



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº 10850.002553/2005-90
Recurso nº 165.608 Voluntário
Matéria IRPJ
Acórdão nº 103-23.615
Sessão de 12 de novembro de 2008
Recorrente BOMTOUR SERVIÇOS LTDA.
Recorrida 1ª Turma/DRJ - Salvador/BA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: IRPJ. RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BOMTOUR SERVIÇOS LTDA..

ACORDAM os membros da TERCEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, Por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para afastar a exigência de multa isolada por não recolhimento de tributos sobre bases estimadas (estimativa), vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto, Nelso Kichel (Suplente convocado) e Ester Marques Lins de Sousa (Suplente Convocado) que negavam provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO

Vice Presidente em exercício

Leonardo de Andrade Couto
LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Relator

Formalizado em **18 DEZ 2008**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Alexandre Barbosa Jaguaribe, Carlos Pelá e Rogério Garcia Peres (Suplente Convocado).



Relatório

Por bem resumir a controvérsia, adoto o Relatório da decisão recorrida que abaixo transcrevo:

Trata o presente processo do Auto de Infração de folhas nºs. 04 a 21, lavrado contra a Contribuinte acima identificada, para a exigência de crédito tributário no montante de R\$ 1.783.898,22 (um milhão, setecentos e oitenta e três mil, oitocentos e noventa e oito reais e vinte e dois centavos), estando assim distribuído:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ.....R\$ 71.470,73;
Juros de Mora (calculados até 28/02/2005).....R\$ 26.478,26;
Multa Proporcional (passível de redução).....R\$ 53.603,03;
Multa Exigida Isoladamente (passível de redução).....R\$ 1.632.346,20.

De acordo com o referido Auto e o “Termo de Verificação Fiscal”, o crédito tributário lançado foi constituído em razão de a Fiscalização ter ali apontado a ocorrência de:

a) **Falta de Recolhimento do IRPJ** referente relativo aos anos-calendário de 2000, 2001, 2002 e 2003, nos valores de R\$ 9.432,22, R\$ 14.353,88, R\$ 19.520,54 e R\$ 28.164,09, respectivamente, apurado pelo exame da escrituração da Contribuinte com as informações disponibilizadas nos sistemas da SRF, tendo sido constatado que, apesar de registrar e apurar em sua escrituração o lucro real anual nos referidos anos-calendário, a Contribuinte não teria declarado em DCTF e nem recolhido o imposto devido, tendo como enquadramento legal os artigos 221, 231, 247 e 841, do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/1999), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 29 de março de 1999; art. 31, da Lei nº 8.891, de 1995; art. 15, da Lei nº 9.249, de 1995; e o artigo 25, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e

b) **Falta de Recolhimento das Estimativas** referentes aos meses de janeiro a dezembro do ano-calendário de 2000, e recolhimento a menor do que o devido no decorrer dos anos-calendário de 2001 a 2003, uma vez que a Contribuinte teria optado pela sistemática de apuração do IRPJ com base no lucro real anual e não teria feito escrituração de balanços ou balancetes de suspensão ou redução, tendo como enquadramento legal os artigos 222; 23, 225, 230, 841, incisos III e IV; 843 e 957, parágrafo único, inciso IV, do RIR/1999; e os artigos 43 e 44, inciso I, e § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996.

Ciente da autuação em 28/03/2005, no dia 27/04/2005, a Interessada protocoliza petição na repartição competente, onde, citando doutrina e jurisprudência, impugna o referido Auto de Infração, alegando, em síntese, que (docs. de fls. nºs. 350 a 362):

a) nos anos-calendário de 2000 a 2004 optou pela tributação do IRPJ e da CSLL com base no lucro real anual, o qual permite o pagamento do imposto e da contribuição, mensalmente, por estimativa, observando-se que a legislação de regência permite, também, suspender ou reduzir o valor a ser recolhido mensalmente, desde que se comprove, por meio de balanços ou balancetes mensais, que o tributo pago excede ao devido;

