



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

**Processo nº** 10120-007302/2009-42  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 1402-00.938 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de março de 2012.  
**Matéria** Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ  
**Recorrente** Lima Distribuidora de Bebidas Ltda  
**Recorrida** Fazenda Nacional

**ASSUNTO: Multa isolada**

Ano-calendário: 2005, 2006.

Ementa:

ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. LANÇAMENTO APÓS ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO EM AUTO DE INFRAÇÃO QUE TAMBÉM EXIGE MULTA DE OFÍCIO EM RELAÇÃO AO IRPJ E CSLL. IMPOSSIBILIDADE.

Em sendo a estimativa antecipação do imposto devido ao final do ano-calendário, encerrado o exercício, cabe à autoridade fiscal apurar o imposto devido e exigi-lo com multa de 75%. Porém, é incabível apurar o imposto devido, exigindo-o com multa de 75% e, além desta, aplicar multa isolada sobre as estimativas não recolhidas. Tal fato importaria em aplicar penalidade à conduta meio, sem a qual a infração punida com multa de 75% não teria ocorrido. Precedentes: acórdão nº 107-09.493, julgado em 17-09-2008 e CSRF/01-05.552, de 04.12.2006.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. A Conselheira Albertina Silva Santos de Lima acompanhou pelas conclusões.

*(assinado digitalmente)*

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

Processo nº 10120-007302/2009-42  
Acórdão n.º **1402-00.938**

**S1-C4T2**  
Fl. 0

---

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

CÓPIA

## Relatório

Lima Distribuidora de Bebidas Ltda, já qualificada nos autos, com fundamento no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972, recorre da decisão de primeira instância, que julgou procedente a exigência.

Conforme auto de infração de fl. 317 e seguintes, a recorrente foi autuada em face das seguintes irregularidades:

001 – Resultados operacionais não declarados;

002 – Multas isoladas por falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre base estimada.

O presente recurso diz respeito somente ao não recolhimento das estimativas, cuja infração, pelo que se depreende das fls. 317 e 333, assim está descrita:

*O contribuinte devidamente intimado a apresentar a sua contabilidade, informou que não a possuía naquele momento e solicitou prazo para entrega (fls.04 a 07, 21, 23 e 26) .*

*O contribuinte apresentou DIPJ sob intimação, optando pelo lucro real anual com recolhimento da estimativa com base na receita bruta (fls.36 a 78). Não houve qualquer recolhimento de IRPJ ou. CSLL a título de estimativa.*

*O fato de não estar com a contabilidade em dia, uma vez que os livros contábeis só foram feitos e registrados após o início da fiscalização nos levou a crer que o contribuinte também não possuía os balancetes de suspensão/redução no período de apuração da estimativa (fls.79 a 207).*

Para efeito de relatório, ainda transcrevo os seguintes pontos relatado no acórdão recorrido:

Em 09/06/2009, quando da conclusão do procedimento de fiscalização externa, foi lavrado contra a interessada auto de infração exigindo CSLL, IRPJ e multa isolada atinente aos anos-calendário 2005 e 2006, cujo crédito tributário perfaz o montante de R\$ 1.785.933,49, assim discriminado por exação fiscal:

| EXAÇÃO FISCAL                      | ano-calendário | PRINCIPAL (R\$) | JUROS DE MORA (calculados até 29/06/2009) | MULTA DE OFÍCIO 75% | MULTA ISOLADA 50% | TOTAL        |
|------------------------------------|----------------|-----------------|-------------------------------------------|---------------------|-------------------|--------------|
| IRPJ (fls. 315/324)                | 2005, 2006     | 14.251,56       | 3.773,81                                  | 10.688,67           | 1.121.560,36      | 1.150.274,40 |
| CSLL (fls. 325/330)                | 2006           | 8.550,93        | 2.264,28                                  | 6.413,19            | 17.228,40         | 17.228,40    |
| CSLL, Multa Isolada (fls. 332/337) | 2005, 2006     | -               | -                                         | -                   | 618.430,69        | 618.430,69   |

- Quanto ano-calendário 2005, em relação ao IRPJ e CSLL, houve apenas lançamento de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensal; já, quanto ao ano-calendário 2006, houve lançamento de IRPJ e CSLL (ajuste anual), e multa isolada por falta de recolhimento estimativa mensal.

