



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

Processo n° 10830.007960/2009-28
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1103-000.895 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de julho de 2013
Matéria IRPJ
Recorrente GALVANI INDÚSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

LANÇAMENTO - ERRO DE FATO - DIPJ - PARCELAMENTO - CONFISSÃO IRRETRATÁVEL DE DÍVIDA

A confissão de dívida em parcelamento, ainda que irretratável, não pode ser absoluta, quando dívida não há. Entretanto, cabe ao confesso a comprovação categórica da inexistência da dívida por erro de fato na DIPJ. Há verossimilhança do erro de fato alegado pela recorrente, porém, insuficiente, no caso vertente, em que a comprovação do erro deve ser cabal.

MULTA ISOLADA - EXIGÊNCIA CONCOMITANTE COM A DA MULTA PROPORCIONAL DO MESMO PERÍODO

Apenado o continente, desnecessário e incabível apenar o conteúdo. Aplicação do princípio da consunção em matéria apenatória e interpretação lógica e teleológica do art. 44, I e II, da Lei 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, DAR provimento parcial ao recurso para afastar a exigência da multa isolada sobre a estimativa de IRPJ de julho de 2004, por maioria, vencidos os Conselheiros André Mendes de Moura e Eduardo Martins Neiva Monteiro, que votaram pela manutenção da multa isolada, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Eduardo Martins Neiva Monteiro – Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Processo nº 10830.007960/2009-28
Acórdão n.º **1103-000.895**

S1-C1T3
Fl. 276

Marcos Takata - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcos Shigueo Takata, André Mendes de Moura, Fábio Nieves Barreira, Manoel Mota Fonseca e Eduardo Martins Neiva Monteiro.

CÓPIA

Relatório

DO LANÇAMENTO

Trata-se de autos de infração de IRPJ, CSL, PIS e COFINS, de fls. 1, 7 a 13 e 98, no total de R\$ 3.681.582,25, referente ao ano-calendário de 2004, contemplando valor de principal dos tributos mencionados, acrescidos de multa de ofício à razão de 75% e multa isolada à razão de 50% sobre valores de estimativas mensais de IRPJ pagos a menor, bem como juros de mora calculados até 29/5/2009.

Em 17/12/2008, a autoridade fiscal lavrou termo de intimação fiscal exigindo a apresentação de arquivos magnéticos contendo contas relativas a tributos a pagar e a recuperar do Livro Razão dos anos-calendário de 2007 e 2008 (até outubro), bem como LALUR de 2003 a 2007.

Após a recorrente atender a todas as solicitações realizadas pelo fisco este juntou aos autos os documentos de fls. 62 a 97.

Foram apuradas, pela autoridade fiscal, as seguintes irregularidades constantes do termo de verificação fiscal, de fls. 2 a 6:

i) "as verificações confirmaram que o contribuinte compensou os débitos de IRPJ e CSL, referentes a setembro/2004 e outubro/2004 (...), por meio das Declarações de Compensação n.ºs 07309.89192.291004.1.3.57-6341 e 20817.78635.301104.1.3.57-0617. Essas DCOMP foram tratadas manualmente por meio do processo administrativo nº10830.721015/2005-18, nesta mesma ação fiscal";

ii) "o Despacho Decisório do Serviço de Orientação e Análise desta Delegacia concluiu pela não homologação das compensações e determinou o encaminhamento dos débitos não compensados para cobrança. Em seguida, no âmbito do Serviço de Fiscalização, foi lavrado Auto de Infração para aplicação da multa isolada".