- b) nos referidos anos-calendário apurou os tributos devidos pelo regime de estimativa, em cada mês, com base no lucro presumido (demonstrativos de folha nº 353), entretanto, por estar enfrentando algumas dificuldades financeiras e por ter certeza da inexistência do lucro apurado e conseqüentemente do imposto a recolher, acabou por não recolher as parcelas do imposto estimado;
- c) ao final de cada ano-calendário suas *“expectativas se consolidaram, ao constatar que o imposto realmente devido era infinitamente inferior àquele que seria devido, calculado com base no regime de estimativa mensal,”* conforme demonstrado no quadro de fl. nº 354;
- d) “encerrado o período de apuração, a exigência dos recolhimentos por estimativa perdem sua eficácia, prevalecendo, nessa hipótese, o valor do imposto efetivamente devido, apurado com base no lucro real e apresentado tempestivamente em sua declaração de rendimentos”;
- e) *“reconhece ser devido o valor de R\$ 71.470,73 e 39.284,61, relativo a Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro, respectivamente, calculados com base na apuração anual, motivo pelo qual requer o parcelamento correspondente”;*
- f) contudo, discorda quanto à cobrança da multa isolada de 75%, seja por que seu procedimento não trouxe prejuízo ao fisco (os valores devidos por estimativa eram excessivamente superiores ao valor efetivamente devido, os quais, se pagos, gerariam valores a compensar), ou ainda, por que tal multa tem natureza de confisco;
- g) *“na sistemática anual, deve haver recolhimento mensal a título de antecipação de um tributo que será efetivamente devido apenas em 31 de dezembro de cada ano, momento em que nasce o fato gerador correspondente”;*
- h) como restou demonstrado, nos anos-calendário ora tributados, apurou IRPJ e CSLL anual em valor infinitamente inferior àqueles apurados com base na estimativa mensal. Isso por que, as despesas incorridas são próximas às receitas auferidas, reduzindo significativamente o lucro do período;
- i) caso efetuasse o recolhimento com base nas estimativas mensais, estes se transformariam em pagamentos a maior, passíveis de restituição. Houve, portanto, em relação ao imposto mensal, apenas descumprimento da obrigação acessória de transcrever nos seus livros diários os balanços de suspensão e/ou redução, não havendo, por isso, falta ou insuficiência de recolhimento ao Erário Público, uma vez que os valores da apuração do IRPJ por estimativa representariam, nos anos-calendário de 2000 a 2003, R\$ 369.430,39, R\$ 443.241,83, R\$ 553.872,35 e R\$ 814.731,06, enquanto, na apuração anual representariam R\$ 9.432,22, 14.353,88, 19.520,54 e R\$ 28.264,09, respectivamente;
- j) analisando matéria da mesma natureza, o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda já se manifestou pelo descabimento da multa, quando há inexistência de prejuízo ao fisco (transcrição de fls. nºs. 356 e 357), observando-se que *“só haveria a cobrança da multa isolada nos casos em que o descumprimento da obrigação pelo contribuinte resultasse em prejuízo para o fisco, através da verificação, após encerramento do ano-calendário de imposto devido em valor maior que aquele recolhido por estimativa, o que, como comprovadamente já se demonstrou, no caso em epígrafe não ocorreu”;*
- k) além de não trazer qualquer prejuízo ao fisco, os valores da multa são de tal monta elevados que violam os direitos e garantias constitucionais relativos à propriedade, à capacidade contributiva ou da vedação de confisco;

l) *“o valor da multa tributária deve ser suficiente apenas para produzir os efeitos intimidativo e repressivo, contra o comportamento ilícito, respeitadas as garantias constitucionais dos contribuintes apenados, à propriedade, contra o uso do tributo com efeito de confisco”, conforme previsto no art. 5º, inciso LVI e 150, da Constituição Federal;*

m) diversos juristas têm se posicionado pela inconstitucionalidade das multas excessivas, pela sua natureza confiscatória, dentre eles pode-se citar Sacha Calmon Navarro Coelho e Sampaio Dória (fl. nº 359);