(...)

2) -Houve impugnação tão-somente do crédito tributário referente às multas isoladas aplicadas nos autos de infração do IRPJ e da CSLL, no valor de R\$ 1.739.991,05.

2.1) -Preliminar de nulidade do lançamento fiscal, por cerceamento de defesa; que no campo da descrição dos fatos e enquadramento legal do auto de infração não consta o relato claro, preciso, objetivo e pormenorizado dos fatos que deram origem ao crédito tributário impugnado, impedindo a autuada de exercer a ampla defesa e o contraditório, tendo dificuldade para entender a matéria tributável; que, também, quando da apuração do crédito tributário, por ocasião do levantamento da matéria tributável, o agente do fisco incumbido da fiscalização, embora tivesse concedido prazo para a atualização da escrita contábil da autuada, que se encontrava atrasada, considerou que a mesma não possuía balancetes de suspensão e/ou redução no período de apuração da estimativa e, mais adiante, afirmou que os valores foram apurados de acordo com os balancetes mensais, contradizendo, portanto, no próprio relatório fiscal; que, na realidade, a empresa autuada dispunha dos balancetes de suspensão/redução ao término da auditoria fiscal, conforme cópia junta aos autos, e que deveriam ter sido considerados (fls. 374/698); que, havendo balanços e/ou balancetes de suspensão/redução, não poderia o fisco jamais tomar como base de cálculo os valores não recolhidos sob a forma de estimativa, mas, sim, com fundamento nos resultados contabilmente apurados; que, destarte, comprovada a existência dos balancetes de suspensão/redução, não poderia a fiscalização desconsiderar essa circunstância, e simplesmente lançar multa isolada sob acusação de ausência e/ou insuficiência no recolhimento de estimativas; que nesse sentido é remansosa a jurisprudência do então 1º CC/MF; que a fiscalização autorizou a atualização da escrita contábil, não poderia desconsiderá-la, pois existem os balanços de suspensão/redução, os quais não foram contestados pela auditoria ao tempo da fiscalização; que, por conseguinte, a fiscalização partiu de premissa equivocada para apuração da matéria tributável do IRPJ e reflexo (CSLL), o que viciou de nulidade insanável o lançamento fiscal; que- em face disso — a autuada não teve condições de preparar defesa em sua plenitude, por não ter sido informada a

contento a razão da exigência fiscal, fato que impediu conhecer por inteiro o teor do ilícito que lhe é imputado, implicando cerceamento do direito de defesa.

2.2) - Confisco: que o percentual da multa isolada aplicada viola o princípio constitucional do não-confisco, por ser desproporcional; que a autuada não praticou sonegação fiscal, nem fraude fiscal; que não agiu com dolo; que, pelo contrário, a própria fiscalização deu prazo para que a autuada pudesse atualizar sua escrita contábil que estava atrasada.

2.3) - Quanto ao mérito: que, segundo o fisco, as multas isoladas foram aplicadas em razão de "Falta de recolhimento" do IRPJ e da CSLL, dos anos-calendário 2005 e 2006, incidente sobre a receita bruta mensal (débitos apurados por estimativa mensal); que é improcedente a exigência das multas isoladas, pois o procedimento adotado pela autuada, ora impugnante, foi absolutamente dentro dos parâmetros legais, estando, destarte, em situação de inteira regularidade fiscal; que, em relação ao **ano-calendário 2005** a autuada teve prejuízo fiscal, como já pôde ser constatado pela própria fiscalização que concedeu prazo à autuada para atualizar sua escrita fiscal que se encontrava atrasada, razão pela qual não são devidas as multas em questão ( fls. 489/549); que, no que concerne ao **ano-calendário 2006** também obteve prejuízo fiscal, exceto apenas quanto ao mês de dezembro/2006, que houve lucro no valor de R\$ 49.866,77 (fls.551/712). Resumindo: em relação ao ano-calendário 2005, a autuada alega ser indevida a multa isolada, pois, além da multa isolada ter sido aplicada após encerrado o citado ano-calendário, houve nesse ano prejuízo fiscal, inexistindo IRPJ e CSLL a serem apurados ou a pagar, cita precedentes ou decisões do então 1º CC/MF, pela não aplicação da multa isolada, no caso de apuração de prejuízo fiscal no final do ano; no que concerne ao ano- calendário 2006, também, não tem lugar a aplicação da multa isolada, levando-se em conta que neste período a impugnante dispunha de balanço e/ou balancetes de suspensão/redução em todos os meses do ano-calendário, os quais não foram considerados pelo fisco, muito embora não tenha desclassificado a escrita contábil da mesma; que, ainda, como o lançamento do multa isolada deu-se após o encerramento ano-calendário 2006, o fisco não pode cobrar multa isolada, com base em débito de estimativa mensal, superior ao montante de imposto e contribuição devidos na declaração de ajuste anual.

