

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

Processo nº 10380.003507/2004-83
Recurso nº 150.448 Voluntário
Acórdão nº 1301-00.268 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2010
Matéria IRPJ
Recorrente COMERCIAL DE ALIMENTOS JOSE WALTER LTDA
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-FORTALEZA/CE

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

IRPJ. RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA

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 Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Waldir Veiga Rocha e José de Oliveira Ferraz Correa que davam provimento parcial para reduzir a multa ao percentual de 50%.

Assinatura manuscrita de Leonardo de Andrade Couto.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO- Presidente e Relator

EDITADO EM: 12 AGO 2010

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Valmir Sandri, Waldir Veiga Rocha, Ricardo Luiz Leal de Melo, José de Oliveira Ferraz Correa e Marcos Vinicius Barros Ottoni.

Relatório

Trata o presente de Auto de Infração (fls. 03/11) para cobrança da multa isolada pelo não recolhimento do IRPJ a título de estimativas nos anos-calendário de 2000 a 2003.

O sujeito passivo entregou as DIPJs referentes ao períodos mencionados na situação de inativa. Intimado, apresentou os livros de sua escrituração mas não elaborou balancetes mensais de suspensão ou redução que justificassem a ausência de pagamento das antecipações.

Em impugnação (fls. 84/86, com documentos de fls. 87/96), a interessada afirma que o valor da autuação tem natureza de confisco e que o simples fato de não ter elaborado balancetes não pode ser admitido como justificativa para imputação da multa. Apresentou complementação à impugnação (fls. 101/130) afirmando que a cobrança não teria respaldo legal, a base de cálculo seria inadequada, a multa teria natureza confiscatória e a aplicação da taxa SELIC nos juros de mora seria ilegal.

A Delegacia de Julgamento prolatou o Acórdão nº 5.479/2004 (fls. 137/146) considerando o lançamento integralmente procedente.

Cientificado (fl. 152) o sujeito passivo recorre a este Colegiado (fls. 153/191, com documentos de fls. 192/196) ratificando as razões expeditas na peca impugnatória.

Em primeira apreciação, a Câmara decidiu converter o julgamento em diligência para que fosse verificada a existência de processo de cobrança do IRPJ referente ao ajuste anual, tendo em vista o posicionamento deste Colegiado em não aceitar a cobrança da multa de ofício isolada em concomitância com aquela exigida junto com o tributo apurado no encerramento do período de apuração. Em atendimento, foi juntado aos autos o processo nº 10380.003510/2004-05.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Como resultado da diligência, foi apensado ao presente o processo 10380.003510/2004-05, relativo à cobrança do IRPJ apurado no ajuste anual. Caracterizou-se, portanto, a concomitância. Registre-se que a exigência foi quitada.

O pagamento do imposto por estimativa foi instituído pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Essa Lei estabeleceu período de apuração trimestral para o IRPJ, com a opção de recolher o tributo mensalmente, determinado sobre uma base de cálculo estimada mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Entendeu o legislador que, feita a opção pelo recolhimento por estimativa, a ausência ou insuficiência desses pagamentos constituiria em sanção passível de punição via multa de ofício calculada sobre o montante não recolhido e aplicada isoladamente, nos termos do inciso II, “a”, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela MP nº 303/2006.

No entendimento consolidado neste Colegiado, não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso bastaria a cobrança do imposto apurado no ajuste acompanhado, aí sim, da respectiva multa.

O que não pode ser acatado, na visão do CARF, é a cobrança de multa sobre duas bases implicando na duplicidade de punição. Foi exatamente o que ocorreu no presente caso. A Fiscalização formalizou exigência do IRPJ apurado no ajuste do ano-calendário de 2000, imputando corretamente multa de ofício e juros de mora sobre esse valor. Aqui, não há mácula a ser imputada ao procedimento fiscal.

Entretanto, o Fisco exige também a multa de ofício isolada sobre as estimativas que não foram recolhidas. Admitindo-se tal prática, estar-se-ia admitindo que, sobre o imposto apurado de ofício, se aplicassem duas punições, atingindo valores superiores ao das penalidades cominadas para faltas qualificadas. Tal penalidade seria desproporcional ao proveito obtido com a falta.

Em manifestação sobre o tema, o Ilustre Conselheiro desta Corte MARCOS VINICIUS NEDER aborda a questão de forma brilhante no Acórdão CSRF /01-05.511. Com o respaldo de PAULO DE BARROS CARVALHO, o Conselheiro sustenta que uma das funções da base de cálculo da regra sancionatória é atender à exigência de proporcionalidade entre o delito e a sanção, o que estaria sendo violado pela cobrança simultânea:

(.....)

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.

Na visão do Conselheiro, justificar-se-ia a aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação:

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



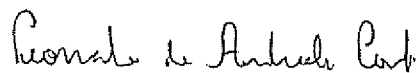
mais grave ...” E prossegue “no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave”.¹

Registre-se ainda que a jurisprudência desta CSRF está consolidada nesse sentido:

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. Assim, 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 pela imputação de penalidades de mesma natureza, já que ambas estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no recolhimento de tributo. Recurso especial provido. (Acórdão CSRF/01-05 843, sessão de 15/04/2008)

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. (Acórdão CSRF/01-05.511, sessão de 18/09/2006)

De todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso.



LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Relator

¹ *Instituições de Direito Penal, Parte Geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2002, págs. 276 e 277