iii) "enfim, o contribuinte esclareceu quase todas as diferenças apontadas nos Termos de Intimação Fiscal lavrados em 19 e 20 de janeiro de 2009, com exceção da relativa ao Imposto de Renda Mensal por estimativa, referente a julho de 2004, no valor de R\$ 1.600.000,00. Esta diferença não foi declarada em DCTF nem recolhida" (destaques no original);

iv) 44ª escrituração do contribuinte ampara os valores informados na DIPJ/2005 (/Is. 62 a 89) a título de Imposto de Renda Mensal por Estimativa, conforme demonstram as cópias do Razão anexados a este processo 6/Is. 92 a 97). Obviamente, por conta da diferença do IR por estimativa do mês de julho/2004, a escrituração não ampara o valor declarado em i

DCTF. En: suma, a escrituração comprova que houve recolhimento a menor no referido mar";

*v) "segundo a DIPJ/2005, Como também, segundo o Razão (..) o valor do IRPJ a ser antecipado em 2 julho foi de R\$ 2.834.211,33. Contudo a DCTF (lis. 90 e 91) registra débitos no valor de apenas R\$ 1.234.211,34, tendo sido pago com DARE o valor de R\$ 34.211,33 e compensado o valor de R\$ 1.200.000,00. Resta uma diferença de **R\$ 1.600.000,00**, que deveria ter sido recolhida como antecipação do imposto de renda, mas não for (negrito no original);*

vi) "a compensação de R\$ 1.200.000,00 (IRPJ de jul/2004) foi efetivada por meio da DCOMP nº 21529.54421.310804.1.3.51-0410, que compõe o processo administrativo nº 10830.003714/2004-92, que também foi verificado nesta ação fiscal. O Despacho Decisório também concluiu pela não homologação e os débitos foram encaminhados para cobrança. Na sequência foi lavrado Auto de Infração para aplicação da multa isolada";

vii) "este recolhimento a menor referente à estimativa do Imposto de Renda mensal no mês de julho, resultou em diferença no Imposto de Renda a Pagar, apurado ao final do ano-calendário, de R\$ 1.237.420,99".

À fl. 5 juntaram-se planilhas demonstrativas da falta ou insuficiência de pagamentos relativos às estimativas mensais de IRPJ e a consequente diferença no ajuste anual do IRPJ a pagar.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada, a recorrente apresentou manifestação de inconformidade em 29/7/2009, de fls. 100 a 131, em que aduz, em síntese, o que segue.

Em linhas gerais, discorreu sobre a figura do lançamento de ofício, sobre o princípio da verdade material, sobre erros de fato cometidos pelos contribuintes e a possibilidade de correção dos referidos erros, sobre a aplicação de multas de ofício (75%) e multa isolada (50%) sobre o mesmo fato gerador, sobre imposição de penalidade com efeito de confisco e sobre a imposição de limites ao poder de tributar realizadas pelo legislador constituinte, juntando doutrina e jurisprudência corroborando os entendimentos expressados.

Abordou também a questão da divergência apontada pela autoridade fiscal, no montante de R\$ 1.600.000,00, que deu origem aos lançamentos tratados pelos presentes autos. Afirmou, sobre esse ponto, ter ocorrido mero erro de preenchimento da DIPJ e da DCTF apresentadas.

Manifestou-se, *ipsis litteris*, da seguinte forma:

*"o lançamento fiscal refere-se **exclusivamente** ao valor do **IRPJ** declarado como devido na DIPJ/2005 Ano-Calendário 2004 do mês 07/2004, em razão da **divergência encontrada** no valor de*

*R\$ 1.600.000,00 entre o valor declarado na DIPJ/2005 com o valor declarado na DCTF e na PER/DCOMP do referido mês" e que "analisando os valores declarados na DIPJ/2005 Ano-Calendário 2004, no razão contábil, na DCTF e na PER/DCOMP referente ao IRPJ e CSLL do mês de julho de 2004, a Impugnante constatou que de fato o valor do IRPJ a pagar declarado conforme a DIPJ/2005 é de **R\$ 2.834.211,33**", e "no entanto, constou equivocadamente o valor de **R\$ 1.234.211,33** do IRPJ a pagar declarado na DCTF referente ao 1176s de julho de 2004, que na realidade é o valor apurado na DIPJ/2005 da CSLL do mesmo período e não do IRPJ."*