Por fim, arremata a impugnante, reiterando que atinente ao ano-calendário 2005, a multa isolada seria indevida, pois a autuada apurou prejuízo fiscal no encerramento desse ano-calendário; que em relação ao ano-calendário 2006, como é sabido, a exigência de recolhimento com base em estimativa deixa de ter sua eficácia, passando a prevalecer a exigência do tributo apurado na declaração de ajuste, com base no lucro real, e não por estimativa; que após o encerramento do ano-calendário, a base de cálculo para efeito de aplicação da multa isolada, tem como limite o saldo do imposto a pagar na declaração de ajuste, não sendo cabível a sua imposição no valor que excede este ajuste. Nesse sentido, cita precedentes, nº de Acórdãos, do então 1º CC/MF; que, caso seja vencida na preliminar de nulidade, no mérito seja cancelado o lançamento, pelas razões expostas.

A decisão recorrida está assim ementada:

*IRPJ E CSLL. MULTAS ISOLADAS. PRELIMINAR DE NULIDADE POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. AUSÊNCIA DE CONTRADIÇÃO NA DESCRIÇÃO DOS FATOS E DO ENQUADRAMENTO LEGAL. PRELIMINAR REJEITADA.*

*O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos.*

*Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se a impugnante revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante defesa, abrangendo não só questão preliminar como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.*

*IRPJ E CSLL. MULTAS ISOLADAS. CARÁTER CONFISCATÓRIO. INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA NÃO CONHECIDA.*

*A arguição de ilegalidade e inconstitucionalidade da lei ou ato normativo não é oponível na esfera administrativa, pois compete tão-somente ao Poder Judiciário conhecer no mérito, em última análise, dessas matérias, em face do monopólio da jurisdição e do princípio da unidade de jurisdição.*

*IRPJ E CSLL. MULTAS ISOLADAS. FALTA DE ANTECIPAÇÃO DO IRPJ E CSLL DEVIDOS ESTIMATIVA MENSAL COM BASE NA RECEITA BRUTA E ACRÉSCIMOS OU BALANÇO DE SUSPENSÃO/REDUÇÃO. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DOS BALANCETES DE SUSPENSÃO/REDUÇÃO EFETUADA APÓS CIÊNCIA DO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. PERDA DA ESPONTANEIDADE FISCAL. PREJUÍZO FISCAL NA DEFLAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - DIPJ.*

*Escrituração contábil e fiscal, efetuadas após ciência do início do procedimento de fiscalização, não excluem a responsabilidade fiscal, por infração à legislação tributária, justamente pela perda da espontaneidade fiscal.*

*Na falta de antecipação do IRPJ e da CSLL, devidos por estimativa mensal com base na receita bruta e acréscimos ou balanço de suspensão/redução, 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, cabível a exigência de multa isolada, pelo descumprimento do dever legal de antecipação dessas exações fiscais.*

*Impugnação Improcedente*

A contribuinte foi cientificada do acórdão de fls. 723/734 em 24-03-2010 (fl. 740) e em 23-04-2010 protocolizou o recurso de fls. 746 a 763 em que repisa as alegações da peça impugnatória e, ao final, requer o provimento.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Relator.

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33, do Decreto nº. 70.235 de 06/03/1972, foi interposto por parte legítima, está devidamente fundamentado e preenche os requisitos de admissibilidade. Assim, conheço-o e passo ao exame da matéria.

