



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

Processo nº 11543.004296/2004-59
Recurso nº 103-152.629 Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-00.430 – 1ª Turma
Sessão de 03 de novembro de 2009
Matéria IRPJ E OUTROS - MULTA ISOLADA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LPH INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000

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.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Adriana Gomes Rêgo e Carlos Alberto Freitas Barreto que davam provimento.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.


LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Relator.

EDITADO EM: 21 DEZ 2009

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente da Turma), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente Substituto), Antonio Praga, Karem Jureidini Dias, Adriana Gomes Rêgo, Antonio Carlos Guidoni Filho, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Valmir Sandri, Leonardo de Andrade Couto e João Carlos de Lima Júnior (substituto convocado).

Relatório

Trata o presente de recurso especial de divergência (fls. 5.190/5.199, com documentos de fls. 5.200/5.220) interposto pela Fazenda Nacional contra o Acórdão 103-22.772 (fls. 5.174/5.186) que deu parcial provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo para excluir da autuação a exigência da multa de ofício isolada aplicada em função de estimativas não recolhidas, em função da concomitância com a incidência da multa de ofício cobrada juntamente com o tributo apurado no procedimento.

A recorrente, em síntese, sustenta a legalidade da exigência de duas multas de ofício pois envolveriam infrações e bases de cálculo distintas. A multa isolada foi aplicada em razão do descumprimento da sistemática de recolhimento por estimativa mensal do IRPJ e incide sobre esse valor enquanto a multa exigida juntamente com o tributo e tendo este como base de cálculo foi decorrente da apuração de omissão de rendimentos pelo sujeito passivo.

Através do Despacho 103-0.057/2009 (fls. 5.222/5.224) a Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção entendeu por cumpridos os requisitos de admissibilidade e deu seguimento ao recurso especial.

O sujeito passivo apresentou contrarrazões (fls. 5.231/5.241) argüindo em preliminar a inadmissibilidade do recurso especial pois não teriam sido mencionadas as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados na jurisprudência.

Afirma que a questão está pacificada em todas as Turmas do CARF, inclusive na CSRF, no sentido da impossibilidade da aplicação das duas multas em concomitância. Apresenta jurisprudência que, defende, desqualificaria a divergência.

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

O que não pode ser acatado, na visão do CARF, é a cobrança de multa sobre duas bases implicando na duplicidade de punição. Foi exatamente o que ocorreu no presente caso. A Fiscalização formalizou exigência do IRPJ apurado no ajuste do ano-calendário de 2000, imputando corretamente multa de ofício e juros de mora sobre esse valor. Aqui, não há mácula a ser imputada ao procedimento fiscal.

Entretanto, o Fisco exige também a multa de ofício isolada sobre as estimativas que não foram recolhidas. Admitindo-se tal prática, estar-se-ia admitindo que, sobre o imposto apurado de ofício, se aplicassem duas punições, atingindo valores superiores ao das penalidades cominadas para faltas qualificadas. Tal penalidade seria desproporcional ao proveito obtido com a falta.

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

B

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

D

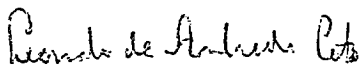
momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave”.¹

Registre-se ainda que a jurisprudência desta CSRF está consolidada nesse sentido:

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA – Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Assim, a primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte pela imputação de penalidades de mesma natureza, já que ambas estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no recolhimento de tributo. Recurso especial provido. (Acórdão CSRF/01-05.843, sessão de 15/04/2008)

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE 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. (Acórdão CSRF/01-05.511, sessão de 18/09/2006)

Nacional.
De todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso da Fazenda


Leonardo de Andrade Couto

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