



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

Processo nº 13502.000169/2009-05
Recurso nº 515.214 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-00.458 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de fevereiro de 2011
Matéria IRPJ. AÇÃO FISCAL. LUCRO REAL
Recorrentes CARAÍBA METAIS S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

Ementa: MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E CSLL DEVIDO SOBRE AS ESTIMATIVAS MENSAS. É inaplicável a penalidade após o encerramento do período de apuração quando o contribuinte não apura tributo devido.

Recurso de Ofício Negado e Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: 1) Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício; 2) Por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário para excluir a multa isolada, vencida a Conselheira Albertina Silva Santos de Lima; tudo nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Viviani Aparecida Bacchmi, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

CARAÍBA METAIS S/A recorre a este Conselho contra a decisão proferida pela DRJ em primeira instância, que julgou procedente em parte a exigência, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Por sua vez, a 2ª. TURMA DA DRJ EM SALVADOR, recorre de ofício tendo em vista a exoneração de parte da multa, em face de o percentual da penalidade ter sido reduzido a 50%.

Em razão de sua pertinência, transcrevo o relatório da decisão recorrida:

A Empresa acima qualificada apresentou Declaração de Compensação, em 17/06/2005, na qual extingue sob condição resolutória os débitos correspondentes ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), código de receita “2362” (estimativa), relativos aos períodos de apuração de janeiro e fevereiro de 2004.

Os créditos que utiliza decorrem de processo judicial (liminar em mandado de segurança preventivo) como por ela mesma informado nas Dcomp e na DCTF (fls. 180/181).

O Delegado da DRF de Camaçari emitiu o Despacho Decisório nº 066, em 22 de fevereiro de 2007 (fls. 270/272), considerando as compensações não-declaradas, uma vez que se respaldavam em decisão judicial não-transitada em julgado, com espeque no parágrafo 12 do artigo 74 da lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo artigo 4º da Lei nº 11.051, de 2004.

O consectário foi a exigência do crédito tributário litigado neste processo, no total de R\$3.115.313,06 (três milhões, cento e quinze mil, trezentos e treze reais e seis centavos), relativo à multa isolada por falta de pagamento do imposto de renda pessoa jurídica sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, nos meses de janeiro e fevereiro de 2004.

A exigência da multa isolada teve como enquadramento legal os arts. 222 e 843 do RIR/1999 c/c art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, c/c art. 106, inciso II, alínea “c”, da Lei nº 5.172, de 1966.

A Contribuinte, cientificada do lançamento em 29 de janeiro de 2009, impugnou-o às fls. 13/40, arguindo, resumidamente:

a) erro na capitulação legal da infração – nulidade – distinção entre os regimes de indébito tributário e não-cumulatividade. O ato administrativo é nulo, por falta de motivação, uma vez que não existe norma jurídica que autorize a aplicação da multa pretendida. A multa objeto de lançamento é devida quando o contribuinte pretende compensar pagamentos indevidos com fundamento em decisão judicial não transitada em julgado. Desse modo, considera-se a compensação não-declarada ensejando a aplicação da multa. A Impugnante, contudo, utilizou crédito escritural para as compensações realizadas, apurados com base na não-cumulatividade do IPI.

A sentença no Mandado de Segurança que impetrou e cita às folhas 16/19 não trata

da compensação, mas autoriza o creditamento do IPI relativo à aquisição de insumos sujeitos ao regime de isenção, alíquota zero ou não-tributados, “os quais serão utilizados para compensação do valor devido a título de IPI por ocasião da ocorrência do fato imponible”. O procedimento, portanto, não foi o de compensar indébito discutido na ação judicial, mas o de realizar o encontro contábil de contas relativas aos débitos e créditos de IPI, utilizando eventuais saldos credores para a extinção de outros tributos federais, conforme lhe autoriza a Lei nº 9.779, de 1999. Não obstante a correção, a Administração Tributária não acatou a atitude da Impugnante, cobrando-lhe as obrigações que pretendia extinguir, acrescidas de multa de mora e Taxa Selic. Com base nas DCTF os débitos foram inscritos em Dívida Ativa da União, sem qualquer oportunização ao contraditório do contencioso administrativo (fls. 90/92). No presente processo, pretende o Autuante acrescer em desfavor da Impugnante a penalidade denominada Multa Punitiva, cumulativamente com as penalidades anteriormente aplicadas (Multa de Mora e Selic). Transcreve duas descrições de infração que constariam no auto de infração em discussão (fls. 20/21). Assim, prossegue, resta claro que o procedimento adotado pela Impugnante não se subsume às normas invocadas pelo Autuante, na medida em que não existe pedido de compensação de créditos decorrentes de pagamentos indevidos, cujo reconhecimento seja objeto de ação judicial não transitada em julgado;