Das declarações do imposto de renda de fls. 36 e seguintes colho os seguintes dados:

| Ano-calendário | Data entrega DIPJ | Lucro apurado        | IRPJ      | CSLL     | Estimativa recolhida |
|----------------|-------------------|----------------------|-----------|----------|----------------------|
| 2005           | 12-05-2009        | -219.557,65 (fl. 41) | 0,00      | 0,00     | 0,00                 |
| 2006           | 09-05-2009        | 95.010,42(fl. 62)    | 14.251,56 | 8.550,94 | 0,00                 |

O quadro acima demonstra que a recorrente entregou as DIPJs quando estava sob procedimento fiscal. Por não fazer jus ao benefício da espontaneidade a autoridade fiscal, conforme relatei anteriormente, em relação ao ano de 2006, lançou os valores do IRPJ e da CSLL indicados na DIPJ, exigindo-os com multa de 75%. Em relação a tal fato não houve impugnação. O recurso em tela diz respeito somente à multa isolada em relação aos anos de 2005 e 2006 e está alicerçado nos seguintes pontos:

- nulidade do lançamento por falta de descrição adequada dos fatos;
- existência de balancetes de suspensão com a consequente inexigibilidade do recolhimento das estimativas;
- impossibilidade de exigência de estimativa quando, encerrado ao ano-calendário, o contribuinte não apura imposto a pagar;
- impossibilidade de exigência de estimativa, após o encerramento do ano-calendário, em valor superior ao imposto devido;
- impossibilidade de exigência de estimativas após o encerramento do ano-calendário.

**Da preliminar de nulidade do lançamento**

Não tem razão a recorrente no ponto em que alega nulidade do lançamento por inadequada descrição dos fatos. A propósito, observo que a infração está assim descrita:

*“O contribuinte apresentou DIPJ sob intimação, optando pelo lucro real anual com recolhimento da estimativa com*

*base na receita bruta (fls.36 a 78). Não houve qualquer recolhimento de IRPJ ou CSLL a título de estimativa.*

*O fato de não estar com a contabilidade em dia, uma vez que os livros contábeis só foram feitos e registrados após o início da fiscalização nos levou a crer que o contribuinte também não possuía os balancetes de suspensão/redução no período de apuração da estimativa (fls.79 a 207).*

Da transcrição acima depreende-se que os fatos estão plenamente descritos. Se a contribuinte possuía ou não os balancetes de suspensão/redução no período de apuração das estimativas (fls.79 a 207), que a fiscalização presumiu inexistir, é questão que diz respeito ao mérito e com este será analisado. Contudo, não se pode dizer que a autoridade fiscal foi imprecisa em relação à descrição dos fatos, quais sejam, de que os balancetes de suspensão/redução somente foram elaborados após o início do procedimento fiscal.

Com tais considerações, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento.

**Da alegação de existência de balancetes de suspensão com a consequente inexigibilidade do recolhimento das estimativas**

Para formar convicção acerca de determinado fato tenho recorrido, com frequência, ao que denomino de “avaliação de como os fatos se dão no mundo real.” Quanto à avaliação de como as coisas ocorrem no dia a dia das empresas, o normal é que aberto determinado livro contábil o mesmo seja levado a registro na Junta Comercial, conforme exige a lei. O não registro pode resultar em mera irregularidade formal. Porém, quando registrado, tal ato faz prova em favor do contribuinte quanto à existência do livro em determinada data.

Analisando a fl. 79 verifico, por exemplo, que o citado Livro Diário correspondente ao ano de 2005 foi levado a registro em 06-04-2009. Ainda que ele contenha observação de que se trata de livro diário retificador e que substitui o livro anterior de nº 27 em todos os elementos, ele não faz prova da existência, em data anterior, dos alegados registros e da existência dos balancetes de suspensão nos anos de 2005 e 2006.

O argumento referido no item anterior também se aplica em relação aos Livros nº 34 e 35, relativos ao ano de 2005, cujos termos de abertura constam das fls. 102, 124. Tais livros, além de não conterem a observação de que eram retificadores de livros anteriores, somente tiveram registro de abertura na Junta Comercial em 06-04-2009.

Quanto ao ano-calendário de 2006, o documento de fl. 141 demonstra que o registro de abertura na Junta Comercial deu-se em 07-05-2009, fato que está a revelar conclusão idêntica a exposta nos parágrafos anteriores, quais seja, de que na época dos fatos os mesmos inexistiam.

O argumento da recorrente de que tais livros já existiam divorcia-se dos elementos de prova dos autos. Não há um único indício a partir do qual se possa concluir pela existência, na época dos fatos, dos alegados balancetes de suspensão.

