



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10680.009750/2007-73  
**Recurso n°** 167.989 Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** **9101-001.546 – 1ª Turma**  
**Sessão de** 22 de janeiro de 2013  
**Matéria** Multa Isolada  
**Recorrente** Viação Presidente S/A.  
**Interessado** Fazenda Nacional

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 1998

**MULTA ISOLADA - DECADÊNCIA - TERMO INICIAL -**

As multas lançadas isoladamente, quer se trate de multas administrativas, quer se trate de multa isolada por falta ou insuficiência de pagamento das estimativas, não se conformam com a modalidade de “lançamento por homologação”, não se lhes aplicando a regra do § 4º do art. 150 do CTN.

**APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA —**

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, AFASTAR a preliminar de decadência suscitada e, no mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso. Votaram pelas conclusões os Conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, João Carlos de Lima Junior e Otacílio Dantas Cartaxo. Fez sustentação oral a advogada Mônica Russo Nunes OAB/SP n° 231.402.

(documento assinado digitalmente)

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO

Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo, Valmar Fonseca de Menezes, José Ricardo da Silva, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, João Carlos de Lima Junior, Plínio Rodrigues de Lima, Valmir Sandri, Jorge Celso Freire da Silva, Karem Jureidini Dias e Suzy Gomes Hoffmann.

## Relatório

Viação Presidente Ltda. interpõe Recurso Especial em face do acórdão nº 1401-00.095, alegando interpretações divergentes conferidas por outros colegiados à lei tributária, diante de situações fáticas idênticas, relativamente a determinadas matérias.

O recurso foi admitido apenas no que se refere às matérias “exigência concomitante da multa isolada por falta/insuficiência do recolhimento de estimativas” e “contagem do prazo decadencial relacionado a tais penalidades”.

Especificamente sobre as matérias que interessam ao recurso especial, a decisão recorrida ostenta a seguinte ementa:

*DECADÊNCIA PENALIDADE — MULTA ISOLADA — ESTIMATIVAS NÃO PAGAS. A contagem do prazo decadencial do direito de constituir o crédito tributário relativo a penalidades, deve observar as regras contidas no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, ainda que a obrigação acessória inadimplida se refira a tributo sujeito a lançamento por homologação.*

*MULTA ISOLADA E MULTA ACOMPANHADA DE TRIBUTO. CONCOMITÂNCIA. Por se referirem a infrações distintas, a multa de ofício exigida isoladamente sobre o valor do imposto apurado por estimativa no curso do ano-calendário, que deixou de ser recolhido, é aplicável concomitantemente com a multa de ofício calculada sobre o imposto devido com base no lucro real.*

Os paradigmas colacionados para as matérias acima foram os seguintes:

**“Impossibilidade da aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício: IRPJ e CSLL”**

*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. (1ªCC, 3ª Câmara, Acórdão nº 10323.615, de 12/11/08)*

De acordo com a Recorrente, não poderiam ser exigidas simultaneamente, após o encerramento do ano-calendário, multa isolada por falta/insuficiência de estimativas e multa de ofício proporcional.

**“Decadência do crédito tributário. Multa isolada. CSLL e IRPJ (tributos sujeitos ao lançamento por homologação)”**

*“TRIBUTOS DECORRENTES DO IRPJ E CSLL — MULTA ISOLADA. DECADÊNCIA. Aos tributos sujeitos à modalidade de lançamento por homologação, que ocorre quando a legislação impõe ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, aplica-se a regra especial de decadência inculpada no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN, refugindo à aplicação do disposto no art. 173 do mesmo Código. Nesse caso, o lapso temporal de cinco anos tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. Preliminar de decadência acolhida. (1ªCC, 8ª Câmara, Acórdão nº 108-09.260, de 28/03/07)*

*“(…) IRPJ E CSLL — MULTA ISOLADA — FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ COM BASE NO LUCRO ESTIMADO — A regra é o pagamento com base no lucro real apurado no trimestre, a exceção é a opção feita pelo contribuinte de recolhimento do imposto e adicional determinados sobre base de cálculo estimada. A Pessoa Jurídica somente poderá suspender ou reduzir o imposto devido a partir do segundo mês do ano calendário, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculados com base no lucro real do período em curso. (Lei nº 8.981/95, art. 35 c/c art. 2º Lei nº 9.430/96). A falta de recolhimento ou recolhimento a menor, está sujeita às multas de 75% ou 150%, quando o contribuinte não demonstra ser indevido o valor do IRPJ do mês em virtude de recolhimento excedentes em períodos anteriores. (Lei nº 9.430/96 44 § 1º inciso IV c/c art. 2º). A base de cálculo da multa é o valor do imposto calculado sobre lucro estimado não recolhido ou diferença entre o devido e o recolhido até a apuração do lucro real anual. A partir da apuração do lucro real anual, o limite para a base de cálculo da sanção é a diferença entre o imposto anual devido e a estimativa obrigatória, se menor. (Lei nº 9.430/96 art. 44 caput c/c § 1º*

