



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

Processo nº 13839.002679/2005-83
Recurso nº 152.365 Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-01.237 – 1ª Turma**
Sessão de 21 de novembro de 2011
Matéria MULTA ISOLADA IRPJ E CSLL.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CONCESSIONÁRIA DO SISTEMA ANHANGUERA-BANDEIRANTES

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ E CSLL

Exercício: 2004

FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.

A multa isolada por falta de recolhimento de imposto/contribuição sobre base de cálculo mensal estimada não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996.

No curso do período de apuração, descumprido o dever de antecipar, incide a penalidade sobre as estimativas não recolhidas. Porém, após o encerramento do período, quando já não existe mais o dever de antecipar, mas sim e unicamente o de promover o ajuste pelo confronto entre o valor devido efetivamente e os valores recolhidos na forma estimada, incide tão somente a multa de ofício proporcional ao imposto que está sendo exigido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencido o Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias.

(documento assinado digitalmente)

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

ALBERTO PINTO SOUZA JÚNIOR - Relator

(documento assinado digitalmente)

Claudemir Rodrigues Malaquias – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Susy Gomes Hoffmann, Antonio Carlos Guidoni Filho, João Carlos de Lima Junior, Alberto Pinto Souza Junior, Valmar Fonseca de Menezes, Jorge Celso Freire da Silva, Valmir Sandri, Claudemir Rodrigues Malaquias e Karem Jureidini Dias.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial do Contribuinte interposto em face do acórdão nº 1.202-00.113 (fls. 255/259), proferido pela Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF, que, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário, para reduzir para cancelar a multa isolada, por entender indevida a sua cobrança em concomitância com a multa proporcional aplicada por falta de recolhimento do IRPJ devido sobre o lucro real anual.

No recurso especial interposto, a recorrente insurge-se contra a decisão recorrida, pelas seguintes razões:

I - que a Lei nº 9.430/96, art. 44, § 1º, não diz que os seus incisos têm aplicacão excludente, mesmo porque vicejam sobre pressupostos diversos;

II - que qualquer outro comportamento, mesmo aquele tendente a entregar pecúnia aos cofres públicos, mas desde que esta pecúnia não responda pelo epíteto de tributo, pode ser tomado como objeto de uma relação jurídico-tributária instrumental, um dever tributário instrumental;

III - que as antecipacões recolhidas não constituem tributo - que é apurado apenas ao final do período-base anual; e

IV - que a sancão prevista na Lei nº 9.430/96, art. 44, § 1º, inciso IV, não se confunde com a sancão estampada no inciso I daquela Lei, artigo e parágrafo: a do inciso IV vai à conta do inadimplemento de dever instrumental; a do inciso I, por inadimplemento de obrigacão tributária principal.

Em despacho exarado a fls. 293 a 296 dos autos, o Presidente da Segunda Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF admitiu o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, por entender que era tempestivo e que restava patente a divergência entre os acórdãos recorridos e paradigmas.

Ciente, em 16/06/2010, do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, a recorrida apresentou contrarrazões no dia 20/06/2010 (doc. a fls. 310 a 334), na qual sustenta:

I - que, em seu Recurso Especial, a Fazenda Nacional não demonstrou analiticamente a divergência, descumprindo o disposto no §6º do artigo 67 da Portaria MF 256, de 22/06/2009;

II - que a tese sustentada no v. acórdão paradigma está superada pela CSRF, de modo que, também por esse motivo, o Recurso Especial não deve ser conhecido;

III - que a aplicacão da multa isolada só é válida quando os fatos sobre os quais ela recaia não se confundam com os fatos que serviram de fundamento para a aplicacão da multa de ofício, pois, verificada esta interferência, haverá a aplicacão de dupla

penalidade sobre o mesmo fato, cumulacão não esta vedada pelo ordenamento jurídico vigente (bis in idem).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior:

Inicialmente, saliento que não procede o argumento da recorrida de que o recurso especial tenha se limitado a transcrever o teor dos julgados paradigmas, sem apontar os pontos de divergências entre os acórdãos recorrido e paradigma. No paraágrafo terceiro da peça recursal, o recorrente aponta com clareza o ponto de divergência entre os acórdãos cotejados. Assim, não há falar em descumprimento do disposto no §6º do artigo 67 do Anexo II da Portaria MF 256, de 22/06/2009.

