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

CÓPIA

Processo nº	10380.008925/2005-48
Recurso nº	169.318 Voluntário
Acórdão nº	**1402-00.864 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	17 de janeiro de 2012
Matéria	IRPJ
Recorrente	WALTER MARINHO CIA LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS.

É inaplicável a penalidade após o encerramento do período de apuração quando o contribuinte não apura tributo devido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado, vencida a Conselheira Albertina Silva Santos de Lima, que negava provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)
Albertina Silva Santos de Lima - Presidente.

(assinado digitalmente)
Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator.

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 01/03/2012 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALE, Assinado digitalmente em 01/03/2012 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALE, Assinado digitalmente em 01/03/2012 por ALBERTINA SIL VA SANTOS DE LIMA
Impresso em 01/03/2012 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA - VERSO EM BRANCO

Relatório

CÓPIA

Walter Marinho & Cia Ltda recorre a este Conselho contra decisão de primeira instância proferida pela 4ª Turma da DRJ Fortaleza/CE, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Por pertinente, transcrevo o relatório da decisão recorrida *(verbis):*

> "Contra o Contribuinte acima identificado foi lavrado Auto de Infração para formalização e cobrança da multa de oficio exigida isoladamente, no valor de R$ 28.004,23, tendo em vista que durante os procedimentos de verificações obrigatórias foram constatadas diferenças entre os valores declarados e os valores devidos, apurados a partir da escrituração do sujeito passivo, conforme quadros demonstrativos em anexo, gerando falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica — IRPJ incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos.
>
> Inconformado com a exigência do qual tomou ciência via postal em 04/10/2005 (AR, fl. 32), o contribuinte apresentou impugnação em 03/11/2005 (fls. 18/22), fundamentando sua defesa nos argumentos abaixo sintetizados:
>
> - o lançamento da multa isolada esbarra na proibição do confisco expressada no art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988. Corroborando esse entendimento cita doutrina de Sampaio Dória, Sacha Calmon Navarro Coelho e Rafael Bielsa;
>
> - o procedimento fiscal vai muito além de confisco.Trata-se de um *bis in idem* vedado não só na Constituição Federal de 1988 como em todo o ordenamento jurídico pátrio, hostilizando o principio da proporcionalidade, da razoabilidade, do não-confisco;
>
> - com relação ao caráter confiscatório da multa ou penalidade, traz à colação doutrina de Sacha Calmon e Sampaio Dória.
>
> Diante do exposto, requer a contribuinte a improcedência da multa aplicada de 75% incidente sobre as diferenças do Imposto de Renda, anulando-a, conforme determinado pelo CTN, que veda tal cobrança, em se tratando de denúncia espontânea.
>
> É o relatório"

A decisão de primeira instância, representada no Acórdão da DRJ nº 08-13.354 (fls. 34-39) de 29/05/2008, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte o lançamento. A decisão foi assim ementada.

> *"MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA ISOLADAMENTE. FALTA RECOLHIMENTO DO IRPJ POR ESTIMATIVA. A falta de recolhimento do IRPJ por estimativa sujeita o infrator à multa, isolada prevista originalmente no inciso IV, do parágrafo 1º, do artigo 44, da Lei n° 9.430, de 1996.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 01/03/2012 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALE, Assinado digitalmente em 01/03/2012 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALE, Assinado digitalmente em 01/03/2012 por ALBERTINA SIL VA SANTOS DE LIMA
Impresso em 01/03/2012 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA - VERSO EM BRANCO

MULTA DE OFICIO. CARATER NÃO CONFISCATÓRIO. Não se constitui a penalidade de 75% (setenta e cinco por cento) em multa de caráter confiscatório, porquanto aplicada em procedimento de lançamento de oficio, nos termos do art. 44, inciso I da Lei n° 9.430/96.

MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA ISOLADAMENTE. RETROATIVIDADE BENIGNA. O percentual da multa isolada imposta no procedimento fiscal será reduzido de 75% para 50%, por força do disposto no artigo 14, da MP no 351, de 2007, que deu nova redação ao artigo 44, da Lei n° 9.430, de 1996, em decorrência da aplicação do disposto no artigo 106, II, "c", do CTN."