*inciso IV e Lei 8.981/95 art. 35 § 1º letra “b”). A multa pode ser aplicada tanto dentro do ano calendário a que se referem os fatos geradores, como nos anos subseqüentes dentro do período decadencial contado dos fatos geradores. Se aplicada depois do levantamento do balanço a base de cálculo da multa isolada é a diferença entre o lucro real anual apurado e a estimativa obrigatória recolhida.*

*DECADÊNCIA: MULTA ISOLADA — O prazo decadencial para o lançamento da multa isolada pelo não recolhimento, ou recolhimento a menor, do IRPJ ou CSLL por estimativa é contado a partir do mês da ocorrência dos fatos geradores. (1ª CC, 5ª Câmara, Acórdão nº 105-15.042, de 14/04/05)*

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Valmir Sandri, Relator

As matérias para as quais foi admitido o recurso especial são: (a) Decadência do crédito tributário em relação à multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas de CSLL e IRPJ, e (b) Impossibilidade da aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício.

Para ambas as matérias o dissídio jurisprudencial restou perfeitamente caracterizado, razão porque, conheço do recurso.

No que respeita à decadência para o lançamento da multa isolada, pretende a Recorrente ver prevalecer o entendimento dos paradigmas, no sentido da aplicação do art. 150, § 4º do CTN, com a data do fato gerador como referência para o termo inicial da contagem do prazo.

O artigo 150 do CTN dispõe:

*“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.*

*§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.*

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

A literalidade do dispositivo evidencia a inaplicabilidade do seu § 4º como marco delimitador do prazo para a Fazenda efetuar lançamento de multa (exceto nos casos de lançamento de multa, juntamente com o tributo, como acessório). As multas lançadas isoladamente, quer se trate de multas administrativas, quer se trate de multa isolada por falta ou insuficiência de pagamento das estimativas, não se conformam com a modalidade de lançamento por homologação.

Essa matéria foi analisada pela ex-conselheira Sandra Faroni, na monografia “A Redução do período-base de Incidência do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e a nova sistemática de pagamento, nos casos de tributação com base no lucro real: reflexos no lançamento de ofício”<sup>1</sup>, nos seguintes termos:.

#### *12.2- Para lançamento da penalidade pecuniária*

*Por derradeiro, quanto ao termo inicial para a contagem do prazo de decadência, é de se observar que a regra prevista no § 4º do art. 150 do CTN refere-se a lançamento de tributo. Ocorre que no art. 149, inciso VI, o Código trata de hipótese de lançamento de ofício de penalidade pecuniária. Nesse caso, em se tratando de multa proporcional ao valor do tributo, e com ele lançada, o termo inicial será único (o acessório, que segue o principal), e o dies a quo rege-se-á pelas regras previstas para o tributo, conforme se trate de lançamento por declaração ou lançamento por homologação. Todavia, em se tratando de multa lançada isoladamente, a decadência segue a regra geral do art. 173 do CTN (dia em que o lançamento poderia ter sido efetuado). Como já mencionado (tópico 2.5 retro), o direito à sanção tributária surge com a inadimplência. Na data prevista para o recolhimento do tributo ou para o cumprimento de dever instrumental, se esse não se realiza, o Estado tem direito de aplicar a sanção. Esse é o termo inicial para a contagem do prazo de decadência.*

Assim, quanto a essa matéria, entendo que não tem como prosperar o recurso da Contribuinte, eis que, tendo sido intimada do lançamento em 24.07.2007, para exigir fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2002, não há o que se falar em decadência do direito de o fisco em proceder ao lançamento.

<sup>1</sup> o Trabalho publicado na obra coletiva intitulada “Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicado” – coordenação de Heleno Taveira Tôres, Mary Elbe Queiroz e Raymundo Juliano Feitosa- Editora Quartier Latin, São Paulo, 2005

Com relação a segunda matéria para a qual foi admitido o recurso especial de divergência, a Contribuinte pretende ver alterado o entendimento do acórdão recorrido, que decidiu que a multa de ofício exigida isoladamente sobre o valor do imposto apurado por estimativa no curso do ano-calendário, que deixou de ser recolhido, é aplicável concomitantemente com a multa de ofício calculada sobre o imposto devido com base no lucro real, por se referirem a infrações distintas.

Sobre essa matéria já me manifestei em inúmeras ocasiões neste Conselho, quer em análise de recurso voluntário, quer em análise de recurso especial. Permito-me reproduzir minhas razões de voto, tantas vezes expostas:

A questão da multa em razão de falta ou insuficiência de pagamento das estimativas mensais gerou muitas discussões neste CARF. Dos inúmeros julgados a respeito do tema extraem-se, pelo menos, três correntes de entendimento.

