



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

Processo nº 19515.001386/2007-80
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-001.182 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de setembro de 2012
Matéria IRPJ
Recorrente PROCTER & GAMBLE DO BRASIL SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS. ALEGAÇÃO DE NULIDADE. EXAME DO CASO CONCRETO. INEXISTÊNCIA.

A identificação do autuado, a descrição dos fatos, a disposição legal infringida e o valor do crédito tributário são requisitos essenciais à validade do auto de infração.

No caso concreto, tendo a autoridade fiscal identificado o sujeito passivo e feito referência que a autuação decorre da insuficiência de recolhimento apurado pelo confronto dos dados escriturados com os declarados, indicando os períodos em que se verificaram tais diferenças, o quantum destas e a norma de incidência, não há o que se falar em nulidade do lançamento por defeito decorrente da descrição dos fatos ou na norma de incidência tributária.

DECADÊNCIA. IRPJ. APURAÇÃO ANUAL. PAGAMENTO ANTECIPADO. INEXISTÊNCIA DE DOLO. PRAZO DECADENCIAL QUE SE INICIA NO DIA SEGUINTE A DATA DO FATO GERADOR.

Os valores recolhidos a título de estimativas e de carnê-leão são deduzidos do imposto devido, apurado no encerramento do período-base. Em sendo deduzidos do valor do tributo devido possuem a mesma natureza deste e correspondem à antecipação de pagamento. O mesmo aplica-se em relação ao IRRF.

Assim, considerando que em relação ao quarto trimestre de 2001 houve retenção de IRRF, que tem natureza de tributo pago na medida em que se deduz do imposto apurado, conta-se o prazo decadencial a partir da data do fato gerador, razão pela qual, quando efetivado o lançamento em 17-05-2007

o crédito tributário correspondente ao quarto trimestre de 2001 já se encontrava extinto pela decadência.

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 Voluntário Provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade. Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para acolher a decadência em relação ao 4º trimestre de 2001 e cancelar a multa isolada. Vencido o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto em relação à multa isolada. O conselheiro Carlos Pelá acompanhou o Relator pelas conclusões em relação à decadência.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Pelo que se extrai do auto de infração de fls. 350 e seguintes, com cópia às fls. 407 e seguintes, o lançamento que constituiu o crédito tributário objeto de litígio diz respeito à “insuficiência de recolhimento e de declaração do imposto de renda devido, apurado pelo confronto dos dados escriturados com os declarados”, relacionados aos seguintes fatos geradores:

Fato gerador	Valor tributável	Multa
30-06-2001	591.960,61	75%
31-12-2001	1.354.176,99	75%
31-12-2002	162.418,14	75%

Além dos valores acima referidos foi exigido multa isolada em virtude de erro relativo a estimativa calculada nos balancetes de suspensão e o valor declarado em DCTF, com fato gerador em 31-12-2002, conforme segue demonstrado:

Data	Valor da multa
31-12-2002	82.905,27

A recorrente foi notificada do lançamento em 51-05-2007 e apresentou impugnação parcialmente acolhida pela DRJ, conforme demonstrativo existente à fl. 453, a seguir transcrito:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (VALORES EM REAL)

		EXIGIDO	EXONERADO	MANTIDO
IRPJ	Imposto	2.038.555,74	521.960,61	1.516.595,13
	Multa	1.528.916,79	391.470,45	1.137.446,34
Multa Isolada		82.905,27	0,00	82.905,27
TOTAL		3.650.377,80	913.431,06	2.736.946,74

Pelo que se extrai dos autos, a decisão recorrida excluiu o valor de R\$ 591.960,61, correspondente a fato gerador ocorrido em 30-06-2001 e manteve as demais exigências.