E, ainda:

- *que, "portanto, houve uma troca/inversão dos valores, o que era para ser lançado a título de CSLL foi lançado como sendo do IRPJ e o que era para ser lançado a título de IRPJ foi lançado a título de CSLL";*
- *que "assim, em razão do valor do **IRPJ TER SIDO** escriturado **ERRONEAMENTE** na DCTF como sendo de apenas R\$ 1.234.211,33, a Impugnante efetuou a **compensação** conforme PER/DCOMP no valor de R\$ 1.200.000,00 e **recolheu** a diferença do valor de R\$ 34.211,33";*
- *que, "ocorreu o mesmo equívoco relativamente a **CSLL** do mês de julho de 2004, posto que como se comprova da DIPJ/2005 Ano-Calendário 2004 e do razão contábil o valor declarado a pagar a título de CSLL é de **APENAS R\$ 1.224.674,20**";*
- *que, "no entanto, equivocadamente o valor da CSLL a pagar declarado na DCTF referente ao 1176s de julho de 2004 é de **R\$ 2.824.211,33**, ou seja, o valor devido do IRPJ e não da CSLL, tendo com isso declarado a **compensação** conforme PER/DCOMP no valor de R\$ 2.800.000,00 e recolhido a diferença no valor de R\$ 24.674,20";*
- *que, "da análise da DIPJ/2005 Ano-Calendário 2004 relativamente aos valores apurados a título de IRPJ e CSLL, logo se verifica o **ERRO DE FATO** cometido pela contabilidade que ao efetuar os lançamentos dos valores apurados da CSLL e do IRPJ para a DCTF **TROCOU/INVERTEU** os valores, lançando como devido para o IRPJ o valor da CSLL, conseqüentemente para a CSLL o valor do IRPJ, como se infere do quadro demonstrativo abaixo":*

Valor do IRPJ a pagar do mês 07/2004 conforme DIPJ = R\$ 2.834.211,33
Valor do IRPJ a pagar conforme DCTF = R\$ 1.234,211,33
Valor do IRPJ na PER/DCOMP = R\$ 1.200.000,00
Valor recolhido = R\$ 34.211,33
Valor da CSLL a pagar conforme DIPJ = R\$ 1.224.674,20
Valor da CSLL a pagar conforme DCTF = R\$ 2.824.674,20
Valor da CSLL na PER/DCOMP = R\$ 2.800.000,00
Valor recolhido = R\$ 24.674,20

- *que, "da análise do quadro acima, logo se verifica o **ERRO DE FATO** ocorrido nos lançamentos da DCTF e conseqüentemente na PER/DCOMP em, razão da **INVERSÃO/TROCA dos valores**, eis que declarou como devido e compensado o valor do IRE' corno sendo o valor da CSLL e vice-versa";*
- *que, "percebe-se que a diferença apontada e cobrada pela Fiscalização como não recolhida ou não antecipada a título de IRPJ do mês de julho de 2004, foi declarada, compensada e está sendo recolhida através de parcelamento como sendo valor devido da CSLL do mesmo mês". (destaques do texto original)*

Enfatizou, ainda, que, no quadro exposto, com o erro de fato alegado, não sucedeu prejuízo alguma ao fisco.

Colacionou doutrinas e jurisprudência sobre a possibilidade de retificação de declaração e de lançamento e sobre o princípio da verdade material que orienta o processo administrativo fiscal.

Pelo exposto, requereu fosse efetuada de ofício a revisão do lançamento em razão de comprovado erro de fato na escrituração de IRPJ e CSL em DCTF em virtude de troca de valores. Isso porque escriturado a título de CSL valor a maior no montante de R\$ 1.600.000,00 "como devida, compensada e que está sendo **recolhida através de parcelamento**, quando na realidade referido valor compõe o valor apurado e declarado na DIPJ/2005" a título de IRPJ.