Quanto ao argumento de que tendo a autoridade fiscal concedido prazo para que ela regularizasse sua escrita, tais balancetes deveriam ser aceitos, destaco que há que se fazer diferença entre aceitar os balancetes do fato de concluir que eles existiam em 2005 e 2006 como instrumentos hábeis para suspender o recolhimento das estimativas.

Quer pelo registro dos referidos livros na Junta Comercial somente em 2009, quer pela inexistência de qualquer elemento de prova quanto sua existência em data anterior, formo convicção de que ditos elementos não existiam em 2005 e 2006, período correspondente à exigência das estimativas.

**Da alegação de impossibilidade de exigência de estimativa, quando encerrado o ano-calendário, o contribuinte não apura imposto a pagar.**

Em relação ao ano-calendário de 2005 em que não se apurou tributo devido em razão de saldo negativo, conforme já demonstrado, na sessão de 25 de janeiro de 2011, em acórdão relatado pelo ilustre Conselheiro Antônio Praga, este colegiado, por maioria de votos, vencida a Conselheira Albertina, firmou entendimento no sentido de que é inaplicável a penalidade referente à multa isolada, após o encerramento do período de apuração, quando o contribuinte não apura imposto devido. O citado acórdão de nº 1402-00.458 possui a seguinte ementa:

*Ementa: MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E CSLL DEVIDO SOBRE AS ESTIMATIVAS MENSAS. É inaplicável a penalidade após o encerramento do período de apuração quando o contribuinte não apura tributo devido.*

A decisão acima referida, após fazer referência ao acórdão CSRF/01-05.838, da lavra do Conselheiro Marcus Vinícius Neder de Lima, destaca que “verificado que o contribuinte não apurou IRPJ a recolher no final do período de apuração, dezembro de 2004, e que o lançamento ocorreu no ano de 2009, não há que se falar em exigência da multa de ofício isolada por falta de recolhimentos de estimativas mensais. Assim deve ser negado provimento ao recurso de ofício e dado provimento ao recurso voluntário.”

Em síntese, nos termos da jurisprudência majoritária da Turma, nos casos em que não se apura imposto a pagar, encerrado o ano-calendário, não cabe a exigência de multa de ofício aplicada isoladamente pelo não recolhimento das estimativas.

Porém, o acórdão acima nos leva a fazer as seguintes indagações:

a) Se não é devido multa isolada aplicável sobre as estimativas nos casos em que, encerrado o ano-calendário, não se apura imposto devido, qual o limite da multa nos casos em que o contribuinte apurar imposto devido?

b) A multa pode ser maior do que o imposto devido apurado durante todo o ano-calendário?

Ao meu sentir, ainda que se admita, após o encerramento do ano-calendário, a exigência de multa isolada pelo não recolhimento das estimativas, o valor destas não pode superar ao valor do imposto devido. Se a estimativa é antecipação do imposto supostamente devido ao final do ano-calendário, por evidente que o não recolhimento desta não pode gerar multa superior ao próprio imposto. Nesta linha comungo com o entendimento do Conselheiro Marcus Vinicius Neder de Lima, citado no voto do Conselheiro Antônio Praga, no ponto em que faz o seguinte destaque:

*“A interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico... 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.”*

Em que pese ter destacado na sessão de 17 de janeiro de 2012, no acórdão nº 1402-00.858, que discordo dos fundamentos do ilustre Conselheiro Marcus Vinícius quando ele menciona que “o valor pago a título de estimativa não tem natureza de tributo, eis que, juridicamente, o fato gerador só será tido ocorrido no final do período anual (31/12)”, com ele concordo quando se reportando às normas anteriores à Lei nº 11.488, de 2007, assim fundamentou decisão cuja cópia extraio do voto do Conselheiro Antônio Praga, antes referido:

*“O exame literal dos textos legais acima transcritos evidencia que o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 determina que a multa seja calculada **“sobre a totalidade ou diferença de tributo”**. Ou seja, as penalidades previstas nos incisos I e II, e no §1º, IV, referem-se todas à falta de pagamento de tributo. Assim, ambas as penalidades discutidas nesse processo, por força da previsão legal, incidem sobre a mesma base de cálculo, ao contrário, do quer fazer crer a Procuradoria da Fazenda Nacional.*

...

*O aplicador, diante dessas proposições extraídas do texto legal, deve buscar a interpretação que alcance a coerência interna do conjunto, por isso a construção lógica da regra jurídica não pode levar ao cumprimento de um enunciado prescritivo e ao necessário descumprimento de outro do mesmo dispositivo legal. O intérprete deve buscar o sentido do conjunto que afaste contradições, afinal, dentre a moldura de significações possíveis de um texto de direito positivo a escolha do intérprete de ser feita em consonância com todo ordenamento jurídico.*

*Nesse sentido, vale lembrar que o rigor é maior em se tratando de normas sancionatórias, não se devendo estender a punição além das hipóteses figuradas no texto. Além da obediência genérica ao princípio da legalidade, devem também atender a exigência de objetividade, identificando com clareza e precisão, os elementos definidores da conduta delituosa. Para que seja tida como infração, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata. A insegurança, sobretudo no campo de aplicação de penalidades, é absolutamente incompatível com a essência dos princípios que estruturam os sistemas jurídicos no contexto dos regimes democráticos.*

*Reportando-me a doutrina de Paulo de Barros Carvalho, a base de cálculo da regra sancionatória, a semelhança da regra de incidência tributária, apresenta três funções: (i) compor a específica determinação da multa; (ii) medir a dimensão econômica do ato delituoso, e (iii) confirmar, infirmar ou afirmar o critério material da infração. A primeira função permite apurar o montante da sanção. Na segunda, o valor adotado como base de cálculo busca aferir o quanto o sujeito ativo foi prejudicado (função reparadora) e para garantir eficácia a norma (função desestimuladora da conduta ilícita).*

*Por fim, a última função da base de cálculo atende a exigência de proporcionalidade entre o delito e a sanção. Se a conduta visa coibir falta de pagamento de tributo, a base de cálculo apropriada é o montante não pago. Se, por outro lado, a conduta ilícita refere-se ao descumprimento de um dever instrumental não relacionado à falta de recolhimento de tributo, não seria razoável adotar essa*

*grandeza como base de cálculo. Nessa mesma linha, a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas regras sancionadoras faz pressupor a identidade ou, pelo menos, a proximidade da materialidade dessas condutas ilícitas. Ou seja, sanções que têm a mesma base de cálculo devem, em princípio, corresponder a idêntica conduta ilícita.*

*Essas conclusões aplicadas à legislação tributária evidenciam o desarranjo na adequação das regras sancionadoras atualmente vigentes no imposto sobre a renda, em que ofensas a bens jurídicos de distintos graus de importância para o Direito são atribuídas penas equivalentes, sem que se atente ao princípio da proporcionalidade punitiva. A punição prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 pelo não recolhimento do tributo (75% do imposto devido) é equivalente a punição prevista no mesmo artigo pelo descumprimento do dever de antecipar o mesmo tributo (75% do valor da estimativa). Em certos casos, a penalidade isolada chega a ser superior a multa de ofício aplicada pelo não recolhimento do tributo no fim do ano.*

*Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito.*

*Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.*

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

*Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano- calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.*

*Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam “princípio da consunção”.*

*Segundo as lições de Miguel Reale Junior: “pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave...” E prossegue “no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave.”*

*Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.*

*Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é*

*absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades – de mora e de ofício – na mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.*

*Nesse sentido, cabe ressaltar que a Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, veio a disciplinar posteriormente a aplicação de multas nos casos de lançamento de ofício pela Administração Pública Federal. Esse dispositivo legal veio a reconhecer a correção da jurisprudência desta Câmara, estabelecendo a penalidade isolada não deve mais incidir sobre “**sobre a totalidade ou diferença de tributo**”, mas apenas sobre “**valor do pagamento mensal**” a título de recolhimento de estimativa. Além disso, para compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustou o percentual da multa por falta de recolhimento de estimativas para 50%, passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação (Lei no 8.218/91, art. 6º).*

*Assim, a penalidade isolada aplicada em procedimento de ofício em função da não antecipação no curso do exercício se aproxima da multa de mora cobrada nos casos de atraso de pagamento de tributo (20%). Providência que se fazia necessária para tornar a punição proporcional ao dano causado pelo descumprimento do dever de antecipar o tributo.*

