



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

Processo n° 10380.008983/2008-14
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1302-001.086 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de maio de 2013
Matéria IRPJ e reflexos.
Recorrentes PRIMUS HOLDING S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2004

RECURSO DE OFÍCIO. DEDUÇÃO. DIPJ. ERRO DE FATO.

Comprovado que o sujeito passivo incorreu em erro de fato na prestação das informações constantes da DIPJ, ao informar dedução de estimativas na apuração do ajuste anual, quando o correto seria informar a dedução de retenção na fonte, cabe retificar o cálculo da exigência, considerando a retenção documentalmente comprovada.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2004

MULTA ISOLADA.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

O legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro, assim, que estava se referindo ao imposto ou contribuição calculado sobre a base estimada, já que em caso de prejuízo fiscal e base negativa, não há falar em tributo devido no ajuste; que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada; e que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário.

Acordam os membros do colegiado em: a)por unanimidade, em negar provimento ao recurso de ofício; b)pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte. Vencidos os conselheiros Márcio Rodrigo Frizzo, Paulo Roberto Cortez e Guilherme Pollastri Gomes da Silva.

(assinado digitalmente)

EDUARDO DE ANDRADE - Presidente.

(assinado digitalmente)

MÁRCIO RODRIGO FRIZZO – Relator. -

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR - Redator designado.

EDITADO EM: 19/06/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: EDUARDO DE ANDRADE (Presidente), MARCIO RODRIGO FRIZZO, PAULO ROBERTO CORTEZ, LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, GUILHERME POLLASTRI GOMES DA SILVA.

Relatório

Insurge-se o Sujeito Passivo contra acórdão nº 03-42.066 da 2ª Turma da DRJ/BSB, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

ESTIMATIVAS. DEDUÇÃO. DIPJ. ERRO DE FATO.

Verificado que o sujeito passivo incorreu em erro de fato na prestação das informações constantes da DIPJ, ao informar dedução de estimativas na apuração do ajuste anual, quando o correto seria informar a dedução de retenção na fonte, cabe retificar o cálculo da exigência, considerando a retenção documentalmente comprovada.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO ENCERRADO. NÃO CONCOMITÂNCIA.

A lei autoriza a imposição de multa isolada sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais após encerrado o ano-calendário, não se confundindo esta penalidade com a multa de ofício sobre o tributo devido apurado no encerramento do período.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2004

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO ENCERRADO. NÃO CONCOMITÂNCIA.

A lei autoriza a imposição de multa isolada sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais após encerrado o ano-calendário, não se confundindo esta penalidade com a multa de ofício sobre a contribuição devida apurada no encerramento do período.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Inicialmente, foram lançados os créditos tributários abaixo discriminados, relativos ao ano-calendário de 2004, efetuados por meio dos Autos de Infração constantes às fls. 07 a 30.

Tributo	IRPJ	CSLL	PIS	COFINS	TOTAL
Principal	653.904,03	244.045,45	62.700,00	288.800,00	
Juros de mora	300.207,34	112.041,26	28.785,57	132.588,08	
Multa proporcional (75%)	490.428,02	183.034,08	47.025,00	216.600,00	
Multa exigida isoladamente (50%)	326.952,02	122.022,73	-	-	
Total	1.771.491,41	661.143,52	138.510,57	637.988,08	3.209.133,58

Para o IRPJ e a CSLL, os Autos de Infração foram lavrados em consequência de falta de comprovação de estimativas pagas, o que levou à glosa dos valores indevidamente

deduzidos e ao lançamento de ofício dos tributos com juros de mora e multa proporcional, além de multa exigida isoladamente sobre as estimativas não recolhidas.

Para o PIS e a Cofins foi constatada a falta de declaração em DCTF ou recolhimento das contribuições apuradas em 31/12/2004 na DIPJ de 2005, levando a fiscalização ao lançamento de ofício acrescido de juros de mora e multa de ofício.

Cientificado das exigências, o Contribuinte efetuou recolhimento integral dos débitos de CSLL, PIS e Cofins, acrescidos dos respectivos juros de mora e multa proporcional. Quanto ao IRPJ, efetuou recolhimento parcial no valor de R\$ 193.953,61, também acrescido dos juros de mora e multa proporcional.