CÓPIA

Contra a aludida decisão, da qual foi cientificada em 27/06/2008 (A.R. de fl. 47), a interessada interpôs recurso voluntário em 22/07/2008 (fls. 48-54) onde repisa os argumentos trazidos em sede de impugnação.

É o relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 01/03/2012 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALE, Assinado digitalmente em 01/03/2012 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALE, Assinado digitalmente em 01/03/2012 por ALBERTINA SIL VA SANTOS DE LIMA
Impresso em 01/03/2012 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA - VERSO EM BRANCO

Voto

CÓPIA

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar.

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Verifica-se, de início, que a penalidade foi aplicada com fulcro no art. 44, inciso I, e § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96, *in verbis*:

> *Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*
>
> *I - de setenta e cinco por cento, nos casos de **falta de pagamento** ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;"*
>
> *(...)*
>
> *§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:*
>
> *I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos*
>
> *(...)*
>
> *IV - isoladamente, no caso de **pessoa jurídica sujeita ao pagamento** do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, **na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo**, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;"* (Grifei)

Por sua vez, o art. 2º, referido no inciso IV do § 1º do art. 44, dispõe:

> *Art. 2º - A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.*

Os artigos 29, 30, 31, 32 e 34 da Lei nº 8.981/95 tratam da apuração da base estimada. O art. 35 daquela Lei, com as alterações da Lei nº 9.065/95, consubstancia hipótese em que a falta de pagamento ou o pagamento em valor inferior é permitida (exclusão de ilicitude). Diz o dispositivo:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 01/03/2012 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALE, Assinado digitalmente em 01/03/2012 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALE, Assinado digitalmente em 01/03/2012 por ALBERTINA SIL VA SANTOS DE LIMA
Impresso em 01/03/2012 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA - VERSO EM BRANCO

> *"Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.*
>
> *§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:*
>
> *a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;*
>
> *b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.*
>
> *(...)"*

Do exame desses dispositivos pode-se concluir que o art. 44, inciso I, c.c o inciso IV do seu § 1º, da Lei 9.430/96 é norma sancionatória que se destina a punir infração substancial, ou seja, falta de pagamento ou pagamento a menor da estimativa mensal. Para que incida a sanção é condição que ocorram dois pressupostos: (a) falta de pagamento ou pagamento a menor do valor do imposto apurado sobre uma base estimada em função da receita bruta; e (b) o sujeito passivo não comprove, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

Nesse sentido, destaco trecho do voto proferido pelo i. Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105141498, Processo n° 13629.000292/200304, Acórdão CSRF/0105.838, *in verbis*:

> "As remissões relevantes são as seguintes:
>
> *Art. 35 (Lei nº 8.981/95) – A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado excede o valor do imposto, calculado com base no lucro real do período em curso. (...)*
>
> *§2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de base de cálculo negativas fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.*
>
> Após a edição desse dispositivo legal, inúmeros debates instalaram-se no âmbito desse Conselho de Contribuintes, sobretudo acerca da aplicação cumulativa das sanções neles previstas. Na verdade, a leitura isolada dos enunciados do artigo 44 da Lei nº 9.430 tem levado alguns dos meus pares a sustentar a aplicação da multa isolada em todos os casos em que não houver recolhimento da estimativa. Sustentam que a sanção foi concebida justamente para assegurar efetividade ao regime da estimativa e preservar o interesse público.
>
> Ressalto, inicialmente, que a divergência não se situa na necessidade de dar efetividade ao regime de estimativa, porquanto o intérprete deve atribuir a lei o sentido que lhe permita a realização de suas finalidades. Mas, a pretexto de concretizá-lo, não se pode menosprezar o sentido mínimo do texto legal. Por força

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 01/03/2012 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALE, Assinado digitalmente em 01/03/2012 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALE, Assinado digitalmente em 01/03/2012 por ALBERTINA SIL VA SANTOS DE LIMA
Impresso em 01/03/2012 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA - VERSO EM BRANCO

da segurança jurídica, a interpretação de normas que imponham penalidades deve ser atenta ao que dispõe os textos normativos e esses oferecem limites à construção de sentidos.

Na verdade, Kelsen já dizia que toda norma legal deriva de uma vontade pré-jurídica (um querer), mas a dificuldade do intérprete repousa na identificação de o que se reputará como sendo essa vontade. No dizer de Marçal Justen Filho, não há qualquer caráter predeterminado apto a qualificar o interesse como público. Sustenta que "o processo de democratização conduz à necessidade de verificar, em cada oportunidade, como se configura o interesse público, Sempre e em todos os casos, tal se dá por meio da intangibilidade dos valores relacionados aos direitos fundamentais". (*in* MARÇAL, Justen Filho. Curso de Direito Administrativo. São Paulo: Saraiva, 2005, p.43/44).

Nessa trilha de raciocínio, iniciaremos pelo exame das formulações literais, isolando os enunciados prescritivos e sua estrutura lógica, para depois alcançar as significações normativas e, como produto final, a regra jurídica. Norma não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática dos textos. (*in* Ricardo Guastini citado por Humberto Ávila em Teoria dos Princípios, São Paulo: Malheiros, 2005, p.22).

Nesse sentido, o artigo 44 da Lei nº 9.430/96 prescreve, de forma sintética, o seguinte:

HIPÓTESE		CONSEQUÊNCIA
Dado que houve falta de pagamento ou recolhimento, recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória.	→	Pagar multa de 75% ou 150%[3] calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição (art. 44, *caput*, inciso I e II) ;
Dado que pessoa jurídica está sujeita ao pagamento do IR de forma estimada, ainda que tenha apurado base de cálculo negativa no ano correspondente.	→	Pagar multa isolada de 75% calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição (*caput*, art. 44, §1º, IV);
Dado que a pessoa jurídica prova, por meio de balanço ou balancetes mensais, que o valor acumulado excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período.	→	Dispensar recolhimento por estimativa (art. 44. §1º, IV c/c art. 35, §2º, da Lei 8981/95).

3 A hipótese de majoração da multa de ofício para 150% está prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 caso identificado verdadeiro intuito de fraude.

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.

Importante firmar que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, eis que, juridicamente, o fato gerador do tributo só será tido por ocorrido ao final do período anual (31/12). O valor do lucro – base de cálculo do tributo só será apurado por ocasião do balanço no encerramento do exercício, momento em que são compensados os valores pagos antecipadamente em cada mês sob bases estimadas e realizadas outras deduções desautorizadas no cálculo estimado.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 01/03/2012 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALE, Assinado digitalmente em 01/03/2012 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALE, Assinado digitalmente em 01/03/2012 por ALBERTINA SIL VA SANTOS DE LIMA
Impresso em 01/03/2012 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA - VERSO EM BRANCO

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 n° 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,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 01/03/2012 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALE, Assinado digitalmente em 01/03/2012 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALE, Assinado digitalmente em 01/03/2012 por ALBERTINA SIL VA SANTOS DE LIMA
Impresso em 01/03/2012 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA - VERSO EM BRANCO

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". (*in* Instituições de Direito Penal, Parte Geral. Rio de Janeiro: Forense, 2002, págs. 276 e 277).

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 dossimetria 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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 01/03/2012 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALE, Assinado digitalmente em 01/03/2012 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALE, Assinado digitalmente em 01/03/2012 por ALBERTINA SIL VA SANTOS DE LIMA
Impresso em 01/03/2012 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA - VERSO EM BRANCO

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 somente pode ser aplicada após o encerramento do ano calendário, estando rigorosamente de acordo com a lei; ou seja, desde que não se apresente concomitante com a multa proporcional de oficio sobre o tributo devido e que, evidentemente, seja apurado saldo de tributo a pagar no final do período de apuração.

Este Colegiado possui entendimento sedimentado nessa linha. Faço referência, além do já citado, ao acórdão CSRF 9101-00.450, de 4/11/2009, cuja ementa transcrevo.

> *MULTA ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de oficio sobre o ajuste anual, ou apuração inexistência de tributo a recolher no ajuste anual.*

No presente caso, o contribuinte apresentou a declaração de IRPJ pelo lucro real para o período (relativa ao ano-calendário de 2001) sem saldo de imposto a pagar, após deduções, conforme se depreende da leitura da ficha 12A da DIPJ/2001, reproduzida a seguir.

```
__ IRPJ,IRPJCONS,CONSULTA ( CONSULTA DECLARACOES IRPJ )_____________________
 17/01/2012 15:26 CONSULTA DECLARACAO - DIPJ/2001
 CNPJ: 07.294.523/0001-37 L.REAL AC - 2000 RF- 03 DECL.- 1069845 DV - 64
     PAG: 01 / 02
 FICHA 12A - CALCULO DO IR SOBRE O LUCRO REAL - PJ GERAL/CORRETORA
    APURACAO ANUAL
     VALOR
 IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL
 01.A ALIQUOTA DE 15%                                      40.496,86
 02.A ALIQUOTA DE 6%                                            0,00
 03.ADICIONAL                                               2.997,91
 DEDUCOES
 04.(-)OPERACOES DE CARATER CULTURAL E ARTISTICO                 0,00
 05.(-)PROGRAMA DE ALIMENTACAO DO TRABALHADOR                1.544,02
 06.(-)DESENVOLV. TECNOLOGICO INDUSTRIAL / AGROPECUARIO         0,00
 07.(-)ATIVIDADE AUDIOVISUAL                                    0,00
 08.(-)FUNDOS DOS DIREITOS DA CRIANCA E DO ADOLESCENTE          0,00
 09.(-)ISENCAO DE EMPRESAS ESTRANGEIRAS DE TRANSPOPRTE          0,00
 10.(-)ISENCAO E/OU REDUCAO DO IMPOSTO                     17.590,06
 11.(-)REDUCAO POR REINVESTIMENTO                               0,00
 12.(-)IMP. PAGO NO EXTER.S/LUC.,REND.E GANHOS DE CAP.          0,00
 13.(-)IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE                         0,00
 14.(-)IMP. DE RENDA RETIDO NA FONTE POR ORGAO PUBLICO          0,00
 15.(-)IMPOSTO PG INCID.SOBRE GANHOS NO MERC.DE REN.VAR.        0,00
 16.(-)IMPOSTO DE RENDA MENSAL PAGO POR ESTIMATIVA          44.607,60
 17.(-)PARCEL.EFETIV.PG DE IR SOBRE BASE CALC. ESTIMADA         0,00
 18.IMPOSTO DE RENDA A PAGAR                               -20.246,91
 19.IMPOSTO DE RENDA A PAGAR POR SCP                            0,00
 20.I.R. S/ DIF. ENTRE O CUSTO ORCADO E O CUSTO EFETIVO         0,00
 21.I.R. POSTERGADO DE PERIODOS DE APURACAO ANTERIORES          0,00
```

Observa-se, inclusive, que as estimativas declaradas (linha 16) são superiores ao saldo de imposto apurado nas linhas 01 a 03.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 01/03/2012 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALE, Assinado digitalmente em 01/03/2012 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALE, Assinado digitalmente em 01/03/2012 por ALBERTINA SIL VA SANTOS DE LIMA
Impresso em 01/03/2012 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA - VERSO EM BRANCO

Assim, tendo sido verificado que o contribuinte não apurou IRPJ a recolher (após as deduções) no final dos períodos de apuração, e que o lançamento ocorreu após o encerramento do período e análise, não há que se falar em exigência da multa de ofício isolada por falta de recolhimentos de estimativas mensais.

Por todo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para cancelar a exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

Sala das Sessões, em 17 de janeiro de 2012.

(assinado digitalmente)
Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator.

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 01/03/2012 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALE, Assinado digitalmente em 01/03/2012 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALE, Assinado digitalmente em 01/03/2012 por ALBERTINA SIL VA SANTOS DE LIMA
Impresso em 01/03/2012 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA - VERSO EM BRANCO