No segundo e no quarto trimestre do ano-calendário de 2001, após subtraído o imposto de renda retido na fonte, cujos valores seguem indicados, a recorrente apurou imposto a pagar nos seguintes montantes:

Trimestre	Imposto a pagar	IRRF
2º	521.226,22	35.226,22
4º	1.354.176,99	50.695,09

Em relação ao ano-calendário de 2002, com tributação anual, a linha 18 da ficha 12A da DIPJ, que consta à fl. 173 dos autos, indica que a recorrente teve prejuízo de (R\$ 5.979.904,98), conforme demonstrado:

Processo nº 19515.001386/2007-80
Acórdão n.º 1402-001.182

S1-C4T2
Fl. 0

13. (-) Imposto de Renda Retido na Fonte	284.563,14
14. (-) Imposto de Renda Retido na Fonte por Órgão Público	0,00
15. (-) Imposto Pago Incidente sobre Ganhos no Mercado de Renda Variável	0,00
16. (-) Imposto de Renda Mensal Pago por Estimativa	5.815.110,86
17. (-) Parcelamento Formalizado de IR sobre a Base de Cálculo Estimada	0,00
18. IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	-5.979.904,98

Doravante, em face da especificidade de detalhes, passo a adotar as seguintes informações extraídas do termo de verificação fiscal e do acórdão recorrido:

3.1. A presente auditoria teve por objetivo analisar as diversas inconsistências apontadas pela DIORT/DERAT-SPO no processo administrativo nº 11610.007675/2003-79 que versa sobre DCOMP formalizada pelo contribuinte para comunicar a utilização dos saldos negativos do IRPJ (anos-calendário de 1998 a 2002 e 1º trimestre de 2003).

3.2. Intimamo o contribuinte a esclarecer cada item do citado despacho, sendo que após análise de toda a documentação apresentada, verificamos que:

3.2.1. no ano-calendário de 2001 foi constatado, no 2º e no 4º trimestres, IRPJ a pagar nos valores de R\$ 521.960,61 e R\$ 1.354.176,99, respectivamente. O contribuinte confirma estes valores e informa que efetuou o pagamento dos mesmos sob a forma de COMPENSAÇÃO e não com DARFs. Informa, ainda, que à época, a empresa tinha o entendimento de que não seria necessário informar nas DCTFs as compensações de tributos da mesma espécie. Apresenta para comprovação das compensações, planilha referente a Pagamento Antecipado IRPJ que abrange o período a partir de 1996 corrigido pela SELIC.

3.2.2. para o ano-calendário de 2002, demonstramos abaixo as compensações efetuadas pelo contribuinte, baseadas em suas planilhas de Pagamento Antecipado IRPJ (período a partir de 1996, corrigido pela SELIC) e de IRRF a compensar —Operações Financeiras com início em janeiro/95 corrigido pela SELIC.

IRPJ Estimativa – Ano-calendário 2002

DIPJ/MÊS	VALOR DIPJ	VALOR DCTF	DCTF lançada a menor
Janeiro	502.780,66	338.496,71	(164.283,95)
Março	1.064.209,64	1.067.602,06	3.392,42
Abril	1.553.549,86	1.552.023,25	(1.526,61)

Outubro	1.761.561,34	1.761.561,34	0,00
Novembro	933.009,35	933.009,35	0,00
TOTAIS	5.815.110,85	5.652.692,71	(162.418,14)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/11/2012 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/11/2012 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 24/11/2012 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 11/12/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

IRPJ Estimativa — Ano-calendário 2002**COMPENSAÇÕES realizadas – Ano-calendário 2002**

MÊS	VALOR	PLANILHA
Janeiro	502.780,66	Pagamento Antecipado IRPJ
Março	1.064.209,64	IRRF a compensar – Operações Financeiras
Abril	1.553.549,86	IRRF a compensar – Operações Financeiras
Outubro	1.761.561,34	IRRF a compensar – Operações Financeiras
Novembro	933.009,35	IRRF a compensar – Operações Financeiras

3.3. Diante das irregularidades acima expostas, LAVRAMOS, nesta data, o competente Auto de Infração do IRPJ, pelas seguintes razões:

3.3.1. **Ano-calendário de 2001: IRPJ a pagar referente ao 2º e 4º trimestres** (R\$ 521.960,61 e R\$ 1.354.176,99, respectivamente), haja vista que o contribuinte não declarou estes valores em DCTF, não estando, portanto, constituído o crédito tributário;

3.3.2. **Ano-calendário de 2002: Dedução indevida na apuração do lucro anual de estimativa não paga, em razão da diferença de R\$ 61.726,37 (sic.) entre o valor apurado como devido em DIPJ e o valor declarado em DCTF, conforme demonstrado acima.**

3.3.3. **Torna-se exigível, ainda, multa de 50 %, devido as declarações inexatas prestadas pelo contribuinte nas DCTFs do ano-calendário de 2002 (erro entre a estimativa calculada nos balancetes de suspensão e o valor declarado em DCTF a menor), conforme segue:**

Conforme referido anteriormente, a DRJ julgou parcialmente procedente o lançamento. O acórdão recorrido possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2001, 2002 PRELIMINAR. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente serão considerados nulos os atos em que presentes quaisquer das circunstâncias previstas pelos incisos I e II o art. 59, do Decreto nº 70.235/1972. Em não se dando, não há que se falar em nulidade.

Preliminar rejeitada.

DECADÊNCIA.

Não havendo pagamento antecipado, o termo inicial do prazo decadencial para que se efetue o lançamento se desloca para o previsto no artigo 173 do CTN, sendo ele de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Lançamento realizado após o prazo decadencial apenas com relação ao fato gerador ocorrido no 2º trimestre do ano-calendário de 2001.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2001, 2002

IRPJ A PAGAR. AC 2001. COMPENSAÇÃO NÃO COMPROVADA.

Não comprovada a compensação do IRPJ apurado no 4º trimestre do AC 2001, correta a exigência.

IRPJ. AC 2002. ESTIMATIVA INFORMADA EM DCTF EM VALOR INFERIOR AO APURADO E UTILIZADO NA DIPJ. LANÇAMENTO DA DIFERENÇA.

Correto o lançamento do valor correspondente à diferença entre o valor da estimativa informado e utilizado na DIPJ para apuração do IRPJ devido, e o indicado na DCTF.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA NÃO DECLARADA.

Correta a cobrança de multa isolada sobre a diferença verificada entre o valor de estimativa mensal apurado na DIPJ e o declarado em DCTF, multa esta reduzida para 50 % em face da aplicação do disposto no art. 106, II, "c", do CTN.

A parte interessada foi intimada do acórdão em 15-10-2009 (fl. 495) e em 16-11-2009 ingressou com o recurso de fls. 477 e seguintes alegando, em síntese:

- a) nulidade do auto de infração por ter sido lavrado sem qualquer motivação fática e jurídica;
- b) que encerrado o ano-calendário a exigência de recolhimento por estimativa deixa de ter sentido, uma vez que prevalece o valor efetivamente devido com base no lucro real apurado ao final do exercício;
- c) Decadência em relação ao 4º trimestre de 2001 e janeiro, fevereiro e março de 2002.
- d) Que os valores exigidos estão pagos por meio de compensações efetuadas nos termos da lei.
- e) *Quanto ao ano-calendário de 2002, sustenta a recorrente que inexistente a diferença de R\$ 162.418,14, pois comprovou por meio da juntada de sua DIPJ e das planilhas em questão que possui crédito e que efetuou a compensação dos valores devidos nos meses de Janeiro, Março e Abril de 2002, nos seguintes termos:*

DIPJ/MÊS	Valor DIPJ R\$	Valor Crédito	Saldo	Origem do crédito
janeiro	502.580,66	502.780,66	0,00	Pg. antecipado
março	1.064.209,64	1.067.602,06	3.392,42	IRRF – Op financeiras
abril	1.553.549,86	1.553.549,80	0,00	IRRF – Op financeiras

Processo nº 19515.001386/2007-80
Acórdão n.º **1402-001.182**

S1-C4T2
Fl. 0

f) Que o fisco jamais podia ter exigido multa isolada e multa de ofício em concomitância;

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Relator.

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33, do Decreto nº. 70.235 de 06/03/1972, foi interposto por parte legítima, está devidamente fundamentado e preenche os requisitos de admissibilidade. Assim, conheço-o e passo ao exame da matéria.

I - Da alegação de nulidade do auto de infração

Ao tratar dos requisitos do auto de infração o artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, assim dispõe:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

A identificação do autuado, a descrição dos fatos, a disposição legal infringida e o valor do crédito tributário são requisitos essenciais à validade do auto de infração. No que diz respeito à indicação do autuado, só é nulo o auto de infração que não identificar, com precisão, o sujeito passivo a quem se atribui os fatos descritos, em relação aos quais houve incidência de determinada regra de exigência tributária, cuja consequência é a obrigação de pagar tributo, ainda que decorrente do não cumprimento de obrigação acessória.

Por sua vez, a data, o local, a hora, a intimação para cumprir a exigência ou apresentar defesa, a indicação do cargo do autuante e o número de sua matrícula são requisitos que, se inexistentes, podem ser repetidos sem que isto se constitua em um novo lançamento. A falta de assinatura do autuante, por sua vez, é elemento que antecede a existência do próprio ato. Tal defeito é de tamanha proporção que impede que o ato ingresse no mundo jurídico.

Em síntese, da análise que faço acerca da natureza dos vícios inerentes ao auto lançamento, entendo que os que dizem respeito a identificação do autuado, a descrição dos fatos, a disposição legal infringida e o valor do crédito tributário se constituem em vícios materiais. Por sua vez, a data, o local, a hora, a intimação para cumprir a exigência ou apresentar defesa, a indicação do cargo do autuante e o número de sua matrícula são elementos relacionados aos vícios formais. A falta de assinatura do auto de lançamento é elemento que diz respeito à existência do próprio ato. Em outras palavras, a assinatura do documento em

relação ao qual se pretende atribuir a condição de ato jurídico, com aptidão para criar, extinguir ou modificar obrigações, se constitui em elemento essencial à existência deste. A falta de assinatura se constitui em defeito que impede que o ato se forme e ingresse no mundo do direito com o atributo de ato jurídico.

No caso concreto, destacou a autoridade fiscal que a autuação decorre da “insuficiência de recolhimento e de declaração do imposto de renda devido, apurado pelo confronto dos dados escriturados com os declarados.” Prosseguindo na descrição dos fatos, a autoridade fiscal indicou o mês, a diferença que considerou devida e o dispositivo legal incidente. Desta forma, não há o que se falar em nulidade do lançamento por defeito decorrente da descrição dos fatos ou na norma de incidência tributária.

II – Decadência alegação de decadência em relação ao 4º trimestre de 2001 e janeiro, fevereiro e março de 2002.

Nos termos do artigo 45, do CTN, “a lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributários a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.”

Há casos em que o imposto retido pela fonte pagadora constitui-se em tributação exclusiva. Há hipóteses, como na prestação de serviços a pessoas jurídicas em que o imposto descontado pela fonte pagadora é deduzido do imposto devido, apurado no encerramento do período-base. O valor descontado pela fonte pagadora tem natureza de tributo, tanto é assim que pode ocorrer situações, como no caso de pessoas físicas, em que o imposto retido na fonte é superior ao imposto devido. Nestas situações, encerrado o ano-calendário, ao deduzir o imposto retido do montante apurado no encerramento do período-base, tem-se imposto a restituir.

No caso concreto, em relação ao quarto trimestre do ano-calendário de 2001 a empresa teve imposto de renda retido na fonte no montante de R\$ 50.695,09. Na medida em que este imposto é deduzido do valor apurado no encerramento do período-base, tal valor tem natureza jurídica de pagamento parcial, pois se assim não fosse não poderia ser deduzido do imposto apurado. Trata-se de valor que integrava a receita do sujeito passivo e que foi alocado ao fisco, pela fonte pagadora, como antecipação do imposto devido. Situação idêntica se verificaria caso tivéssemos diante de recolhimento de estimativas.

Em assim sendo, em relação ao quarto trimestre de 2001, dado a existência de pagamento caracterizado pela retenção na fonte no valor de R\$ 50.695,09, há que se reconhecer a decadência em relação ao quarto trimestre de 2001, visto que a notificação do lançamento somente se efetivou em 17-05-2007.

No que diz respeito ao ano-calendário de 2002, no ponto em que a recorrente alega decadência relacionada às diferenças de estimativas nos meses de janeiro, fevereiro e março, ainda que se considere as retenções como pagamento, não lhe assiste razão. Ocorre que em relação ao ano-calendário de 2002 a tributação da recorrente deu-se com base no lucro real. O recolhimento da estimativa caracteriza pagamento antecipado de tributo cujo fato gerador somente se efetiva no final do ano-calendário. O marco inicial da decadência é a data do fato gerador e não da data prevista para pagamento do tributo. Em assim sendo, quando do lançamento em 17-05-2005, ainda não tinha decorrido 05 (cinco) anos em relação ao fato gerador ocorrido em 31-12-2002.

Da alegação de impossibilidade de exigência de estimativa, quando encerrado o ano-calendário, o contribuinte não apura imposto a pagar.

Conforme relatado, no ano-calendário de 2002 a recorrente não apurou tributo devido em razão de saldo negativo. Nesta linha, conforme já decidido na sessão de 25 de janeiro de 2011, em acórdão relatado pelo ilustre Conselheiro Antônio Praga, este colegiado, por maioria de votos, na ocasião vencida a Conselheira Albertina, firmou entendimento no sentido de que é inaplicável a penalidade referente à multa de isolada, após o encerramento do período de apuração, quando o contribuinte não apura imposto devido. O citado acórdão de nº 1402-00.458 possui a seguinte ementa:

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

A decisão acima referida, após fazer referência ao acórdão CSRF/01-05.838, da lavra do Conselheiro Marcus Vinícius Neder de Lima, destaca que “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.”

O caso concreto revela situação idêntica, mudando-se apenas o ano-calendário. Verificado que no ano-calendário de 2002 a recorrente não apurou imposto a pagar e que o lançamento somente ocorreu em 2007, na esteira da jurisprudência deste colegiado, não há que se falar em exigência da multa de ofício isolada por falta de recolhimentos de estimativas mensais.

Ao meu sentir, ainda que se admita, após o encerramento do ano-calendário, a exigência de multa isolada pelo não recolhimento das estimativas, o valor destas não pode superar ao valor do imposto devido. Se a estimativa é antecipação do imposto supostamente devido ao final do ano-calendário, por evidente que o não recolhimento desta não pode gerar multa superior ao próprio imposto. Nesta linha comungo com o entendimento do Conselheiro Marcus Vinicius Neder de Lima, citado no voto do Conselheiro Antônio Praga, no ponto em que faz o seguinte destaque:

“A interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico..., 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”.

Em que pese ter destacado na sessão de 17 de janeiro de 2012, no acórdão nº 1402-00.858, que discordo dos fundamentos do ilustre Conselheiro Marcus Vinícius quando ele menciona que “o valor pago a título de estimativa não tem natureza de tributo, eis que, juridicamente, o fato gerador só será tido ocorrido no final do período anual (31/12)”, com ele concordo quando se reportando às normas anteriores à Lei nº 11.488, de 2007, assim fundamentou decisão cuja cópia extraio do voto do Conselheiro Antônio Praga, antes referido:

*“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 quer fazer crer a Procuradoria da Fazenda Nacional.*

...

O aplicador, diante dessas proposições extraídas do texto legal, deve buscar a interpretação que alcance a coerência interna do conjunto, por isso a construção lógica da regra jurídica não pode levar ao cumprimento de um enunciado prescritivo e ao necessário descumprimento de outro do mesmo dispositivo legal. O intérprete deve buscar o sentido do conjunto que afaste contradições, afinal, dentre a moldura de significações possíveis de um texto de direito positivo a escolha do intérprete de ser feita em consonância com todo ordenamento jurídico.

Nesse sentido, vale lembrar que o rigor é maior em se tratando de normas sancionatórias, não se devendo estender a punição além das hipóteses figuradas no texto. Além da obediência genérica ao princípio da legalidade, devem também atender a exigência de objetividade, identificando com clareza e precisão, os elementos definidores da conduta delituosa. Para que seja tida como infração, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata. A insegurança, sobretudo no campo de aplicação de penalidades, é absolutamente incompatível com a essência dos princípios que estruturam os sistemas jurídicos no contexto dos regimes democráticos.

Reportando-me a doutrina de Paulo de Barros Carvalho, a base de cálculo da regra sancionatória, a semelhança da regra de incidência tributária, apresenta três funções: (i) compor a específica determinação da multa; (ii) medir a dimensão econômica do ato delituoso, e (iii) confirmar, infirmar ou afirmar o critério material da infração. A primeira função permite apurar o montante da sanção. Na segunda, o valor adotado como base de cálculo busca aferir o quanto o sujeito ativo foi prejudicado (função reparadora) e para garantir eficácia a norma (função desestimuladora da conduta ilícita).

Por fim, a última função da base de cálculo atende a exigência de proporcionalidade entre o delito e a sanção. Se a conduta visa coibir falta de pagamento de tributo, a base de cálculo apropriada é o montante não pago. Se, por outro lado, a conduta ilícita refere-se ao descumprimento de um dever instrumental não relacionado à falta de recolhimento de tributo, não seria razoável adotar essa grandeza como base de cálculo. Nessa mesma linha, a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas regras sancionadoras faz pressupor a identidade ou, pelo menos, a proximidade da materialidade dessas condutas ilícitas. Ou seja, sanções que têm a mesma base de cálculo devem, em princípio, corresponder a idêntica conduta ilícita.

Essas conclusões aplicadas à legislação tributária evidenciam o desarranjo na adequação das regras sancionadoras atualmente vigentes no imposto sobre a renda, em que ofensas a bens jurídicos de distintos graus de importância para o Direito são atribuídas penas equivalentes, sem que se atente ao princípio da proporcionalidade punitiva. A punição prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 pelo não recolhimento do tributo (75% do imposto devido) é equivalente a punição

prevista no mesmo artigo pelo descumprimento do dever de antecipar o mesmo tributo (75% do valor da estimativa). Em certos casos, a penalidade isolada chega a ser superior a multa de ofício aplicada pelo não recolhimento do tributo no fim do ano.

Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito.

Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano- calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam “princípio da consunção”.

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: “pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave...” E prossegue “no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave”.

Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.

Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades – de mora e de ofício – na mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.

Nesse sentido, cabe ressaltar que a Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, veio a disciplinar posteriormente a aplicação de multas nos casos de lançamento de ofício pela Administração Pública Federal. Esse dispositivo legal veio a reconhecer a correção da jurisprudência desta Câmara, estabelecendo a penalidade isolada não deve mais incidir sobre **sobre a totalidade ou diferença de tributo**, mas apenas sobre

“valor do pagamento mensal” a título de recolhimento de estimativa. Além disso, para compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustou o percentual da multa por falta de recolhimento de estimativas para 50%, passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação (Lei no 8.218/91, art. 6º).

Assim, a penalidade isolada aplicada em procedimento de ofício em função da não 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.”

Observo ainda que em outra ocasião este egrégio colegiado, em composição da qual integrava somente a Conselheira Albertina, que votou vencida, no acórdão nº 107-09.493, julgado em 17-09-2008, relatado pela própria Conselheira Albertina e designado o Conselheiro Marcus Vinícius Neder de Lima para fazer o voto vencedor, decidiu com os seguintes fundamentos que se aplicam integralmente ao caso concreto, os quais agrego ao meu voto como razões de decidir:

“A jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais é pacífica, quanto à improcedência da aplicação de penalidade pelo não recolhimento de estimativa quando o valor do cálculo estimado ultrapassa o tributo devido na escrita fiscal ao final do exercício. Representando esse entendimento, cito o acórdão CSRF/01-05.552, de 04.12.2006:

O artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996 determina que a multa de ofício seja calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, grandeza que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. Na apuração do lucro real anual, o tributo devido pelo contribuinte só é conhecido ao final do período de apuração quando ocorre a aquisição de renda pelo contribuinte - fato gerador do Imposto sobre a Renda. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando o valor do cálculo estimado ultrapassa o tributo devido na escrita fiscal ao final do exercício.

Assim, a multa foi exigida após o encerramento do ano-calendário e segundo esse entendimento está limitada ao valor do ajuste e por essa razão deveria ser exigida a multa isolada apenas sobre o valor do ajuste, entretanto, o ajuste anual também foi lançado no auto de infração (item 5 do auto — aplicação indevida de alíquota), cujo imposto apurado é de R\$ 23.005,52. Assim, também não deve prevalecer a multa isolada

Processo nº 19515.001386/2007-80
Acórdão n.º **1402-001.182**

S1-C4T2
Fl. 0

*incidente sobre o imposto apurado no ajuste, em razão da
concomitância.*

ISSO POSTO, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento, acolher parcialmente a preliminar de decadência, reconhecendo extintos os créditos referente ao quarto trimestre de 2001 e, no mérito, dar provimento ao recurso para cancelar a multa isolada.

(assinado digitalmente)
Moisés Giacomelli Nunes da Silva