Com os recolhimentos, restaram pendentes os valores de R\$ 459.950,42 a título de IRPJ (principal), e sua respectiva multa e juros de mora, além dos valores devidos a título de multa isolada, lançada sobre a falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL.

Sobre os valores não recolhidos, foi apresentada impugnação (fl. 122 e seguintes) com os seguintes argumentos:

- a) IRPJ de R\$ 459.950,42 e seus respectivos encargos: Alega erro de fato ao consignar a referida informação, na medida em que deveria ter considerado no ajuste anual a dedução de retenção na fonte no valor de R\$ 459.950,41, na apuração do imposto devido no mês de dezembro de 2004;
- b) Multas exigidas isoladamente: Alega impossibilidade de imposição da multa isolada após o encerramento do ano-calendário e impossibilidade de concomitância entre essa penalidade e a multa de ofício por incidirem sobre uma mesma base de cálculo.

A douta Delegacia de Julgamento considerou válidos os argumentos e documentos do Sujeito Passivo quanto ao IRPJ impugnado, considerando correta a compensação do valor devido com o IRRF, cancelando o valor de R\$ 459.950,42 e respectivos encargos sob litígio.

Já com relação às multas isoladas, a DRJ considerou válida a autuação, entendendo que a Lei nº 9.430, de 1996 que disciplina a penalidade em apreço não faz qualquer ressalva no sentido de que a penalidade tenha aplicação adstrita ao curso do ano-calendário.

O Acórdão entendeu também que não há concomitância entre esta penalidade e a multa de ofício, considerando que a primeira incide sobre as estimativas mensais não recolhidas e a última sobre a insuficiência de recolhimento do tributo apurado no encerramento do ano-calendário. Considerou, portanto, que as causas motivadoras das sanções previstas na legislação são distintas, assim como independentes suas bases de cálculo.

Por fim, o acórdão recorrido reduziu o valor da multa isolada referente ao IRPJ, devido ao cancelamento de parte do débito que foi compensado com o IRRF no valor de R\$ 459.950,41. Assim, a multa exigida isoladamente que incidia sobre uma base de cálculo de R\$ 653.904,03 passou a incidir sobre apenas R\$ 193.953,62:

Principal	653.904,03
Valor cancelado pela DRJ	- 459.950,41
Valor recolhido pelo Contribuinte	193.953,62
Multa exigida isoladamente (50%)	96.976,81

Com relação à multa isolada imposta pela falta de recolhimento das estimativas de CSLL, manteve-se o valor de R\$ 122.022,73.

Em atendimento ao disposto na Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, houve recurso de ofício da parte exonerada pela DRJ.

O Contribuinte foi cientificado do acórdão da DRJ em 02/07/2012 (fl. 320), tendo interposto Recurso Voluntário em 30/07/2012 (fls.321 e seguintes), pugnando pela reforma parcial da decisão *a quo*, no que tange a manutenção das multas isoladas, ante os seguintes argumentos:

- a) Impossibilidade de concomitância de multa de ofício com multas isoladas;
- b) Descabimento de multa isolada em caso de apuração via balancete de suspensão/redução;
- c) Descabimento da multa isolada sobre apuração anual de IRPJ e CSLL.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcio Rodrigo Frizzo.

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e apresenta todos os requisitos de admissibilidade, então dele conheço.

A recorrente teve Autos de Infração lavrados contra si onde foram lançados os créditos tributários abaixo discriminados, relativos ao ano-calendário de 2004:

Tributo	IRPJ	CSLL	PIS	COFINS	TOTAL
Principal	653.904,03	244.045,45	62.700,00	288.800,00	
Juros de mora	300.207,34	112.041,26	28.785,57	132.588,08	
Multa proporcional (75%)	490.428,02	183.034,08	47.025,00	216.600,00	
Multa exigida isoladamente (50%)	326.952,02	122.022,73	-	-	
Total	1.771.491,41	661.143,52	138.510,57	637.988,08	3.209.133,58

Destes valores lançados, parte foi pago pela recorrente e outra parte teve seu cancelamento pela DRJ.

1. Do Recurso de Ofício

Em atendimento ao disposto na Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, foi interposto recurso de ofício relativo à parte exonerada pela DRJ, o qual passo a apreciar neste momento.

A referida exoneração trata-se do valor de R\$ 459.950,41 e seus respectivos encargos proporcionais, inclusive a multa isolada de 50% pelo não recolhimento das estimativas mensais, valores que, somados, ultrapassa o montante de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) estabelecido como limite para o recurso de ofício pela Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

O valor principal – R\$ 459.950,41 – refere-se a compensação de IRRF recolhido pela Recorrente com o débito apurado no mês.

Como bem destacou o acórdão *a quo*, é fora de dúvida que na apuração do imposto devido no mês de dezembro de 2004, o Recorrente procedeu corretamente ao deduzir a retenção na fonte de R\$ 459.950,41.

Dessarte, é o caso de aplicação do princípio da verdade material (ou real), que tem plena recepção no processo administrativo fiscal, haja vista o mero erro de preenchimento da Ficha 12A da DIPJ.

Tanto que a mesma DIPJ, na ficha 11, trás a dedução do Imposto Retido na Fonte no mês de dezembro, caracterizando o simples erro de preenchimento.

Os Tribunais Administrativos, por pertencerem aos quadros do Poder Executivo, estão umbilicalmente obrigados a respeitar o princípio da legalidade (art. 37, caput,

CF/88). Assim, tão logo seja constatada a desconformidade legal do procedimento adotado pelo AFRFB deve ser a resposta dos julgadores em alterar a providência levada a efeito.

Prova disso é que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em situações análogas à presente, tem insistentemente destacado a aplicação do princípio da verdade material, como se nota de precedentes como o abaixo citado:

IRRF - COMPENSAÇÃO - ERRO NO PREENCHIMENTO DIPJ - PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. Tendo sido devidamente comprovado nos autos, através da diligência fiscal realizada, que a contribuinte cometeu erro de fato no preenchimento de sua Declaração de Rendimentos, em observância ao princípio da verdade material, deve ser reconhecido o direito creditório em favor da contribuinte. (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF - 1a. Seção - 1a. Turma da 1a. Câmara, Processo IV 10768.025710/99-92, Acórdão n" 1101-00.132, Sessão de 18 de junho de 2009).

Portanto, entendo acertada a decisão da douda DRJ, ao considerar válida a compensação do valor recolhido a título de IRRF com o valor apurado de IRPJ a pagar pelo Recorrente.

Desta feita, julgo improcedente o recurso de ofício, considerando válida a exoneração realizada pelo acórdão a quo, extinguindo parte do crédito tributário e seus respectivos encargos.

2. Do Recurso Voluntário

Após o provimento da impugnação com o cancelamento parcial da exigência fiscal pela DRJ, restaram mantidos os valores abaixo como objeto do Recurso Voluntário apresentado pelo Contribuinte:

Multa exigida isoladamente (50%) - IRPJ	96.976,81
Multa exigida isoladamente (50%) - CSLL	122.022,73
Total	218.999,54

Os valores em apreço tratam-se de multas isoladas de 50% em decorrência do recolhimento insuficiente das estimativas mensais.

Como se observa, o AFRFB aplicou as seguintes multas no auto de infração objeto do presente recurso voluntário:

- (i) Multa de ofício de 75% pela compensação indevida a título de recolhimentos anteriores efetuados a maior;

- (ii) Multa isolada de 50% em decorrência do recolhimento insuficiente das estimativas mensais;

Cumpra esclarecer que, no que se refere às multas de ofício de 75%, já foram elas em parte devidamente quitadas juntamente com o tributo principal e outra parte cancelada pela d. DRJ.

Em relação às aplicações de referidas multas (isolada e de ofício) concomitantes, cabe inicialmente, ser transcrito o art. 44 da Lei nº 9.430/96, que dispõe a respeito da penalidade aplicada nos casos de falta ou insuficiência de pagamento de tributo, entre outras situações:

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;

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. [...]

O art. 2º mencionado trata do pagamento do IRPJ da pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real determinado sobre base de cálculo estimada, nos seguintes termos:

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](#). [...]

O referido art. 44 da Lei nº 9.430/96 (acima transcrito), ao especificar as multas aplicáveis nos casos de lançamento de ofício, prevê, a cobrança da referida multa, isoladamente, no caso em que o contribuinte deixe de efetuar os recolhimentos por estimativa, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido no ano-calendário correspondente.

Em outras palavras, 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.

Logo há no art. 44 da lei 9430/96, acima transcrito, a presença de duas previsões legais distintas de multas:

- (i) Do inciso I – aplicável aos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo e de falta de declaração ou de declaração inexata; e
- (ii) Do inciso II, “b” – aplicável aos casos em que o contribuinte deixar de efetuar as antecipações mensais.

Surge neste momento o ponto nodal da questão ora analisada, qual seja, é possível a concomitância da aplicação da multa de ofício prevista no art. 44, I, com a multa isolada prevista no art. 44, II, “b” ambos da lei 9.430/96.

Para deixar mais claro, em muitos casos, como o ora analisado, são aplicadas duas penalidades aos contribuintes autuados: (i) lançamento do IRPJ e CSLL devidos com a multa do art. 44, I; e (ii) concomitantemente, a aplicação da multa prevista no inciso II, “b” do art. 44 da lei 9430/96, em virtude das antecipações mensais não pagas.

Daí se questionar se tal situação se mostra compatível com as previsões legais e com a sistemática tributária brasileira?

Apesar de haver decisões em diversos sentidos e posições doutrinárias que foram evoluindo durante os anos na análise de tais premissas, a conclusão a que vem chegando a Câmara Superior de Recursos Fiscais é a de que é inaplicável ambas as multas no caso acima citado.

Os diversos acórdãos proferidos pela Egrégia Câmara Superior deste Conselho apresentaram tal entendimento com base em vários argumentos diferentes e que podem ser agrupados em duas vertentes, as quais apresento adiante:

2.1 Princípio da Consunção:

As decisões que trazem como fundamento o Princípio da consunção se baseiam na ideia de que prevaleceria a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

O Princípio da Consunção está presente e consolidado nos Tribunais Pátrios há algum tempo. Tem como característica básica o englobamento de uma conduta típica menos gravosa por outra de maior relevância, estas possuem um nexos, sendo considerada a primeira conduta como um ato necessário para a segunda.

Exemplificando, um indivíduo, sem porte de arma ou com arma ilegal, utiliza-se da mesma para ceifar a vida de terceiro, praticando homicídio. A primeira conduta de portar arma de fogo de maneira ilegal, está descrita como crime no Estatuto do Desarmamento, art. 14 da Lei 10.826/03, porém, no exemplo, é absorvida pela conduta tipificada no art. 121 do Código Penal.

Duas são as regras que podemos extrair, quais sejam:

- (i) O fato de maior entidade consome ou absorve o de menor graduação (lex consumens derogat lex consumptae);
- (ii) O crime-fim absorve o crime-meio.

No direito tributário o Conselheiro Marcos Vinicius Neder, proferiu importante lição a esse respeito no acórdão CSRF/01-05.511, o qual foi citado também no acórdão 9101-00.500 (25 de janeiro de 2010) de lavra do ilustre Conselheiro Leonardo de Andrade Couto. Segundo Marcos Vinicius Neder:

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". (CSRF. Acórdão 9101-00.500. Rel. Leandro de Andrade Couto. 1ª Turma. Sessão 25/01/2010).

O próprio Conselheiro Leonardo de Andrade Couto apresenta como consolidado o entendimento a respeito pela CSRF:

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, ai 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. (CSRF. Acórdão 9101-00.500. Rel. Leandro de Andrade Couto. 1ª Turma. Sessão 25/01/2010).

Neste sentido existem inúmeras decisões da CSRF, todas afastando a aplicação da multa isolada nos casos de aplicação da multa de ofício.

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. (Ac. 9101-00.500 da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Rel. Leonardo de Andrade Couto, j. 25 de janeiro de 2010).

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFICIO 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 OFICIO 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 - CSRF — Recurso n. 141.498— Sessão 14.04.2008.”

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFICIO 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).

Para finalizar a questão, há de se notar que a opção é feita pelo contribuinte de apurar o imposto de renda e a contribuição social pelo lucro real anual com recolhimentos mensais. A doutrina também é clara neste sentido. Segundo Luciano Amaro Nascimento:

“o fato gerador do tributo designa-se periódico quando sua realização se põe ao longo de um espaço de tempo. Não ocorrem hoje ou amanhã, mas sim ao longo de um período de tempo, ao término do qual se valorizam “n” fatos isolados que, somados, aperfeiçoam o fato gerador do tributo. É tipicamente o caso do imposto sobre a renda periodicamente apurada, a vista de fatos (ingressos financeiros, despesas, etc) que, no seu conjunto, realizam o fato gerador [...]” (AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 268).

O fato gerador do imposto de renda se aperfeiçoa quando ao término de determinado período (ano), sendo, portanto, a valorização dos fatos isolados (antecipações mensais), que resultam então no fato gerador do tributo. Tais recolhimentos não passam de meras antecipações do tributo efetivamente devido apenas em 31 de dezembro.

Impossível dizer que o não pagamento das parcelas mensais (antecipações) nada mais é que o meio para o cometimento do ilícito tributário de não apuração do IRPJ e CSLL devidos no final do ano.

Ambos estão intrinsecamente ligados, pois se houver o recolhimento das antecipações mensais, impossível o ilícito de omissão no recolhimento ou lançamento do IRPJ e CSLL no encerramento do exercício (31 de dezembro).

O meu entendimento, fundamentado nas decisões recorrentes desse Egrégio Conselho é de que não se pode separar eventuais recolhimentos (antecipações) mensais do IRPJ e da CSLL apurados no encerramento do exercício. Este é em definitivo a soma das condutas mensais e isoladas.

Portanto, entendo por inaceitável a exigência da multa isolada sobre estimativas mensais, ao mesmo tempo em que haja a aplicação de multa de ofício em relação ao resultado final anual apurado. Seriam duas penalizações sobre a mesma base de cálculo, ou seja, sobre a mesma conduta, deixar de recolher o IRPJ e a CSLL.

Ainda mais no presente caso que o exercício (período de apuração) já havia sido encerrado quando do lançamento da multa isolada. O CARF, mostrando o entendimento consolidado, sumulou a impossibilidade de se exigir o valor das estimativas quando já encerrado o exercício:

Súmula CARF nº 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

Assim o lançamento desta multa, como das estimativas, somente poderia se dar se efetivada antes do encerramento do ano calendário. Sendo que após o encerramento do ano calendário as estimativas não são mais exigíveis e são substituídas pelo IRPJ e CSLL devidas.

2.2 Impossibilidade e aplicação de duas penalidades para a mesma infração:

Por outro lado, mas não menos provido de razão existem decisões do CSRF que afastam a aplicação das multas isoladas pelo não pagamento ou recolhimento das estimativas mensais do IRPJ com fundamento na impossibilidade de aplicação de duas penalidades para o mesmo fato.

Entendo que tal posicionamento possui estreita relação de complementaridade com o Princípio da Subsunção, uma vez que em ambas as fundamentações a inaplicabilidade decorre da desconsideração da ausência dos recolhimentos mensais como fato isolado do ajuste feito ao final do ano-calendário.

Em outras palavras, significa dizer que as antecipações, realizadas ou não, deixam de ter relevância jurídica uma vez realizado o ajuste anual. Logo, o fato a ser tributado bem como, a ser objeto de penalidade em caso de infração é o recolhimento anual.

A Conselheira Susy Gomes Hoffmann de forma didática e esclarecedora asseverou no acórdão 9101-001358, proferido na 1ª Turma do CSRF (em sessão no dia 16 de maio de 2012):

A questão é: admite-se a imposição simultânea de multa de ofício e de multa isolada, uma com base na falta de recolhimento do IRPJ apurado ao final do ano-calendário, e outra com fundamento na falta de recolhimento por estimativa? Tal fato constitui bis in idem?

O bis in idem, conceitualmente, consiste na imposição de mais de uma punição pela prática de um mesmo fato por parte da pessoa punida. É vedada no sistema brasileiro, ainda que o fato afigure-se enquadrável pelas normas prescritivas das duas punições.

*Diante disso, não há dúvida de que a hipótese dos autos, ao contrário do que postula a recorrente, configura a ocorrência de bis in idem. **A base fática para a imposição de ambas as multas é a mesma.***

O não recolhimento antecipado por estimativa é infração que se consubstancia, em última análise, quando da apuração da falta de recolhimento do próprio IRPJ. Se houve falta de recolhimento do IRPJ, conclui-se, logicamente, que houve falta de recolhimento por estimativa. Não há que se impor, ao mesmo fato, duas punições diferentes, ainda que aquele mesmo fato, em tese, aparentemente, venha a subsumir-se nas duas infrações.

Cabe lembrar que no processo de tributação o objetivo maior é o bem público, o qual merece a proteção jurídica. A aplicação de multa de ofício cumulativamente com a multa isolada, por falta de recolhimento da estimativa sobre os valores apurados, em procedimento fiscal, sobre base de cálculo idêntico valor, significa a aplicação de duas punições, sobre o mesmo imposto apurado, e desta forma a imposição de penalidade desproporcional ao proveito obtido.

Neste sentido poderíamos colacionar inúmeros acórdãos que representam o entendimento da CSRF, com base na inaplicabilidade de ambas as multas ao mesmo fato (idêntica base de cálculo), conforme abaixo:

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual. (CSRF – Rel. Jorge Celso Freire da Silva – Ac. 9101-01402, j. 17 de julho de 2012).

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. INDEVIDO BIS IN IDEM. AFASTAMENTO DA MULTA ISOLADA.

Não se concebe a aplicação simultânea da multa isolada (fundamentada na falta de recolhimento por estimativa) e multa de ofício (baseada na falta de recolhimento de IRPJ) porque implica em dupla punição sobre o mesmo fato: a falta

de recolhimento do IRPJ.(CSRF – 1ª Turma. Relator José Clóvis Alves. Ac. 9101-001.358, j. 16 de maio de 2012).

MULTA ISOLADA NA FALTA DE RECOLIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ou apuração de inexistência de tributo a recolher no ajuste anual.(CSRF – 1ª Turma – Rel. Antonio Praga. Ac. 9101-00450, j. 04/11/2009).

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO CONCOMITÂNCIA — MESMA BASE DE CÁLCULO — A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do §1º do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos III do §1º do art. 44, da Lei n 9.4.30, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo. (Acórdão CSRF/04-00.832, rel. Ivete Malaquias Pessoa Monteiro 04/03/2008)

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. (CSRF/Primeira Turma/Acórdão CSRF/ 0105.503, j. em 18.09.2006).

Logo, independente se com base no Princípio da Consunção ou pela impossibilidade de aplicação de duas penalidades sob um mesmo fato, por alguns chamados de Princípio do “Bis in idem”, a CSRF tem entendido pela inaplicabilidade de ambas as multas (isolada sob as estimativas mensais e a multa de ofício sob a soma das estimativas totalizando o total anual).

3. CONCLUSÃO

Ante ao exposto, julgo improcedente o recurso de ofício e procedente o recurso voluntário para afastar a aplicação da multa isolada sobre eventuais omissões nas estimativas mensais, nos termos do relatório e voto.

(assinado digitalmente)

Marcio Rodrigo Frizzo - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Alberto Pinto S. Jr..

Não obstante o brilhante voto do Conselheiro Relator, ousou, dele, divergir pelas razões que se seguem.

Inicialmente, friso que este Colegiado tem firmado diferentes posições sobre o tema, se não vejamos:

a) há quem sustente que não se aplica a multa isolada após o encerramento do ano-calendário, pois, a partir desse momento, só caberia a multa de ofício sobre o imposto de renda devido sobre o lucro real, já que não se pode penalizar duas vezes pela mesma infração;

b) há quem sustente que só se aplica a multa isolada sobre o valor que o montante do imposto sobre as bases estimadas superarem o imposto de renda sobre o lucro real devido ao final do ano;

c) há quem sustente que, até a entrada em vigor da redação dada pela Lei 11.488/07, a literalidade da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/96 impunha que a multa isolada só fosse devida quando a pessoa jurídica deixasse de pagar o IRPJ e a CSLL e que os valores calculados sobre a base estimada são meras antecipações, logo não se confundem com tais tributos;

d) há quem sustente que a multa isolada não é devida juntamente com a multa de ofício por ser aplicável o instuto do Direito Penal da “consunção”.

Trata-se assim de questão de amplo conhecimento deste Colegiado, razão pela qual, peço vênua aos meus pares para reproduzir voto proferido em outras assentadas, no qual enfrentei cada uma dessas posições.

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal *stricto sensu*. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 - que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é **autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a**

criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o *in dubio pro reo* do art. 112.

Das condutas infracionais diferentes

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre *in casu*, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja *per se* a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

Temos, então, duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas também diferentes. O art. 44 da Lei no 9.430/96 (na sua redação vigente à época do lançamento) já albergava várias normas, das quais vale pinçar as duas *sub examine*: a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º - aplicável por falta de pagamento do tributo; e a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do § 1º - aplicável pela não observância das normas do regime de recolhimento por estimativa. Ora, a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º do art. 44 jamais poderia ser aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, então, como se falar em consunção, para que esta absorva a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do mesmo § 1º.

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos expendidos no acórdão recorrido, os quais concluem que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a

execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ-estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Das diferentes bases para cálculos das multas

A tese de que as multas isolada e de ofício, no presente caso, estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o *bis in idem* só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre, se não vejamos.

A multa isolada corresponde a um percentual do IRPJ calculado sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. A multa de ofício, *in casu*, corresponde a um percentual sobre o IRPJ calculado sobre o lucro real, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere do lucro real, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, os impostos delas resultantes são também valores distintos e, conseqüentemente, as multas ad valorem que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.

Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre o IRPJ incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um *bis in idem*, pois, como já asseverado acima, a ocorrência de uma infração não importa necessariamente na ocorrência da outra, o que torna irrefutável que as infrações decorrem de condutas diversas. O contribuinte pode ter recolhido todo o IRPJ devido sobre a base estimada em cada mês do ano-calendário e não recolher a diferença calculada ao final do período, ficando sujeito assim a multa de ofício, mas não a multa isolada. Ao contrário, pode deixar de recolher o IRPJ sobre a base estimada, mas pagar, ao final do ano, todo o IRPJ sobre o lucro real, hipótese na qual só ficará sujeito à multa isolada.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a dosimetria aplicada em tal e qual caso é adequada ou excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado pela Súmula CARF no 2.

Da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9430/96

Adite-se ainda, que o legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro, assim, que:

a) primeiro, que estava se referindo ao imposto ou contribuição calculado sobre a base estimada, já que em caso de prejuízo fiscal e base negativa, não há falar em tributo devido no ajuste; e

b) segundo, que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada; e

c) terceiro, que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário, já que pode ser lançada mesmo após apurado prejuízo fiscal ou base negativa.

Da negativa de vigência de lei federal

Peço vênica aos meus pares, para expressar minha profunda discordância com as referidas posições adotadas por este Colegiado: Entendo que tais posicionamentos têm, em verdade, por via oblíqua, negado vigência a uma lei federal, pois afrontam literalmente o disposto nos art. 2º e 44, § 1º, IV, da Lei no 9.430/96 (vigente à época do lançamento) e no art. 35 da Lei 8.981/95. É demais imaginar que se coaduna com os mais comezinhos princípios do direito a permissão dada ao contribuinte, por tais decisões, para, em janeiro de um determinado ano calendário, decidir se obedece ou não o art. 2º e segs. da Lei no 9.430/96. Em outras palavras, os referidos posicionamentos deste Colegiado desnaturam a norma tributária tornando-a uma norma facultativa, já que a sua não observância não traz, à luz de tais posicionamentos, qualquer consequência jurídica.

Assim, por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte, para manter as exigências relativas as multas isoladas por falta de pagamento da estimativa mensal do IRPJ e da CSLL.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto S. Jr.- Redator designado.