E que, conseqüentemente, seja determinado o cancelamento do auto de infração, sendo decretado o arquivamento definitivo do presente processo administrativo.

Por fim, protestou pela produção de todas as provas em direito admitidas. Acrescentou, ainda, caso não fossem suficientes as provas a serem apresentadas, o pedido de perícia técnica para responder aos quesitos de fls. 129 e 130.

DA DECISÃO DA DRJ

Em 8/11/2011, acordaram os membros da 2ª Turma de Julgamento da DRJ de Campinas, por unanimidade de votos, julgar procedentes os lançamentos, conforme o entendimento que segue.

Inicialmente, acerca dos temas “provas” e “juntada de documentos”, afirmou-se que não se justifica a realização de diligência quando houver nos autos elementos suficientes para formação da convicção do julgador. É o que ocorre nos presentes autos e, por essa razão, foi indeferido o pedido.

Foi reconhecida a alegação da recorrente sobre a ocorrência de mero erro de fato que teria ensejado a presente autuação, ou seja, verificou-se a inversão de informações dos dados inseridos na DIPJ/2005 que teve como consequência a divergência entre o valor pago a menor a título de estimativa mensal de IRPJ em julho de 2004. Confirmando essa teoria, nem mesmo o próprio fisco detectou diferença em relação à CSL, que estaria declarada a maior em DCTF.

Apesar de tudo o que acima se afirmou, e ainda que verificada a inexistência de dolo por parte da recorrente, não restou nem declarado, nem pago o valor de R\$ 1.600.000,00, de forma que era de rigor a constituição do referido crédito tributário no ajuste anual do período.

Na DCTF apresentada deveria constar o valor efetivo do crédito tributário, no entanto, foi apresentado o montante de R\$ 1.234.211,33 a título de IRPJ. Assim, estava o fisco diante de um crédito tributário não constituído, sendo impositivo o lançamento realizado. A ausência de dolo da recorrente não possui o condão de alterar a natureza do procedimento vinculado da autoridade fiscal por força do art. 142 da CTN.

Reconheceu-se, ainda e por fim, que, em virtude da inversão praticada no preenchimento de sua DIPJ, a recorrente parcelou valor a maior a título de CSL. Assim, se afirmou que eventuais pagamentos a maior poderão ser oportunamente recuperados pela recorrente por via administrativa.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Inconformada com a r. decisão, a recorrente, em 10/4/2012, interpôs recurso voluntário de fls. 210 a 245, acentuando que o próprio acórdão *a quo* reconheceu a consecução do erro de fato alegado pela recorrente, reiterando no mais o quanto alegado em sede de impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Shigueo Takata

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade (fls. 207, 208, 210, 145, 146, 247, 248, 249, 250, 251 e 252). Dele, pois, conheço.

Como se viu do relatório, a controvérsia decorre de valor de estimativa de IRPJ de julho de 2004 declarado a menor na DCTF, comparativamente ao informado na ficha 11 da DIPJ/05, resultando num valor declarado a menor na DCTF de IRPJ efetivo a pagar em montante de R\$ 1.237.420,99, em relação ao informado na ficha 12A da DIPJ/05. A exigência é desse valor acrescido da multa de ofício, e de multa isolada sobre a diferença da estimativa de IRPJ de julho de 2004.

Segundo a recorrente, o quadro apresentado na impugnação e repetido na peça recursiva, conectado com a cópia da DIPJ/05 e da conta do Razão, juntadas aos autos com a impugnação, comprovam o seguinte erro de fato perpetrado pela recorrente.

A diferença de R\$ 1.600.000,00 de estimativa de IRPJ de julho de 2004 entre o informado na DIPJ/05 e o declarado na DCTF referente ao 3º trimestre de 2004 é de rigor.