Num extremo, uma corrente amplamente vencida, que entende que a imposição da multa, nos termos do inciso IV do §1º, independe do resultado apurado no encerramento do exercício financeiro, devendo ser aplicada sempre sobre o valor da estimativa não recolhida..

Numa posição intermediária uma corrente cujo entendimento tem prevalecido, no sentido de que, quando aplicada depois do levantamento do balanço, a base de cálculo da multa isolada é a diferença entre o lucro real/base de cálculo da CSLL anual apurado e a estimativa obrigatória recolhida

Uma terceira corrente, na qual me incluo, que entende que, encerrado a ano calendário, não mais cabe aplicar a multa isolada por falta ou insuficiência de estimativas, pois essas ficam absorvidas pelo tributo incidente sobre o resultado anual.

Conforme tenho reiteradamente me manifestado, entendo que, encerrado o ano-calendário, não há mais base de cálculo para exigência da multa, eis que, com o deslocamento do fato gerador da obrigação tributária para 31 de dezembro de cada ano, para as empresas que optem por recolher o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro real anual, desaparece o bem tutelado pela norma jurídica, no caso as antecipações que deveriam ter sido recolhidas no decorrer do ano-calendário, surgindo, com a apuração do lucro real/base de cálculo da CSLL ao final do ano-calendário, o tributo efetivamente devido, única base impositiva que sofrerá a sanção caso o mesmo não seja recolhido pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Na verdade, os dispositivos legais previstos nos incisos III e IV, § 1º, art. 44 da Lei 9.430/96 têm como objetivo obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações de um provável imposto de renda e contribuição social que poderá ser devido ao final do ano-calendário.

Ou seja, é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa, e sendo assim, a penalidade só pode ser exigida durante aquele ano-calendário, de vez que, com a apuração do tributo e da contribuição social efetivamente devida ao final do ano-calendário (31/12), desaparece a base impositiva daquela penalidade (antecipações), pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado que a justifique. A partir daí, surge uma nova base impositiva, esta já com base no tributo efetivamente apurado ao final do ano-calendário, surgindo assim a hipótese da aplicação tão-somente do inciso I, § 1º. do referido artigo, caso o tributo não seja pago no seu vencimento e apurado *ex-officio*, mas jamais com a aplicação concomitante da penalidade prevista nos

incisos III e IV, do § 1º do mesmo diploma legal. Até porque a dupla penalidade afronta o disposto no artigo 97, V, c/c o artigo 113 do CTN, que estabelece apenas duas hipóteses de obrigação de dar, sendo a primeira ligada diretamente à prestação de pagar tributo e seus acessórios, e a segunda, relativamente à obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações pecuniária por descumprimento de obrigação acessória.

A jurisprudência predominante neste E. Conselho e mesmo nesta E. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais é no sentido da impossibilidade de aplicação concomitante das duas multas, conforme se depreende do Acórdão CSRF/01-05.838,, Sessão de 15 de abril de 2008-, tendo como Relator o Ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, e por ser o seu voto por demais elucidativo, peço *vênia* para transcrevê-lo na sua integralidade, eis que tratou das hipóteses em que a mesma – Multa Isolada – não deve subsistir. Vejamos:

“A questão a ser solucionada versa sobre a possibilidade de exigência concomitante de multa de ofício por falta de recolhimento de tributo devido ao final do exercício e por falta de recolhimento de estimativas no mesmo período.

O art. 44 da Lei nº 9.430/96 que autoriza a aplicação da multa isolada tem o seguinte teor:

*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 base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.*

*Art. 2º (Lei nº 9.430/96) –*

*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 estimado, 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 nº8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº9.065, de 20 de junho de 1995.*

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 préjurídica (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". /

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<sup>2</sup>.

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

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

<sup>2</sup> A hipótese de majoração da multa de ofício para 150% está prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96

Dado que a pessoa jurídica prova, por meio de balanço ou balancetes mensais, que o valor acumulado excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período.

→ Dispensar recolhimento por estimativa (art. 44, §1º, IV c/c art. 35, §2º, da Lei 8981/95).

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 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".

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

Processo nº 10680.009750/2007-73  
Acórdão n.º **9101-001.546**

**CSRF-T1**  
Fl. 7

---

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 tomar a punição proporcional ao dano causado pelo descumprimento do dever de antecipar o tributo.”

Portanto, em consonância com a jurisprudência dessa E. Turma, voto no sentido de DAR provimento PARCIAL ao recurso da Contribuinte, apenas para cancelar a Multa Isolada.

É como voto.

Sala das Sessões, em 22 de janeiro de 2013.

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri