



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

Processo nº 19515.004405/2003-04
Recurso nº 174.645 Voluntário
Acórdão nº 1201-00.441 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de março de 2011
Matéria IRPJ
Recorrente LOGOPLASTE DO BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2003

NULIDADE. FALTA DE CLAREZA E COMPROVAÇÃO DAS INFRAÇÕES. INOCORRÊNCIA.

As descrições das imputações tributária e punitivas estão claras no Auto de Infração e no Relatório Fiscal, tanto é que a Recorrente conseguiu de forma satisfatória impugnar o lançamento, apresentando argumentos que combatem a cobrança do imposto e das multas, mostrando que possui perfeita compreensão dos fatos e do problema, tratando de argumentos jurídicos que confirmam seu exercício jurídico de ampla defesa.

SALDO NEGATIVO DO ANO-CALENDÁRIO DE 2000. RECONHECIMENTO DOS VALORES DE EMPRESA INCORPORADA. ATENDIMENTO AOS REQUISITOS LEGAIS. ERRO NO CÁLCULO PELO CONTRIBUINTE.

As planilhas da fiscalização mostraram a inclusão dos saldos negativos da empresa incorporada sendo somados aos valores apurados da empresa incorporadora. Com isso, perde objeto as alegações do Recorrente de que não foram somados os saldos da empresa incorporada.

SALDO NEGATIVO DE 2003. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE PARCELA DE ESTIMATIVA EM JUNHO DE 2003. APLICAÇÃO DO ARTIGO 2º DA LEI Nº 9.430/96.

Correta a exigência do IRPJ de junho de 2003, visto que o contribuinte deixou de recolher a antecipação nos termos do artigo 2º da Lei nº 9.430/96, parágrafos 1º e 2º. Autuação realizada no mesmo ano-calendário.

MULTA DE OFÍCIO DE 75%. LEGALIDADE.

Quanto à multa confiscatória de ofício de 75%, a mesma tem previsão legal, sendo vedado a esse E. Tribunal declarar inconstitucionalidade de Lei, conforme a Súmula nº 2 do CARF.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA E ABSORÇÃO PELA MULTA DE OFÍCIO. RECONHECIMENTO.

A multa isolada, a despeito de possuir base de cálculo distinta da multa de ofício, foi absorvida por esta, mostrando-se ainda concomitante quanto ao mesmo fato levado a cabo para punir o contribuinte.

Recurso conhecido e provido parcialmente, para cancelar a multa isolada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em DAR provimento parcial ao recurso do contribuinte, para afastar a multa isolada concomitante. Vencidos os conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Marcelo Cuba Netto que mantinham a cobrança da multa isolada.

CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS – Presidente

(documento assinado digitalmente)

RAFAEL CORREIA FUSO - Relator

(documento assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS (presidente), ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO (vice-presidente), GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, RÉGIS MAGALHÃES SOARES DE QUEIROZ, MARCELO CUBA NETTO e RAFAEL CORREIA FUSO.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado pela fiscalização, em 16/07/2003, que cobra da contribuinte IRPJ de 2000 em relação a saldo a pagar após o ajuste na sistemática de recolhimento por estimativa (valor de R\$ 162.660,94), IRPJ de 2003 decorrente de recolhimento insuficiente de estimativa do mês de junho de 2003 (R\$ 22.774,61), multa de ofício de 75% sobre o valor do imposto quanto ao saldo e multa isolada de 75% relativa aos meses de fevereiro e março de 2000, esta última apenas sobre os recolhimentos insuficientes de estimativas, conforme descrição do Relatório Fiscal abaixo transcrito:

I — DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO — IRPJ (VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS) — FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ APURADO NA DIPJ E ESTIMATIVA SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

A — DOS FATOS

O contribuinte acima identificado está sujeito a tributação do resultado com base no lucro real, e nos períodos examinados

optou pela apuração do lucro real anual, efetuando os cálculos

das estimativas mensais, mediante balancetes mensais levantados para fins de suspensão ou redução e, a respectiva demonstração de apuração do lucro real.

No ano calendário de 2000 efetuou a compensação indevida na importância total de R\$ 178.557,52, sendo R\$ 41.195,15 no período de apuração de fevereiro de 2000 e R \$137.362,37 em maio de 2000, provocando recolhimentos insuficientes a título de estimativa do IRPJ conforme demonstrativo anexo ao presente Termo. Também deixou de recolher o imposto de renda calculado sobre o lucro real constante da DIPJ na importância de R\$ 162.660,94.

Já no ano calendário de 2003, ocorreu insuficiência de recolhimento do IRPJ a título de estimativa no valor de R\$ 22.774,61 referente ao período de apuração de junho de 2003.

Em decorrência do exposto acima, estamos procedendo ao lançamento de ofício da multa isolada sobre as parcelas do IRPJ devidas e não recolhidas na forma de estimativa, bem como, pela falta de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real no ano calendário de 2000 e sobre a base estimada de junho de 2003.

Devidamente intimada, a contribuinte apresentou impugnação.

A DRJ-SP manteve em parte o lançamento efetuado, conforme a ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2000, 30/06/2003, 31/03/2000, 30/04/2000

PRELIMINAR. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Somente serão declarados nulos aqueles atos em que presentes quaisquer das situações previstas pelo art. 59 do Decreto nº 70.235/1972. Ausentes quaisquer daquelas, não há que se falar em nulidade do lançamento. Preliminar rejeitada.

MÉRITO. NÃO RECOLHIMENTOS. ANTECIPAÇÕES DO IRPJ, APURADAS MEDIANTE BALANÇO DE SUSPENSÃO OU REDUÇÃO. LANÇAMENTO APÓS ENCERRADO O ANO-CALENDÁRIO. MULTA ISOLADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. LANÇAMENTO EFETUADO NO DECORRER DO ANO-CALENDÁRIO EM QUE APURADO E INOCORRIDO O RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES.

Tendo em vista que o IRPJ exigível após o término do ano-calendário respectivo é somente aquele resultante do saldo de ajuste apurado em DIPJ, e constatada a falta de recolhimento das parcelas relativas às antecipações, o lançamento deve se cingir à imposição da multa de ofício isolada sobre os valores não recolhidos a tal título. Já quanto ao valor apurado (saldo de ajuste) em DIPJ e não recolhido, correta a exigência do tributo. Em tendo a ação fiscal detectado, no decorrer do ano-

calendário, a inoccorrência de parcelas de antecipação, deve(m) a(s) mesma (s) ser(em) objeto de lançamento de ofício. Em relação à multa de ofício isolada, há que ser aplicada à mesma a denominada retroatividade benigna prevista pelo art. 106 do CTN, reduzindo-a, no caso, de 75% para 50%, conforme art. 14 da Medida Provisória nº351/2007.

Lançamento Procedente em Parte

A contribuinte foi intimada do acórdão da DRJ em 25/07/2008.

Inconformada com a decisão, interpôs Recurso Voluntário, em 26/08/2008, apresentando os seguintes argumentos:

a) nulidade do auto de infração, informando que o Agente Fiscal limitou—se a fazer a remissão a diversos artigos de legislação, sem, contudo, apontar com clareza e comprovação as supostas infrações cometidas pela Impugnante, ou seja, não foi trazido para o corpo da autuação qualquer fundamentação condizente, ou, no mínimo, aceitável para o lançamento realizado; a fim de possibilitar à contribuinte o exercício da ampla defesa e do contraditório, garantidos constitucionalmente;

b) ao analisar os cálculos efetuados pelo Sr. Agente Fiscal, a contribuinte constatou que o mesmo não considerou o saldo total dos valores recolhidos durante os períodos sob análise, bem como a totalidade de saldos negativos na qual a empresa possui direito a compensação oriundo de empresa incorporada pela contribuinte, o que ensejou a suposta idéia de que não haveria saldo suficiente para as compensações realizadas;

c) a Recorrente, até 25.04.1997 denominada PPC — Plásticos de Caldas Novas, incorporou, em 30.10.1999, a empresa Recplaste Fábrica de Embalagens Plásticas Ltda., assumindo todos os ativos e passivos da incorporada;

d) nesse sentido, após a composição dos ativos da empresa incorporada, apurou-se a existência de saldos credores de IRPJ, passíveis de compensação pela Recorrente, os quais foram devidamente atualizados à medida em que foram sendo utilizados;

e) Porém, a autoridade fiscal, no momento em que procedeu à verificação dos créditos, passíveis de compensação com débitos de IRPJ apenas levou em consideração o saldo negativo de IRPJ pertencente apenas à Recorrente, deixando de anotar os créditos recebidos através da incorporação da empresa Recplaste Fábrica de Embalagens Plásticas Ltda.;

f) De fato, observando as planilhas elaboradas pelo Fiscal Autuante (fls. 34), verificamos que ele considera um saldo inicial, em 31.12.1997, no montante de R\$ 37.669,18 para compensar;

g) Em 31.01.1999 houve o registro de um saldo negativo adicional no total de R\$ 43.442,15 e em 30.11.1999 houve outro registro de R\$ 85.968,42;