b) nulidade da capitulação legal adotada e ofensa ao princípio da irretroatividade das leis. O termo inicial da vigência da norma empregada é posterior à ocorrência dos fatos autuados. A redação do parágrafo 4º do artigo 18 da Lei nº 10.833, de 2003, foi dada pela Lei nº 11.488, que passou a vigorar em 15 de junho de 2007. Logo, a norma não se aplicaria aos fatos fiscalizados. Outrossim, até a vigência da Lei nº 11.051, de 2004, não havia em nosso ordenamento previsão de aplicação da multa por compensação considerada não-declarada. Percebe-se, portanto, uma flagrante violação ao princípio da irretroatividade das leis, seja porque a fiscalização invocou norma posterior a todos os fatos geradores apurados, seja porque a norma que autoriza a aplicação da multa isolada surgiu após a ocorrência de parte dos fatos geradores fiscalizados (transcreve acórdão do Conselho de Contribuintes). Caso entenda-se de forma diferente, que se reconheça, pelo menos, a inaplicabilidade até março de 2005, tendo em vista que a multa isolada só foi autorizada pela Lei 11.051, cujo termo inicial se deu em fevereiro de 2005;

c) impossibilidade de cumulação de multa de mora com multas punitivas - incorreção do procedimento adotado para o lançamento da multa isolada. Pretende-se a cobrança de Multa Isolada por compensação considerada não-declarada, bem como, no tocante ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), pretende-se a aplicação de mais uma multa pela falta de pagamento (seriam três multas distintas para um mesmo indébito). No entanto, na exigência com base nas DCTF foram cobradas multas de mora, como se pode ver nas Inscrições em Dívida Ativa (fls. 90/92). O Conselho de Contribuintes e os Tribunais Pátrios consideram ilegítima a cumulação de multas.

d) aplicação da penalidade mais benigna no caso da multa isolada incidente sobre o não pagamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ). O percentual da multa a ser aplicada é de 50% e não 75% (transcreve o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996);

e) da nulidade do auto de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ). Após o encerramento do ano-calendário de 2004, não há que se falar em pagamento do valor principal relativo às bases mensais estimadas, prevalecendo o apurado no ajuste anual. Eventuais multas isoladas só seriam devidas pela diferença entre o que deveria ser pago de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) considerando-

se todo o ano-calendário, após o ajuste anual (transcreve acórdão do Conselho de Contribuintes e Câmara Superior de Recursos Fiscais). Assim é nulo o auto de infração.

f) desobediência à decisão judicial – princípio constitucional da não-cumulatividade. A decisão judicial dá direito à utilização de créditos fiscais de IPI na extinção de seus débitos oriundos das saídas tributadas pelo mesmo imposto, o que se denomina não-cumulatividade. Não há, portanto, que se falar em indébito, o que torna ilegítimo todo o procedimento fiscal, pois aplica normas relativas à compensação de indébito.

Requer o reconhecimento da nulidade do auto de infração ou sua improcedência por violação do artigo 63 da Lei nº 9.430, de 1996.

A decisão recorrida está assim ementada:

MULTA ISOLADA. IRPJ ESTIMATIVA. É cabível a aplicação da multa isolada por não pagamento do imposto de renda calculado sobre base estimada quando ocorre a condição resolutória relativa à extinção do débito, por ter sido a compensação considerada não-declarada.

MULTA ISOLADA. IRPJ ESTIMATIVA. PERCENTUAL. O percentual relativo à multa por falta de pagamento do imposto de renda calculado sobre base estimada é de 50%, em respeito ao princípio da retroatividade benigna.

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. LIMITES DA SENTENÇA. A suspensão da exigibilidade restringe-se à decidido pelo juiz, não alcançando direitos não abordados no decisum.

APLICAÇÃO DAS LEIS. VINCULAÇÃO. A atividade da administração tributária é vinculada, sendo-lhe defeso negar aplicação à norma legal vigente.

IMPUGNAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE

Cientificada da aludida decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual contesta as conclusões do acórdão recorrido, repisa as alegações da peça impugnatória e, ao final, requer o provimento.

É o relatório.

Voto

O recurso voluntário é tempestivo, dele conheço. Por sua vez, o recurso de ofício atende aos pressupostos da legislação e também deve ser conhecido.

Conforme relatado, em litígio o crédito tributário relativo à multa por não-pagamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) apurado sobre base de cálculo estimada dos meses de janeiro e fevereiro de 2004, lançada ao percentual de 75%. Ambas as estimativas foram compensadas com créditos de IPI decorrentes da concessão de liminar em mandado de segurança, conforme consta nas DCTF (180/181), compensações essas consideradas não-declaradas.

Todavia, no que tange a exigência da multa de ofício isolada, por falta de recolhimento do IRPJ sobre estimativas, após o encerramento do ano-calendário, verifica-se que a penalidade foi aplicada com fulcro no art. 44, inciso I, e § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96, do 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 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 8.981/95 tratam da apuração da base estimada. O art. 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, consubstancia hipótese em 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.

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105-141498, Processo nº 13629.000292/2003-04, Acórdão CSRF/01-05.838, *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”.¹

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 textos².

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

HIPÓTESE

CONSEQUÊNCIA

- | | | |
|---|---|---|
| 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% ³ calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição (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 totalidade ou diferença de tributo ou contribuição (<i>caput</i> , art. 44, §1º, IV); |
| 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

¹ MARÇAL, Justen Filho. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2005, p.43/44.

²² Ricardo Guastini citado por Humberto Ávila em *Teoria dos Princípios*, São Paulo: Malheiros, 2005, p.22.

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

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”.⁴

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 pode ser aplicada após o encerramento do ano calendário, estando rigorosamente de acordo com a lei, desde que não seja concomitante com a multa

Processo nº 13502.000169/2009-05
Acórdão n.º 1402-00.458

S1-C4T2
Fl. 0

proporcional de ofício sobre o tributo devido e que, evidentemente, seja apurado saldo de tributo a pagar no final do período de apuração.

No presente caso, o contribuinte apresentou a declaração de IRPJ/2005 (relativa ao ano-calendário de 2004) tempestiva e espontaneamente, tendo efetuado 2 retificações, sendo uma em 2008 e outra em 2009, conforme abaixo.

IRPJ, IRPJCONS, CONSULTA (CONSULTA DECLARACOES IRPJ
15/02/2011 20:52 RELACAO DECLARACOES ENTR. 2005
CNPJ BASICO: 15.224.488 PAG. 001 / 001
NOME EMP.: CARAIBA METAIS SA
EX. ANO DATA FORM. NUM. SIT. SIT. PERIODO BASE CONSULTA
CALE. ENTREGA DECL. M.CAD. ESP. INICIAL FINAL DECL.

2005 2004 01/12/2009 L.REAL 1393871 LIBERADA RET. NOR. 01/01-31/12/2004 ()
2005 2004 19/02/2008 L.REAL 1366334 CANCEL. RET. NOR. 01/01-31/12/2004 ()
2005 2004 30/06/2005 L.REAL 1060690 CANCEL. NORMAL 01/01-31/12/2004 ()

Em as declarações apurou lucro real, todavia, praticamente do lucro vem de exploração de atividade incentivada e isento, por isso não apurou saldo de imposto devido ou a pagar, sendo que as estimativas (inclusive as que não foram pagas) e o IR-Fonte geraram saldos negativos de recolhimentos, em face da sistemática do imposto, conforme telas abaixo reproduzidas.

SITUACAO DA DECLARACAO: NORMAL
RETIFICADORA: SIM NUMERO DO RECIBO DA DECL.RETIFICADA: 2662573706-04
OPTANTE PELO RET: NAO OPTANTE REFIS: NAO OPTANTE PAES: NAO
FORMA DE TRIBUTACAO DO LUCRO: LUCRO REAL
APURACAO DO IRPJ E DA CSLL: ANUAL
QUALIFICACAO DA PJ: PJ EM GERAL
APURACAO DO PIS/PASEP: REGIME NAO-CUMULATIVO
METODO DE DETERMINACAO DOS CREDITOS DE PIS/PASEP NAO-CUMULATIVO
() INCIDENCIA NAO-CUMULATIVA SOBRE RECEITA TOTAL
INCIDENCIA NAO-CUMULATIVA SOBRE REC.PARCIAL E/OU REC.DE EXPORTACAO
() C/BASE PROPORC.DOS CUSTOS DIR.APROP (X) C/BASE PROPORC.DA REC.BRUTA AUF
APURACAO DE PIS/PASEP E COFINS A ALIQ.DIFER.E/OU POR UNID.DE PROD:NAO
APURACAO E INFORMACOES DE IPI NO PERIODO: SIM
ADMINIST.DE FUNDOS E CLUBES DE INVESTIMENTO: NAO ATIVOS NO EXTERIOR : SIM
OPERACOES COM O EXTERIOR: SIM
OPERACOES C/PES. VINC./INTERPOSTA PES./PAIS COM TRIB. FAVORECIDA: SIM
PARTICIPACOES NO EXTERIOR: SIM LUCRO DA EXPLORACAO: SIM
LUCRO INFLACIONARIO: NAO ATIVIDADE RURAL: NAO
FINOR/FINAM/FUNRES: NAO

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%	19.025.297,71
02.A ALIQUOTA DE 6%	0,00
03.ADICIONAL	12.659.531,81
DEDUCOES	
04.(-) OPERACOES DE CARATER CULTURAL E ARTISTICO	0,00
05.(-) PROGRAMA DE ALIMENTACAO DO TRABALHADOR	0,00
06.(-) DESENVOLV. TECNOLÓGICO INDUSTRIAL / AGROPECUARIO	0,00
07.(-) ATIVIDADE AUDIOVISUAL	0,00
08.(-) FUNDOS DOS DIREITOS DA CRIANÇA E DO ADOLESCENTE	0,00
09.(-) ISENCAO DE EMPRESAS ESTRANGEIRAS DE TRANSPORTE	0,00
10.(-) ISENCAO E REDUCAO DO IMPOSTO	31.341.551,88
11.(-) REDUCAO POR REINVESTIMENTO	0,00
12.(-) IMP. PAGO NO EXTER.S/LUC., REND.E GANHOS DE CAP.	0,00

Assinado digitalmente em 16/03/2011 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, 14/03/2011 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA

Autenticado digitalmente em 14/03/2011 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA
Emitido em 16/03/2011 pelo Ministério da Fazenda

Processo nº 13502.000169/2009-05
Acórdão n.º 1402-00.458

S1-C4T2
Fl. 0

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%	19.025.297,71
02.A ALIQUOTA DE 6%	0,00
03.ADICIONAL	12.659.531,81
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	31.341.551,88
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	1.292.631,72
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 VARIABEL	0,00
17.(-)IMPOSTO DE RENDA MENSAL PAGO POR ESTIMATIVA	4.153.750,74
18.(-)PARCEL.FORMALIZADO DE IR SOBRE BASE CALC.ESTIMADA	0,00
19.(-)RET - PATRIMONIO DE AFETACAO - IMP. DE RENDA PAGO	0,00
20.IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	-5.103.104,82
21.IMPOSTO DE RENDA A PAGAR DE SCP	0,00
22.I.R. S/ DIF. ENTRE O CUSTO ORCADO E O CUSTO EFETIVO	0,00
23.I.R. POSTERGADO DE PERIODOS DE APURACAO ANTERIORES	0,00

Verificado que o contribuinte não apurou IRPJ a recolher no final do período de apuração, dezembro de 2004, e que o lançamento ocorreu no ano de 2009, não há que se falar em exigência da multa de ofício isolada por falta de recolhimentos de estimativas mensais. Assim deve ser negado provimento ao recurso de ofício e dado provimento ao recurso voluntário.

Registro que o cancelamento da multa isolada no presente processo não implica em reconhecimento do direito creditório pleiteado pelo contribuinte, tampouco na confirmação do pagamento das estimativas (base de cálculo da aludida multa). Fica a cargo da DRF de origem verificar se o contribuinte logrou êxito definitivo em suas ações judiciais para reconhecer o alegado direito creditório do IPI, se não, efetuar os procedimentos cabíveis no que tange a eventual compensação do saldo negativo de R\$ 5.103.104,82 (vide DIPJ/2005 acima).

Conclusão

Por todo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário, tão somente para cancelar a exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

(assinado digitalmente)
Antônio José Praga de Souza