Da mesma forma, não procede a alegação de que o recurso não deva ser conhecido por estar superada a tese sustentada pelo acórdão paradigma. Ocorre que a Primeira Turma da CSRF ainda não sedimentou a ideia do que seja “tese superada” para fins de interpretação do § 10 do art. 67 do Anexo II da Portaria MF 256, de 22/06/2009, mormente quando se trata de questões jurídicas cujas decisões não são unânimes na 1º Turma da CSRF.

Destarte, conheço do recurso especial de divergência da Fazenda Nacional, uma vez que atende as condições de recorribilidade.

Quanto ao mérito, peço vênia aos meus pares, para expressar minha profunda discordância com a exegese desenvolvida pelo acórdão recorrido e por outros julgados deste Colegiado, os quais têm decidido incabível a aplicação da multa isolada:

a) quando já encerrado o período de apuração do IRPJ, como no caso do acórdão paradigma;

b) quando for apurado prejuízo fiscal ao final do ano, ainda que o contribuinte não tenha levantado balanço de suspensão (ac. nº 105-17.072);

b) sobre eventuais diferenças, quando o tributo parcialmente recolhido antecipadamente supera o tributo efetivamente devido no ajuste (ac. nº 01-05.376/2005), e

c) quando houver a cobrança da multa de ofício sobre o tributo efetivamente devido no ajuste (tese do acórdão recorrido).

Tais decisões têm, em verdade, por via oblíqua, negado vigência a uma lei federal, pois afrontam literalmente o disposto nos art. 2º e 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/96 e no art. 35 da Lei nº 8.981/95.

É demais imaginar que se coaduna com os mais mezinhos princípios do direito a permissão dada ao contribuinte, por tais decisões, para, em janeiro de um determinado ano calendário, decidir se obedece ou não o art. 2º e segs. da Lei nº 9.430/96, ficando apenas na dependência de eventos futuros, para ver a sua infração anistiada por este colegiado.

A título ilustrativo, note-se que isso gera situações absurdas de tratar desigualmente contribuintes que incorrem na mesma falta, pois a sorte da sanção pelo descumprimento do art. 2º da Lei nº 9.430/96 vai depender de fatos futuros, como por exemplo: a fiscalização ou não do fisco durante o ano em curso, a apuração de lucro ou prejuízo fiscal, a apuração de imposto devido ao final do ano maior ou menor do que as estimativas parceladamente pagas etc..

Em outras palavras o julgado recorrido e os demais acima citados desnaturam a norma tributária, tornando-a uma norma facultativa, já que a sua não observância, via de regra, não traz, à luz de tais decisões, qualquer consequência jurídica.

Com relação, especificamente, à tese de impossibilidade de cobrança concomitante da multa isolada por falta de obediência as normas de regime de recolhimento por estimativa e da multa proporcional por falta de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual, uma vez que a relatora do acórdão recorrido se limitou a transcrever ementas de acórdãos deste colegiado, trago a seguir o meu posicionamento com relação aos diversos argumentos a favor de tal tese.

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal *stricto sensu*. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi **rechaçado** pela Comissão Especial de 1954 - que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão nº 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão nº 787, p.512, *idem*). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o *in dubio pro reo* do art. 112.

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre *in casu*, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher a

CSLL mensal sobre a base estimada não enseja *per se* a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher a CSLL mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei nº 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

Temos, então, duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas também diferentes. O art. 44 da Lei nº 9.430/96 (na sua redação vigente à época do lançamento) já albergava várias normas, das quais vale pinçar as duas *sub examine*: a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º - aplicável por falta de pagamento do tributo; e a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do § 1º - aplicável pela não observância das normas do regime de recolhimento por estimativa. Ora, a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º do art. 44 jamais poderia ser aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, então, como se falar em consunção, para que esta absorva a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do mesmo § 1º.