*No caso presente, em relação ao ano-calendário de 1998 a 2002, o relatório indica que a empresa foi autuada para exigir principal e multa de ofício em relação ao imposto de renda não recolhido ao final do exercício e, concomitantemente, foi aplicada multa isolada sobre a mesma base estimada não recolhida. Como exposto, essa dupla aplicação, por força do princípio da consunção, não pode subsistir.”*

*Portanto, a multa pode ser aplicada após o encerramento do ano-calendário, estando rigorosamente de acordo com a lei, desde que não seja concomitante com a multa.”*

Feita a citação acima, retomo a matéria destacando que o recolhimento de estimativa é obrigação em relação a qual o contribuinte se vincula (art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996), devendo recolher mensalmente determinado valor a título de antecipação do imposto devido ao final do ano. Encerrado o ano-calendário podem ocorrer as seguintes situações:

- a) o contribuinte apura o imposto devido e dele subtrai o valor das estimativas recolhidas;
- b) o contribuinte que não recolheu estimativas apura o imposto devido e, espontaneamente, recolhe o valor integral do imposto devido;
- c) o contribuinte que não recolheu estimativa, não entregou DCTF e nem DIPJ, é fiscalizado e a autoridade fiscal exige o imposto devido cumulado com multa de ofício.

A situação dos autos revela a hipótese da letra “c” o contribuinte que tinha recolhido estimativa, não tinha entregue DIPJ e não tinha apurado imposto a pagar, ocasião em que foi fiscalizado pela autoridade competente que apurou o imposto devido exigindo-o com multa de 75%. A questão que se coloca é se nestas situações, além da multa de ofício aplicada sobre o imposto devido, é possível aplicar multa isolada, sobre as estimativas não recolhidas,

em valor superior ao imposto devido. Tenho que a resposta é negativa em face das seguintes razões:

a) Em sendo a estimativa antecipação do imposto devido ao final do ano-calendário, encerrado o exercício, cabe à autoridade fiscal apurar o imposto devido e exigí-lo com multa de 75%. Porém é incabível apurar o imposto devido, exigindo-o com multa de 75% e além desta aplicar multa isolada sobre as estimativas não recolhidas. Tal fato importaria em aplicar penalidade ao meio, isto é, ao não recolhimento, sem o qual a infração já punida com multa de 75% não teria ocorrido;

b) Não seria lógico dizer que, encerrado o ano-calendário, não é devido estimativa nos casos em que o contribuinte apura prejuízo e que estas são devidas nas hipóteses em que se apura lucro, ainda que ínfimo. Tal tese se prestaria a dizer que seria possível exigir estimativas em valor maior do que o imposto apurado, como está a revelar o caso dos autos.

Este egrégio colegiado, em composição da qual integrava somente a Conselheira Albertina, que votou vencida, no acórdão nº 107-09.493, julgado em 17-09-2008, relatado pela própria Conselheira Albertina e designado o Conselheiro Marcus Vinícius Neder de Lima para fazer o voto vencedor decidiu com os seguintes fundamentos que se aplicam integralmente ao caso concreto, os quais agrego ao meu voto como razões de decidir:

*“A jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais é pacífica, quanto à improcedência da 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. Representando esse entendimento, cito o acórdão CSRF/01-05.552, de 04.12.2006:*

*Acórdão: CSRF/01-05.552, de 04.12.2006:*

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.

*Assim, a multa foi exigida após o encerramento do ano-calendário e segundo esse entendimento está limitada ao valor do ajuste e por essa razão deveria ser exigida a multa isolada apenas sobre o valor do*

Processo nº 10120-007302/2009-42  
Acórdão n.º **1402-00.938**

**S1-C4T2**  
Fl. 0

---

*ajuste, entretanto, o ajuste anual também foi lançado no auto de infração (item 5 do auto — aplicação indevida de alíquota), cujo imposto apurado é de R\$ 23.005,52. Assim, também não deve prevalecer a multa isolada incidente sobre o imposto apurado no ajuste, em razão da concomitância.*

*Assim, dou provimento ao recurso em relação à multa isolada e concordo com o voto vencido em relação às demais matérias.*

**ISSO POSTO**, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

*(assinado digitalmente)*

Moisés Giacomelli Nunes da Silva