n) na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.075-1, apresentada pela Confederação Nacional do Comércio, foi contestada a cobrança de multa de 300%, instituída pelo art. 3º, parágrafo único, da Lei Federal nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994, sob o argumento de que era abusiva e de caráter confiscatório, observando-se que o Supremo Tribunal Federal concedeu medida liminar suspendendo, temporariamente, sua cobrança, manifestando-se no mesmo sentido, também, a 2ª Turma do STF conforme ementas (fls. nºs. 360 e 361);

o) *“a multa exigida no auto de infração ora impugnado não é devida apenas nas situações extremas, tais como fraude ou sonegação. A simples falta de recolhimento do imposto inquina o infeliz contribuinte à exigência de quase o dobro da exação original”;*

p) *“esse tipo de exigência impõe uma considerável elevação da carga tributária originalmente prevista, o que traz ameaça flagrante ao patrimônio do acusado. A ameaça decorre do rompimento do vínculo constitucional existente entre a carga tributária e a capacidade contributiva, caracterizado pelo avanço desautorizado do estado sobre o patrimônio do contribuinte”;*

q) *“a multa ora questionada é flagrantemente abusiva e extorsiva, tendo em vista que representa um verdadeiro confisco, imposto ao contribuinte como meio de coação para o cumprimento de uma obrigação acessória.”*

Finalizando, requer a procedência parcial das acusações e o deferimento do pedido de parcelamento protocolado nesta data, relativamente aos valores de R\$ 71.470,73 e R\$ 39.284,61, de Imposto sobre a Renda e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

De acordo com o Despacho SECAT/DRF Nº 2.043/2005, de 02/05/2005, o crédito tributário relativo ao IRPJ foi apartado e transferido para o processo administrativo nº 10580.003395/2005-95 (fls. nºs. 392 e 394).

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador prolatou o Acórdão 15-14.914/2005 (fls. 395/406) acolhendo parcialmente o pleito exclusivamente para diminuir o percentual da multa isolada para 50%.

Devidamente cientificado (fl.410), o sujeito passivo recorre a este Colegiado (fls. 411/426) ratificando as razões expedidas na peça impugnatória.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Relator

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

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

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

O que não pode ser acatado, na visão do CC, 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 dos anos-calendário de 2000, 2001, 2002 E 2003 imputando corretamente multa de ofício e juros de mora sobre esses valores. Aqui, não há mácula a ser imputada ao procedimento fiscal. Tanto é assim que o sujeito passivo acatou o lançamento nesse ponto.

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.

Numa análise numérica essa desproporcionalidade fica bem nítida. Tome-se como exemplo o ano-calendário de 2001. O IRPJ apurado na Declaração foi de R\$ 14.353,88. Esse valor é exigido com multa de ofício (75%) de R\$ 10.765,41, perfazendo um total de R\$ 25.119,29, sem contar os juros de mora.

Não satisfeito, o Estado quer aplicar uma sanção no valor de R\$ 221.163,59 (somatório, fl. 16, com a redução decidida pela decisão recorrida) pelo não recolhimento de valores estimados que, após ajuste, corresponderam a um montante de tributo (R\$ 14.353,88) muito inferior à multa que se deseja imputar. Penso, partilhando do entendimento deste Colegiado, ser inaceitável tal procedimento.

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



(.....)

Por fim, a última função da base de cálculo atende a exigência de proporcionalidade entre o delito e a sanção. Se a conduta visa coibir falta de pagamento de tributo, a base de cálculo apropriada é o montante não pago. Se, por outro lado, a conduta ilícita refere-se ao descumprimento de um dever instrumental não relacionado à falta de recolhimento de tributo, não seria razoável adotar essa grandeza como base de cálculo. Nessa mesma linha, a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas regras sancionadoras faz pressupor a identidade ou, pelo menos, a proximidade da materialidade dessas condutas ilícitas. Ou seja, sanções que têm a mesma base de cálculo devem, em princípio, corresponder a idêntica conduta ilícita.

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

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

Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

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

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam "princípio da consunção".

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: "pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade

de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave..." E prossegue "no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave".¹

De todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso e cancelar a multa de ofício isolada.

Sala das Sessões, em 12 de novembro de 2008

Leonardo de Andrade Couto
LEONARDO DE ANDRADE COUTO



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