas Físicas, da declaração do ITR e da DCTF, quando não quitados, são passíveis de inscrição em dívida ativa. Bem se vê que não há disposição alguma acerca da declaração de rendimentos relativa às Pessoas Jurídicas.

De outra parte, a Instrução Normativa nº 126/99, suscitada pelo Recorrente, dispõe em seu artigo 7º, parágrafo 3º que:

§ 3º Os saldos a pagar relativos ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas sujeitas à tributação com base no lucro real, apurado anualmente, serão, também, objeto de auditoria interna, abrangendo as informações prestadas na DCTF e na Declaração Integrada de Informações da Pessoa Jurídica - DIPJ, antes do envio para inscrição em Dívida Ativa da União. (Redação dada pela IN SRF nº 16/00, de 14 de fevereiro de 2000)

Ora, em momento algum a aludida Instrução Normativa dispõe que não se faz necessária a constituição dos valores devidos a título de IRPJ e CSLL na hipótese de não constarem da DCTF e constarem da DIPJ. Ao contrário, determina que o saldo a pagar, do IRPJ e da CSLL serão objeto de auditoria interna antes de serem enviados para inscrição em dívida.



7

Além disso, a Instrução Normativa nº 127/99 extinguiu a Declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica, e, no mesmo ato, criou a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, *in verbis*:

“Art. 1º Fica instituída a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ.

Art. 6º Ficam extintas, a partir do exercício de 1999, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo anterior:

I - a Declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica tributada pelo lucro real, presumido ou arbitrado;

II - a Declaração de Informações do Imposto sobre Produtos Industrializados - DIPI, exceto a DIPI/Bebidas;

III - a Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial, de responsabilidade da pessoa jurídica obrigada à DIPJ; (Revogado pela IN SRF nº 91/99, de 23/07/1999)

IV - a Declaração de Contribuições e Tributos Federais;

V - o Demonstrativo do Crédito Presumido do IPI - DCP.”

A DIPJ tem efeitos meramente informativos, ao passo que a DCTF passou a ser o único veículo hábil para a constituição da obrigação tributária pelo próprio contribuinte.

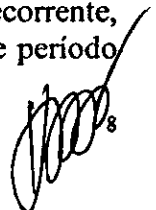
No tocante à constituição do crédito tributário, cabe mencionar que a incidência da norma jurídica não se dá de forma automática e infalível. Ao contrário, requer-se, para tanto, a versão dos fatos ocorridos no mundo fenomênico (evento) em linguagem competente. Ou seja, não basta a mera subsunção do fato à norma para que o comando contido no conseqüente da norma geral e abstrata produza efeitos, antes disso é necessária a constituição do fato jurídico tributário que possibilita a total incidência da norma.

Sobre esse aspecto, o fato jurídico tributário nasce a partir da versão em linguagem competente dos fatos ocorridos no plano material (eventos). A linguagem competente para a constituição dos créditos tributários relativos ao IRPJ e a CSLL deve ser veiculada em documento hábil e suficiente à introdução, no ordenamento jurídico, de norma de constituição do crédito tributário. Este documento é a DCTF, como acima demonstrado.

Assim, não tendo o Recorrente declarado os valores devidos em DCTF, para que haja a constituição do crédito tributário o lançamento de ofício se faz indispensável, sendo este, então no lugar da DCTF, o instrumento hábil para a constituição da obrigação, dando, assim, condição para a completa incidência da norma e, por conseguinte, a irradiação dos efeitos que dela se espera, especificamente a exigência do tributo.

Afora tal fato, verificando a ilegalidade praticada pelo contribuinte - ao deixar de declarar e, por conseguinte, constituir o tributo devido - é dever de ofício da administração promover a sua constituição, o que se faz por meio do lançamento, nos termos do artigo 142 e 149, ambos do Código Tributário Nacional.

Além disso, especificamente quanto à divergência trazida pelo Recorrente, verifico que se refere à lançamento de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido de período



anterior às alterações acima descritas, uma vez que refere-se a período de apuração de 1991 a 1995, ao passo que o tributo cobrado no presente processo administrativo é relativo aos anos-calendário de 2002 e 2003.

Pelo exposto, voto por negar provimento, neste ponto, ao Recurso Especial do contribuinte.

SEGUNDA DIVERGÊNCIA – DA POSSIBILIDADE DE LANÇAMENTO DE MULTA ISOLADA EM DECORRÊNCIA DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES MENSIS DEVIDAS

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.



9

§ 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 (150%) e (ii) a multa de ofício (75%) 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."

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.



A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSSL, 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.

§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." (grifos nossos)

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 CSLL 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 Vinicius 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 previsão de 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 justamente 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:



14

- 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 máximo 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.(...)”

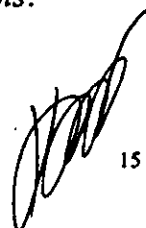
Se o lançamento é efetuado antes do fim do exercício – portanto antes dos ajustes / apuração do lucro, base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos – a base para imposição da sanção é aquela devida por antecipação e calculada até aquele momento. Naquele momento, inclusive, não há autorização para constituição 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, se o lançamento de ofício foi efetuado 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 da 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 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)". (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:

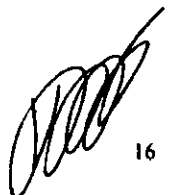
(...)

§ 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.



16

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

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 cinquenta 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;



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.

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 excludente 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, existindo a concomitância, 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 Vinicius 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, a despeito da divergência apontada pelo Recorrente não tratar especificamente da concomitância na aplicação da penalidade, uma vez recebido o Recurso Especial nesta parte, verifico que com relação ao ano-calendário de 2003 não pode prosperar a multa aplicada em razão do não pagamento de antecipações de CSLL, pois para o mesmo período foi constituída multa de ofício juntamente com o lançamento de tributo apurado em procedimento de fiscalização, o que prescinde de qualquer dilação probatória, já que no lançamento foi lavrada tanto a multa de ofício quanto a multa isolada.

De outra parte, no que toca ao ano-calendário de 2004, verifico que não existe concomitância, uma vez que o lançamento foi efetuado no mesmo ano em que as antecipações eram devidas. Assim, voto pela manutenção do lançamento relativo à multa isolada, neste particular, por falta do recolhimento das antecipações devidas, não obstante, em percentual reduzido.

Isto porque, para a exigência remanescente, há de ser ressaltado que com o advento da Medida Provisória nº 303 de 29/06/2006, que alterou a redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, foi alterado o percentual da multa isolada, objeto do presente. Vejamos:

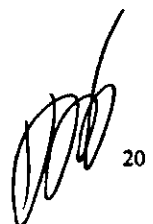
"Art. 18. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

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

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

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

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



20

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.


(...)." (destacamos)

Como visto, a multa isolada foi reduzida de 75% para 50%, conforme dicção do citado artigo 44, II, b da Lei nº 89.430, alterada pela Medida Provisória nº 303 de 29/06/2006, e o novo percentual deve ser aplicado, não obstante não vigesse à época da lavratura do auto de infração em questão, em razão do princípio da retroatividade benigna, consubstanciado no artigo 106, inciso II, alínea "c" do Código Tributário Nacional.

Ademais, em se tratando de penalidade, deve ser observado, também, o disposto no artigo 112 do CTN, que determina a retroação dos efeitos de norma mais favorável ao contribuinte, especialmente quanto à graduação de penalidade aplicável.

Por todo o exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte para exonerar as multas isoladas para o ano-calendário de 2003, porquanto aplicada concomitantemente com a multa de ofício, e reduzir a multa isolada do ano-calendário de 2004, aplicando a retroatividade benigna.

Sala das Sessões, em 23 de junho de 2008


KAREM JUREIDINI DIAS

Relator