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário - que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual - pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ-estimado é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” - não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

A tese de que as multas isolada e de ofício, no presente caso, estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o *bis in idem* só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre, se não vejamos.

A multa isolada corresponde a um percentual do IRPJ calculado sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. A multa de ofício, *in casu*, corresponde a um percentual sobre o IRPJ calculado sobre a base ajustada, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere da base ajustada, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, as contribuições delas resultantes são também valores distintos e, conseqüentemente, as multas *ad valorem* que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.

Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre o IRPJ incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um *bis in idem*, pois, como já asseverado acima, a ocorrência de uma infração não importa necessariamente na ocorrência da outra, o que torna irrefutável que as infrações decorrem de condutas diversas. O contribuinte pode ter recolhido toda o IRPJ devido sobre a base estimada em cada mês do ano-calendário e não recolher a diferença calculada ao final do período, ficando sujeito assim a multa de ofício, mas não a multa isolada. Ao contrário, pode deixar de recolher o IRPJ sobre a base estimada, mas pagar, ao final do ano, toda o IRPJ sobre o lucro real anual, hipótese na qual só ficará sujeito à multa isolada.

Por último, saliento que a definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a dosimetria aplicada em tal e qual caso é adequada ou excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado pela Súmula CARF nº 2.

Assim, por todo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, para restabelecer a cobrança da multa isolada por falta de recolhimento dos tributos sobre a base estimada mensal.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias, Redator Designado.

Com a devida vênia, ousou divergir do entendimento manifestado pelo nobre Conselheiro Relator quanto à incidência da multa isolada aplicada em concomitância com a multa de ofício, exigida em conjunto com o tributo.

O cerne da questão submetida a este Colegiado consiste em perquirir se é legítima, ou não a aplicação concomitante da multa de ofício prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996, atual art. 44, § 1º, da mesma Lei, com a multa isolada de que trata o art. 44, § 1º, inciso IV, atual art. 44, inciso II, alínea “b”, ambos da mesma Lei.

A decisão recorrida afastou a incidência da multa aplicada isoladamente sobre a falta de recolhimento por estimativa do IRPJ e CSLL, sobre as diferenças apuradas pela fiscalização.

Em suas razões, a Fazenda Nacional argumenta, em síntese, que não há óbice a que sejam aplicadas ao contribuinte faltante, diante de duas infrações tributárias, duas penalidades que possuam a mesma base de cálculo; ora, como se sabe, a base de cálculo é elemento que apenas quantifica o imposto ou a penalidade tributária, possuindo, necessariamente, estreita relação com os fatos/atos que dão origem aos mesmos, mas não se confundindo com esses fatos/atos. Assim, a penalidade tributária decorre sempre de um ato ilícito e a base de cálculo mensura o montante dessa penalidade.

Não obstante a argumentação trazida pela Fazenda Nacional, corroborada pelo i. Relator, entendo que não assiste razão à recorrente pelos motivos que seguem.

O disposto no inciso IV, § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96¹, na redação vigente à época dos fatos, estabelecia sanção a ser aplicada na hipótese do sujeito passivo não promover o recolhimento mensal das antecipações de um provável imposto de renda e contribuição social. 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.

Em torno desse dispositivo legal, inúmeros debates instalaram-se no âmbito deste Conselho, sobretudo acerca da aplicação cumulativa das sanções nele prevista. Em alguns julgados, tem sido sustentada a aplicação da multa isolada em todos os casos em que não houver recolhimento da estimativa. Tais decisões se fundamentam no fato de que a sanção foi estabelecida para assegurar efetividade do regime da estimativa e preservar o interesse público.

¹ “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;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

(...)

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

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;

(...)

Como bem destacou o i. Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima²:

“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.”

Pois bem, examinando-se o conteúdo prescritivo dos textos legais acima transcritos, resta evidente que o *caput* do art. 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 o mesmo ato infracional, qual seja o não pagamento ou o pagamento a menor do tributo devido.

Com efeito, em que pesem as argumentações da recorrente, no âmbito do nosso ordenamento jurídico, não há como sustentar a incidência **concomitante** de duas sanções, **quando os fatos que ensejam a penalidade estejam materialmente relacionados, ao ponto de redundarem no mesmo ato infracional**.

Seguindo o mesmo entendimento do voto condutor do Acórdão CSRF nº 01-05.838, relativo ao processo nº 13629.000292/2003-04, da lavra do i. conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, peço licença para transcrição de parte dos fundamentos daquela decisão:

“(…)

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.

(…)

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.

(...)” (grifou-se)

Deste modo, a multa isolada e a multa de ofício não podem ser exigidas concomitantemente na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada, porquanto estar-se-ia aplicando duas penalidades para ilícitos materialmente ligados, de forma que um (falta de recolhimento do imposto anual devido no ajuste) é consequência natural do outro (falta de recolhimento dos valores estimados devidos mensalmente), **e não são verificáveis de forma concomitante em sua realidade fática.**

Ou seja, até o término do período de apuração existe somente a obrigação de antecipar (o dever de ajustar ainda não existe) e, após o seu encerramento, apenas o dever de pagar o correspondente ajuste (não há que se falar mais em antecipação). Logo, da mesma forma que ambas obrigações **não coexistem** ao longo do período de apuração e, concomitantemente, após o seu encerramento, não é admissível que o não cumprimento de uma (ajuste efetuado a menor) multiplique seus efeitos para o momento anterior (da antecipação), caracterizando também nova falta (antecipação a menor). Com base neste raciocínio, é **aplicável apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo devido no ajuste, porquanto este é o único ilícito verificável após o encerramento do período de apuração.**

Entendo, por outro lado, que se trata de condutas e penalidades distintas. No entanto, ambas estão materialmente ligadas (o cálculo do valor estimado repercute na apuração no final do período – ajuste), de forma que **não são verificáveis concomitantemente.**

A primeira conduta, “o dever de antecipar”, só existe antes do encerramento do período de apuração e, desta forma, o seu descumprimento inexoravelmente será alcançado pela penalização se esta ocorrer até o seu término. Encerrado o período de apuração, **não há que se falar mais em antecipação, porquanto se torna impossível antecipar o pagamento do imposto após sua exigência definitiva (no ajuste).**

Já a segunda conduta, considerada “**o dever de apurar o imposto devido no ajuste após o término do período**”, não existe antes do encerramento do ano-calendário. O que é devido no ajuste só é exigível após o término do período de apuração e, desta forma, todas as diferenças apuradas pela Fiscalização verificadas após o encerramento do período são obrigatoriamente classificáveis como **não observância da conduta exigida após o encerramento do período de apuração, qual seja, o dever de ajustar.**

Isto ocorre porque, as condutas **são materialmente ligadas, apesar de distintas**, de tal modo que a) no curso do período de apuração, descumprido o dever de antecipar, incide a penalidade sobre as estimativas não recolhidas, porém, b) após o encerramento do período, quando já não existe mais o dever de antecipar, mas sim e

unicamente o de promover o ajuste pelo confronto entre o valor devido efetivamente e os valores recolhidos na forma estimada, incide tão somente a multa de ofício proporcional ao imposto que está sendo exigido.

Portanto, concluo ser incabível a exigência conjunta das duas penalidades aplicadas sobre as diferenças verificadas após o término do período de apuração, quando não mais existia o dever de antecipar. **Assim, pela falta de recolhimento de tributo devido no ajuste, é aplicável apenas a multa de ofício proporcional ao imposto, devendo ser afastada a penalidade exigida na forma isolada.**

No caso presente, em relação ao ano-calendário 2003, a contribuinte foi autuada para exigir principal e multa de ofício em relação a diferenças não recolhidas ao final do exercício e, concomitantemente, foi aplicada multa isolada sobre a mesma base estimada não recolhida. Como exposto, essa dupla penalização sobre ilícitos materialmente relacionados e não coexistentes, verificados após o encerramento do período de apuração, não pode subsistir.

Por todo exposto, e renovando o pedido vênia ao ilustre Conselheiro Relator, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso da Fazenda Nacional, mantendo afastada a aplicação da multa isolada.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Claudemir Rodrigues Malaquais - Redator designado.