Entretanto, a recorrente declarou essa mesma diferença, a maior, como valor devido de estimativa de CSL de julho de 2004, na DCTF já mencionada, tendo sido informado o valor correto na DIPJ/05. Quer dizer, a recorrente declarou na DCTF R\$ 1.600.000,00 a mais de estimativa de CSL de julho de 2004, diferença essa que não consta na ficha 16 da DIPJ/05; é a mesma diferença que declarou a menor na DCTF quanto à estimativa de IRPJ de julho de 2004, e que gerou a exigência em lide (IRPJ efetivo – anual – de R\$ 1.237.420,99).

E isso fora confirmado pelo próprio órgão julgador *a quo* - a 2ª Turma da DRJ/Campinas.

Logo, em respeito ao princípio da verdade material ou do formalismo moderado, caberia o abatimento da diferença, com o que resultaria derruído o lançamento efetuado.

Ainda, nota-se nos autos que a recorrente aderira ao parcelamento dos débitos indicados no processo administrativo nº 10830.003.714/2004-92, e que se referem a débitos objeto de DCOMP. No caso, figuram o débito de IRPJ de R\$ 1.200.000,00, referente à estimativa de julho de 2004, e o débito de CSL de R\$ 2.800.000,00 da estimativa de julho de 2004 (fls. 176 e 179).

Do exame da documentação acostada aos autos, constato o seguinte.

No procedimento fiscal que resultou no lançamento em dissídio, não houve a verificação, pelo autuante, da estimativa de CSL de julho de 2004, apurada com base em balanço de suspensão ou redução. Isso se vê das fls. 14 a 18, 21 a 25.

Embora no Termo de Início de Fiscalização o autuante solicite o Livro Razão e o Lalur (fls. 14 e 15), percebe-se que o foco da fiscalização são as compensações declaradas pela recorrente e as diferenças entre valores informados em DIPJ e os declarados em DCTF. Isso fica evidente, no que interessa à presente lide, no Termo de Constatação e Intimação Fiscal de fls. 22 e 23, em que a recorrente é intimada a esclarecer as diferenças entre estimativas de IRPJ de julho, setembro e outubro de 2004, e as estimativas de CSL de maio, setembro e outubro de 2004, informadas na DIPJ e declaradas em DCTF.

Noutras palavras, não se vê a análise e verificação da estimativa de CSL de julho de 2004, que teria sido informada a maior tanto na ficha 16 da DIPJ/05 como na DTCF relativa ao 3º trimestre de 2004, no valor da diferença da estimativa de IRPJ de julho de 2004 (R\$ 1.600.000,00), e que gerou a diferença de IRPJ efetivo de R\$ 1.237.420,99 objetivado no lançamento em discussão.

Aliás, a própria recorrente reconhece isso em sua peça recursiva.

As cópias das fichas 11 e 16 da DIPJ/05 juntadas aos autos com a impugnação indicam que a recorrente informara como estimativa de IRPJ de julho de 2004 o valor de R\$ 2.834.211,33 (fl. 147) e de estimativa de CSL de julho de 2004 o valor de R\$ 1.224.674,20 (fl. 152). As estimativas em questão foram apuradas com base em balanço de suspensão ou redução.

Na DCTF referente ao 3º trimestre de 2004 foram declarados débitos de estimativa de IRPJ de julho de 2004, no valor de R\$ 1.234.211,33, sendo R\$ 1.200.000,00 adimplidos por compensação (objeto do parcelamento), e de estimativa de CSL de julho de 2004, no valor de R\$ 2.824.674,20, sendo R\$ 2.800.000,00 adimplidos por compensação (objeto do parcelamento) – fls. 157 e 159.

Na fl. 93 há cópia da conta do Razão “2104.0001 – IRPJ a Pagar”, com lançamento *a crédito*, em 31/7/04, de R\$ 2.847.830,04, a título de Provisão de IRPJ de julho de 2004, lançamento *a débito*, em 31/7/04, de R\$ 11.934,34 e de R\$ 1.684,37, a título de IRRF sobre aplicações financeiras. O saldo de R\$ 2.834.211,33 tem lançamento *a débito* (baixa), com explicação de contrapartida para caixa, banco, e processo de compensação.

Na fl. 162, há cópia da conta do Razão “1101.2104.0002 – Provisão de CSLL a Pagar”, com lançamento *a crédito*, em 31/7/04, de R\$ 1.224.674,20, e com lançamento *a débito* (baixa), em 31/7/04, de R\$ 1.224.674,20, com explicação de contrapartida para caixa, banco, e processo de compensação.

Disso tudo, o que posso extrair é a conclusão de que há *verossimilhança* na alegação do erro de fato da recorrente. É *muito provável* a consecução do erro de fato arguido.

Sucedem que não foram carreados aos autos o plano de contas da recorrente, a demonstração de que o valor de estimativa de CSL indicado na DIPJ/05 é o valor apurado conforme o balanço de suspensão ou redução. Não há a cópia da Parte A do Lalur, na qual se tenha registrado o lucro e os ajustes para determinação da base de cálculo da CSL de julho de 2004, ou outra documentação que demonstre o lucro e os ajustes ao lucro para apuração da base de cálculo da CSL.

Aliás, também não há cópia do balancete e/ou da demonstração do resultado até julho de 2004, tampouco sua transcrição no Diário.

Todos os livros apresentados ao autuante devem ter sido devolvidos à contribuinte. Esse é o procedimento fiscal de rigor.

Por outro lado, impõe-se observar que o ônus da prova quanto ao erro alegado é da recorrente. A esta compete a comprovação da consecução do erro em questão.

A determinação de diligência não se presta para *substituir papel* “primário” que cabe ser levado a termo pela parte, à qual insta provar ou demonstrar.

Máxime quando se está diante de débitos com “confissão irretratável de dívida”, como no parcelamento comentado. Evidente que a confissão de dívida *não se pode por* como *absoluta*, quando *comprovadamente dívida não há*. Ou seja, a confissão irretratável de dívida de parcelamentos ou anistias não se pode colocar como absoluta. Entretanto, se tal dívida não existe, cabe ao confesso *comprovação categórica* dessa inexistência, diante da confissão pretérita, nos termos descritos.

O princípio da verdade material ou do formalismo moderado não é absoluto, a permitir a substituição do ônus “primário” das partes, e divorciado da finalidade de eficiência e de não eternização do processo.

A recorrente carrou aos autos muita doutrina, e pouca prova do caso concreto. Igualmente as decisões do CARF colacionadas não a socorrem, pois na presente lide o que se põe é a *questão da prova*, nos termos acima articulados.

Segue daí a afirmação feita de que há verossimilhança quanto ao erro de fato arguido pela recorrente.

Porém, a *comprovação categórica não se apresentou*. Divirjo, por conseguinte, e pelas razões expostas, da asserção feita pelo órgão julgador de origem de que inexistia dúvida quanto ao erro de fato perpetrado pela recorrente.

Houvesse a comprovação categórica do erro de fato alegado pela recorrente, caberia o abatimento da diferença a maior da CSL efetiva anual – decorrente de valor confessado a maior (em DCTF e no parcelamento) da estimativa de CSL de julho de 2004 - do valor de IRPJ exigido no lançamento em dissídio.

Isso, aliás, implicaria abatimento do total do principal exigido e, por conseguinte, da multa proporcional, porquanto na DIPJ/05 não se apurou saldo a pagar de CSL, conforme a linha 51 da ficha 17 (inclusive, sem a informação de R\$ 1.600.000,00 alegadamente a maior, para a estimativa de CSL de julho de 2004, na DIPJ/05, ficha 16, e essa diferença evidentemente não foi transportada para a linha de deduções, para as aumentar, na apuração da CSL a pagar – linha 43 da ficha 17).

Sob o manto dessas considerações, nego provimento ao recurso quanto ao afastamento do principal de IRPJ e da multa proporcional exigidos.

Há ainda a questão da multa isolada exigida sobre a diferença de estimativa de IRPJ de julho de 2004 (50% de R\$ 1.600.000,00 – fls. 6, 9 e 10).

Trata-se de questão da aplicação de multa isolada concomitantemente com a multa proporcional (de 75% sobre a diferença do IRPJ efetivo – anual).

Antecipo que o entendimento que se deduz a seguir é o pacífico desta Turma, como de muitas outras Turmas da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

Bem se sabe que a partir da Lei 9.430/96, com a instituição do IRPJ e da CSL apurados trimestralmente (sem prejuízo da opção pela apuração anual no caso de lucro real), o IRPJ mensal, assim como a CSL mensal, deixaram de ser IRPJ e CSL efetivos, tornando-se IRPJ e CSL por estimativa. Isso resulta claro no “título” dos arts. 2º e 6º, da Lei 9.430/96 (e para a CSL, em virtude do art. 28 dessa lei) que preconizam “pagamento por estimativa”¹.

Não por menos a Instrução Normativa 93/97, alterando o que dispunha a Instrução Normativa 11/96, passou a prever que a falta de pagamento do IRPJ e da CSL mensais por estimativa não autoriza sua cobrança, mas tão só a multa isolada por falta do referido pagamento.

Ora, com a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor dos IRPJ efetivos e não pagos², juntamente com a exigência desses tributos, como se pretender aplicar, ao mesmo tempo, a multa de 50% sobre o IRPJ por estimativa não pagos dos mesmos anos-calendário³? Constitui, a meu ver, uma incoerência lógica, teleológica e axiológica a aplicação concomitante dessas multas, à vista do bem jurídico tutelado.

Aliás, no caso vertente, a base de cálculo para a aplicação da multa isolada é inclusive *maior* que a base de cálculo da utilizada para aplicação da multa de ofício proporcional: R\$ 1.600.000,00 contra R\$ 1.237.420,99.

¹ Pagamento por Estimativa

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.

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

(...)

Pagamento por Estimativa

Art. 6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

§ 1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro será:

I - pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo, observado o disposto no § 2º; II - compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.

(...)

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

² Multa do art. 44, I, da Lei 9.430/96, com a redação da Lei 11.488/07, ou multa do art. 44, I e § 1º, I, da Lei 9.430/96 na redação original.

³ Multa isolada do art. 44, II, “b”, da Lei 9.430/96 com a redação da Lei 11.488/07.

É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago do IRPJ efetivamente devido, cobrável juntamente com esse, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% (multa isolada) sobre o valor não pago do IRPJ mensal por estimativa, do mesmo ano-calendário.

Isso, seja por interpretação lógica dos preceitos citados (aliás, para além disso, pode-se dizer que é corolário lógico), seja por interpretação finalística do art. 44, I e II, da Lei 9.430/96.

Apenado o *continente*, desnecessário e incabível apenar o *conteúdo*. Se já se penaliza *o todo*, não há sentido em se penalizar também a *parte do todo*. Noutros termos, é a aplicação do princípio da consunção em matéria penal.

Como penalizar *pelo todo* e ao mesmo tempo *pela parte do todo*? Isso seria uma *contradição de termos* lógicos e axiológicos – e mesmo finalísticos (teleológicos).

É a aplicação do princípio da consunção em matéria apenatória.

Em tais termos, dou provimento ao recurso quanto à exigência da multa isolada sobre a estimativa de IRPJ do ano-calendário de 2004, para o qual houve lançamento de multa proporcional sobre o IRPJ efetivo.

Sob essa ordem de considerações e juízo, dou provimento parcial ao recurso, para afastar a exigência da multa isolada sobre a estimativa de IRPJ de julho de 2004.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 10 de julho de 2013

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator