



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

**Processo n°** 10384.000269/2006-86  
**Recurso n°** 900.225 Voluntário  
**Acórdão n°** **1402-00.865 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 17 de janeiro de 2012  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** SERVI SAN VIGILANCIA E TRANSPORTE DE VALORES LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Data do fato gerador: 31/01/2003, 28/02/2003, 31/03/2003, 30/04/2003, 31/05/2003

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.

## Relatório

SERVI SAN Vigilância e Transporte de Valores 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*):

“O processo versa sobre lançamento tributário consubstanciado no auto de infração de multa exigida isoladamente sobre valores devidos de IRPJ por estimativa (fls. 02/08), no valor global de **R\$259.254,51**, referente aos fatos geradores ocorridos nas seguintes datas: 31/01/2003, 28/02/2003, 31/03/2003, 30/04/2003 e 31/05/2003. A infração designada pelo auditor fiscal diz respeito a falta de recolhimento das estimativas de IRPJ. Para a determinação dos valores autuados, a autoridade fiscal aduziu a planilha de fl. 08.

Irresignado, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 108/119) contra o lançamento, em 24/02/2006, com as seguintes alegações:

*A requerente ao entregar as suas declarações de ajustes relativo ao ano-calendário de 2003, onde ficou demonstrado com os dados financeiros, que a autuada nada mais tem a recolher a título de IRPJ, ao contrário, tem direito a restituição ou a compensação do que foi pago em excesso, antes de qualquer procedimento fiscal, comprova que houve a denúncia espontânea. Portanto, não há que se falar em aplicação de multa de ofício isolada por falta ou insuficiência de recolhimento por estimativa após o término do ano-calendário em que ocorreram os fatos geradores e entregue a respectiva declaração.*

*Tem-se de considerar, no caso vertente, o disposto no art. 138 do Código Tributário Nacional, ao dizer que a denúncia espontânea da infração exclui a responsabilidade do sujeito passivo da respectiva obrigação.*

*No caso da presente autuação houve o pagamento integral do IRPJ efetivamente devido, antes de qualquer ação fiscal, impedindo assim a aplicação de penalidade a requerente. Muito especialmente em se tratando de penalidade proporcional ao próprio IRPJ, que não pode subsistir depois do pagamento integral e espontâneo deste.*

*O objeto do presente litígio está no fato de que a requerente não concorda com a aplicação da multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento do IRPJ por estimativa mensal, multa essa aplicada após o término do ano-calendário em que ocorreram os fatos geradores, mesmo porque os valores recolhidos e compensados nos anos-calendário em referencia superam os valores efetivamente devidos.*

*Da análise dos arts. 2º e 44, inciso II e § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, do artigo 35 e seus §§ 1º e 2º, da Lei nº 8.981/95 (com a nova redação dada ao § 2º pelo artigo 1º da Lei nº 9.065/95), e do artigo 37, da Lei nº 8.981/95, chega-se à conclusão que a exigência da multa de lançamento de ofício isolada, sobre diferenças do IRPJ não recolhidos mensalmente, somente faria sentido se operado no curso do próprio ano-calendário ou, se após o seu encerramento, se da*

*irregularidade praticada pela requerente (falta de recolhimento ou recolhimento a menor) resultasse prejuízo ao fisco, como a insuficiência de recolhimento mensal frente à apuração, após encerrado o ano-calendário, do IRPJ devido maior do que o recolhido/compensado por estimativa no decorrer do ano-calendário.*

*No caso dos autos, a requerente apresentou ao autor do procedimento fiscal os balancetes acumulados para efeito de suspensão dos recolhimentos mensais, transcreveu no livro diário, elaborou o livro de apuração do lucro real dos períodos em que houve autuação, onde ficou demonstrado que o IRPJ calculado sobre o lucro acumulado do período em curso, é menor do que aquele efetivamente pago ou compensado por estimativa até a mesma data. Este fato está comprovado conforme o levantamento realizado pela própria autoridade administrativa, onde fica demonstrado que os valores recolhidos ou compensados no decorrer do período, superam aqueles efetivamente devidos ao final de cada ano-calendário fiscalizado.*

*Assim, não há que se falar em falta de recolhimento por estimativa do IRPJ para efeito de aplicação da multa isolada.*

*Contudo, a autoridade autuante ao levantar seu demonstrativo de cálculo de multa regulamentar, se valeu de valores pagos ou a compensar pelo contribuinte, valores os quais suficientes para cobrir seus débitos. Esse fato, quando constatado após o encerramento do ano-calendário, não pode ensejar a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento, quando o imposto devido apurado no período em curso ou no final do período, é inferior ao efetivamente recolhido ou compensado por estimativa no decorrer do mesmo ano-calendário.*

*Ocorreu que, encerrado o ano-calendário, a requerente elaborou balanço patrimonial, a demonstração do resultado do exercício, bem como a demonstração do lucro real/base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, onde o cálculo do IRPJ, referente aos anos-calendário auditados, resultaram IRPJ efetivamente devido bastante inferior ao que estimara no período, conforme demonstrado linhas atrás.*

*Ou seja, com o levantamento do balanço anual em 31/12/02, em 31/12/03 e 31/12/04 onde ficou demonstrado que "... o valor acumulado já pago/compensado excede o valor do imposto e da CSLL calculada com base no lucro real do período em curso" (art. 35 da Lei nº 8.981/95), período em curso, nesta vertente, entendido como o ano-calendário 2003, eis que já encerrado.*

*Com base nas referidas demonstrações financeiras a requerente apresentou as suas declarações de rendimentos, bem antes de qualquer ação fiscal, as quais foram auditadas no período de 18/04/2005 e 25/01/2006, ocasião em que o fisco pediu e examinou todos os livros comerciais e fiscais da autuada, onde detectou a insuficiência de recolhimento por estimativa no curso do ano-calendário de 2003, insuficiência de recolhimento inexistente, quando calculado o IRPJ com base na planilha de cálculo de multa regulamentar de autoria da própria autoridade administrativa.*

*Assim, senhor julgador, as declarações de rendimentos apresentadas, nas quais não foram identificadas nenhuma irregularidade, representa de fato um encontro de contas entre o fisco e o sujeito passivo da obrigação tributária, ocasião em que restou evidenciada a ocorrência do fato gerador e a exata quantificação da base de cálculo, bem como do montante do tributo efetivamente devido nos indigitados anos-calendário.*

*Desse modo, não pode prosperar a presente autuação, tendo em vista que o agente do fisco concluiu a ação fiscal contra a requerente, após encerrado o período de apuração do IRPJ, cujo o montante devido já havia sido quantificado exatamente, ficando evidenciado que a irregularidade praticada pela requerente, no curso dos anos-calendário, não resultou nenhum prejuízo ao fisco, pelo contrário, a autuada que se viu privada ao longo dos anos-calendário de substancial montante de recursos financeiros colocados à disposição do fisco a título de recolhimento mensal por estimativa no próprio período e, em períodos anteriores, alçando-se em credora do fisco, conforme demonstrado em suas declarações de rendimentos acostada nos autos.*

*As teses aqui defendidas, afirmativas da improcedência do auto de infração de que se cuida, já foram consagradas pela jurisprudência administrativa.*

*[ADUZIU DECISÕES ADMINISTRATIVAS]*

*No caso vertente a requerente apresentou toda a escrita contábil e fiscal, inclusive os balancetes, onde esta demonstrado que o IRPJ pago/compensado supera o efetivamente devido, calculado com base nos balancetes acumulados, mesmo assim a requerente foi autuada por falta de recolhimento por estimativa, o que revela a improcedência da presente autuação.*

*Como se vê, a exigência da multa ora impugnada expressa uma inadmissível rebeldia da Administração Tributária ao entendimento reiterado dos órgãos de julgamento administrativo, cuja jurisprudência na verdade consagra a tese ora sustentada pela impugnante, que tem apoio na melhor doutrina e corresponde, em última análise, à única forma de interpretar a legislação atinente à espécie sem colocá-la em conflito com o Código Tributário Nacional, e com a Constituição Federal.*

*A exigência da multa prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, mesmo tendo sido integralmente pago o IRPJ devido, além de violar os dispositivos do Código Tributário Nacional, como admitido pela jurisprudência administrativa, afronta flagrantemente os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, assim como do não confisco, pondo-se em contraste com a Constituição Federal.*

*Em conclusão, senhor julgador, não pode prosperar a presente autuação, tendo em vista que as declarações de rendimentos foram apresentadas tempestivamente, revelando-se improcedente a aplicação da multa sobre as eventuais diferenças apuradas após o encerramento do período de apuração, quando ficou comprovado que o imposto recolhido ou compensado no período superou, largamente, a efetivamente devida no final do ano-calendário.*

É o relatório.”

A decisão de primeira instância, representada no Acórdão da DRJ nº 08-19.491 (fls. 128-132v) de 06/12/2010, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte o lançamento. A decisão foi assim ementada.

*“MULTA ISOLADA. CABIMENTO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO MENSAL DEVIDO POR ESTIMATIVA. AUSÊNCIA DE BALANCETE DE SUSPENSÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO. DECLARAÇÃO DAS ESTIMATIVAS EM DCTF. PREJUÍZO FISCAL NO ANO-CALENDÁRIO. IRRELEVÂNCIA. Quando o contribuinte não recolhe a antecipação de IRPJ calculada por estimativa, nem*

*apresenta balanço ou balancete que demonstre claramente a suspensão ou a redução de pagamento do imposto devido por estimativa, por meio de apuração do lucro real de janeiro até o mês em questão, aplica-se à pessoa jurídica a multa de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha declarado em DCTF tais estimativas ou que na apuração anual correspondente se obtenha base de cálculo negativa.*

*MULTA ISOLADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. PERCENTUAL MENOR. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine multa pecuniária menor - decorrente de diminuição de percentual aplicável - que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

*MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA. INOCORRÊNCIA. Aplica-se a multa isolada sobre o valor declarado e não pago relativo antecipação mensal, por estimativa, de tributo anual, devido ao fato dessas antecipações possuírem um caráter especial, merecedor de regramento próprio, que é aquele contido no artigo 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430, de 1996. Dessa forma, não há cabimento, para abolir a referida multa isolada, na aplicação retroativa do artigo 18 da Lei nº 10.833, de 2003, que restringiu a eficácia do artigo 90 da Medida Provisória no 2.158-35, de 2001.*

*DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS. São improficuos os julgados administrativos trazidos pelo sujeito passivo, pois tais decisões não constituem normas complementares do Direito Tributário, já que foram proferidas por órgãos colegiados sem, entretanto, uma lei que lhes atribuisse eficácia normativa.*

*CONSTITUCIONALIDADE DE LEI. Não cabe ao órgão administrativo de julgamento a discussão de constitucionalidade de lei, que está devidamente fundamentando o lançamento tributário, salvo quando ela já tenha sido declarada inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal, quando haja autorização em ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, quando haja autorização em súmula da Advocacia-Geral da União ou quando haja autorização em parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República."*

Contra a aludida decisão, da qual foi cientificada em 03/01/2011 (A.R. de fl. 137), a interessada interpôs recurso voluntário em 28/01/2011 (fls. 138-157) onde repisa os argumentos trazidos em sede de impugnação.

É o relatório.

## Voto

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:

*“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 nº 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

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**

<p>Dado que houve falta de pagamento ou recolhimento, recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória.</p> <p>Dado que pessoa jurídica está sujeita ao pagamento do IR de forma estimada, ainda que tenha apurado base de cálculo negativa no ano correspondente.</p> <p>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.</p>	<p>→ Pagar multa de 75% ou 150%<sup>3</sup> calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição (art. 44, <i>caput</i>, inciso I e II) ;</p> <p>→ Pagar multa isolada de 75% calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição (<i>caput</i>, art. 44, §1º, IV);</p> <p>→ Dispensar recolhimento por estimativa (art. 44, §1º, IV c/c art. 35, §2º, da Lei 8981/95).</p>
--	--

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 que se 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.

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”. (*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 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 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 ofício 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 ofício 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 2003) onde foi apurado tributo devido após o encerramento do exercício, porém a menor do que o recolhido pelas estimativas, não havendo, conseqüentemente, IRPJ a recolher para o período, conforme se depreende da leitura da ficha 12A da DIPJ/2004, reproduzida a seguir.

\_\_\_ IRPJ, IRPJCONS, CONSULTA ( CONSULTA DECLARACOES IRPJ )

17/01/2012 15:33 CONSULTA DECLARACAO - DIPJ/2004  
CNPJ: 12.066.015/0001-31 L.REAL AC - 2003 RF- 03 DECL.- 1293943 DV - 48  
PAG: 01 / 02  
FICHA 12A - CALCULO DO IR SOBRE O LUCRO REAL - PJ EM GERAL  
APURACAO ANUAL  
VALOR  
IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL

01.A ALIQUOTA DE 15%	596.562,47
02.A ALIQUOTA DE 6%	0,00
03.ADICIONAL	373.708,31
DEDUCOES	
04.(-)OPERACOES DE CARATER CULTURAL E ARTISTICO	0,00
05.(-)PROGRAMA DE ALIMENTACAO DO TRABALHADOR	0,00
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 TRANSPORTE	0,00
10.(-)ISENCAO E REDUCAO DO IMPOSTO	0,00
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 RET.NA FONTE POR ORGAO PUB. FEDERAL	0,00
15.(-)I.R.RET.NA FONTE POR ENTIDADES DA ADM.PUB.FEDERAL	0,00
16.(-)IMP.PG INCID.SOBRE GANHOS NO MERC. RENDA VARIAVEL	0,00
17.(-)IMPOSTO DE RENDA MENSAL PAGO POR ESTIMATIVA	2.388.397,55
18.(-)PARCEL.FORMALIZADO DE IR SOBRE BASE CALC.ESTIMADA	0,00
19.IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	-1.418.126,77
20.IMPOSTO DE RENDA A PAGAR DE SCP	0,00
21.I.R. S/ DIF. ENTRE O CUSTO ORCADO E O CUSTO EFETIVO	0,00
22.I.R. POSTERGADO DE PERIODOS DE APURACAO ANTERIORES	0,00

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 SILVA SANTOS DE LIMA

Impresso em 01/03/2012 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA - VERSO EM BRANCO

Processo nº 10384.000269/2006-86  
Acórdão n.º **1402-00.865**

**S1-C4T2**  
Fl. 171

---

Assim, tendo sido verificado que o não houve 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.