h) Todos esses valores iniciais, somados, perfazem o total de R\$ 167.109,75, que, com a incidência de juros equivalentes à taxa SELIC chegam, em 31.12.1999, ao total de R\$ 186.465,47, passível de ser utilizado para compensação;

i) Sendo assim, de acordo com os cálculos efetuados pela autoridade fiscal, a Recorrente esgotou o total de créditos em fevereiro de 2000, de modo que as compensações efetuadas em fevereiro e março do referido ano-calendário teriam sido indevidas, o que teria gerado o recolhimento a menor a título de estimativa;

j) Entretanto, as planilhas apresentadas pelo Sr. Fiscal apresentam erros no que se refere à atualização dos créditos da Recorrente, e além disso, não leva em conta o montante decorrente da incorporação da empresa Recplaste;

k) Desse modo, em 31.12.1999 o saldo passível de compensação pela Recorrente era de R\$ 195.864,02 e não os R\$ 186.465,47 apontados pelo Sr. Fiscal, conforme planilha juntada em seu petítório;

l) Veja-se pela tabela mencionada na petição do Recurso, que a Recorrente, em 31.01.2000 possuía R\$ 72.622,28 para compensação e não R\$ 62.684,03 conforme apontou o Sr. Fiscal Autuante;

m) Além dos equívocos cometidos durante a atualização dos valores relativos aos saldos negativos de IRPJ pertencentes à Recorrente, a autoridade fiscal não considerou os saldos negativos oriundos da empresa incorporada pela Recorrente;

n) De fato, consoante planilhas carreadas aos autos, a Recorrente, ao incorporar a empresa Recplaste, assumiu um saldo negativo de IRPJ, que em montantes originais traduz-se nos seguintes valores: R\$ 51.366,37 (dez/1998) e R\$125.188,27 (dez/99);

o) Desse modo, efetuando-se as atualizações desses montantes segundo os mesmos critérios utilizados pela Fiscalização, temos que havia saldo suficiente para proceder às compensações realizadas pela Recorrente nos períodos de março e abril de 2000;

p) Note-se que os valores passíveis de compensação, em 31.03.2000, somando os saldos negativos da Logoplaste e os da Recplaste são bem superiores ao montantes apurados de estimativas para março e abril de 2000;

q) De fato, ao passo que as estimativas de março e abril de 2000 somam R\$ 241.241,55, os saldos a compensar somam R\$ 268.699,24;

Saldo em 31.03.2000

Origem Valor

Recplaste R\$ 65.430,48

Recplaste R\$ 130.646,48

Logoplaste R\$ 72.622,28

TOTAL R\$ 268.699,24

p) De acordo com todas as tabelas até aqui apresentadas, percebe-se que não há que se falar em falta de recolhimento das estimativas mensais nos períodos de fevereiro e março de 2000, visto que a Recorrente possuía saldo suficiente para proceder às compensações nos respectivos períodos;

q) Assim, com base em seus levantamentos, o Sr. Agente Fiscal acabou por concluir na ocorrência de insuficiência de recolhimento nos períodos mencionados;

r) Ademais, afigura-se totalmente descabida a aplicação de multa isolada pelo não recolhimento das estimativas, assim como é totalmente desarrazoada a exigência do valor do IRPJ devido no ajuste;

s) Por fim, afirma que a multa isolada, mesmo reduzida para 50%, tem efeito confiscatório, violando artigos da Constituição Federal, destacando ainda que a fiscalização cobra a multa de ofício também sobre a mesma base de cálculo da multa isolada, tratando-se de *bis in idem*. Cita jurisprudência dessa Corte sobre a impossibilidade da aplicação da multa concomitantemente;

t) Em seu pedido, requereu: (i) seja acolhida a preliminar de nulidade do auto de infração, por falta de observância das normas que regem o lançamento tributário; (ii) caso não seja esse o entendimento de Vossas Senhorias, seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário para cancelar a exigência fiscal, visto que não há que se falar em recolhimento a menor das estimativas mensais, porquanto as compensações foram realizadas nos estritos termos da legislação de regência e em montante suficiente para liquidar os débitos apurados; (iii) caso não seja esse o entendimento de Vossas Senhorias, seja afastada a multa isolada em face de seu evidente efeito confiscatório e também pelo fato de ser calculada sobre a mesma base que é utilizada para o cálculo da multa de ofício.

Este é o Relatório!

Voto

Conselheiro RAFAEL CORREIA FUSO

O Recurso é tempestivo e atende aos requisitos legais, por isso o conheço.

Quanto à nulidade alegada pela Recorrente, especificamente quanto à falta de clareza e comprovação das supostas infrações cometidas pela Recorrente, entendo que não houve qualquer nulidade no lançamento, muito menos cerceamento do direito de defesa ou violação dos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Isso porque a descrição das imputações tributária e punitivas estão claras no Auto de Infração e no Relatório Fiscal, tanto é que a Recorrente conseguiu de forma satisfatória impugnar o lançamento, apresentando argumentos que combatem a cobrança do imposto e das multas, mostrando que possui perfeita compreensão dos fatos e do problema, tratando de argumentos jurídicos que confirmam seu exercício jurídico de ampla defesa.

Quanto ao mérito, entendo que assiste razão em parte o Recorrente. Contudo, trataremos das questões de forma segregada:

A) Saldo Negativo do Período de 2000

Quanto ao saldo cobrado pela fiscalização através de Auto de Infração do período-base de 2000, no valor de R\$ 162.660,94, entendo que a Recorrente teve seu direito reconhecido quanto ao somatório do saldo negativo apurado e declarado na DIPJ de 1999 da empresa incorporada, no valor de R\$ 85.968,42.

Conforme se constata da fl. 418 dos autos, a empresa Logoplaste, antes denominada PPC — Plásticos de Caldas Novas, incorporou, em 30.10.1999, a empresa

Recplaste Fábrica de Embalagens Plásticas Ltda., assumindo todos os ativos e passivos da incorporada.

Com isso, ao analisarmos o saldo negativo da incorporada, conclui-se que na ficha 13 da DIPJ de 1999, a declaração do valor de R\$ 85.968,42.

Esse inclusive é o entendimento dos julgados da DRJ. Vejamos:

ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

EMENTA: SALDO NEGATIVO DE CSLL DE EMPRESA INCORPORADA. O saldo negativo de empresa incorporada pode ser utilizado pela empresa incorporadora com os respectivos acréscimos legais.

Ano-calendário: 01/01/2004 a 31/12/2004

DRJ de Campo Grande, 2ª Turma, Acórdão 04-21064 de 09 de julho de 2010.

O extinto Conselho de Contribuintes vinha se manifestando em suas decisões que nos casos de transferência de créditos em razão da operação de incorporação, é possível a utilização dos créditos apurados por empresa incorporada nas hipóteses em que houve o atendimento, por parte da incorporadora, de todas as condições necessárias, como a baixa do CNPJ, entrega de DIPJ específica, para a comprovação da operação.

No caso dos autos, constata-se que a baixa do CNPJ fora devidamente realizada (houve o encerramento efetivo da empresa) e a Declaração Especial fora devidamente entregue pela empresa Recplaste, conforme se observa das fls. 169 e seguintes.

Portanto, entendo que as exigências trazidas pela jurisprudência do extinto Conselho de Contribuintes estão atendidas no presente caso, para reconhecer a soma do crédito da empresa incorporada à incorporadora no valor de R\$ 85.968,42.

Da mesma forma é registro de um saldo negativo adicional no total de R\$ 43.442,15, que adota os mesmos fundamentos acima expostos.

Tanto é que a fiscalização em sua planilha de apuração do saldo reconheceu esses dois valores no somatório do IRPJ a compensar, ou seja, somou com crédito tais valores.

Nesse sentido, não assiste razão a Recorrente quando alega a ausência do somatório do saldo negativo decorrente da incorporação.

Já em relação ao erro da planilha da fiscalização quanto ao saldo negativo próprio do período-base de 2000, alega a Recorrente em seu petítório que o Sr. Agente Fiscal deixou de considerar o saldo total dos valores recolhidos durante os períodos sob análise.

Esses valores iniciais, segundo a Recorrente, somados, perfazem o total de R\$ 167.109,75, que, com a incidência de juros equivalentes à taxa SELIC chegam, em 31.12.1999, ao total de R\$ 186.465,47, passível de ser utilizado para compensação.

Contudo, de acordo com os cálculos efetuados pela autoridade fiscal, a Recorrente esgotou o total de créditos ora mencionados em fevereiro de 2000, de modo que as

compensações efetuadas em fevereiro e março do referido ano-calendário teriam sido indevidas, o que teria gerado o recolhimento a menor a título de estimativa.

Ao compararmos a planilha apresentada pelo Recorrente com a planilha da fiscalização, observa-se que a discussão está no cálculo de atualização do saldo negativo do imposto.

A Recorrente afirma que declarou e apurou em DIPJ o saldo negativo no valor de R\$ 37.669,18 em 31/12/1997, fazendo a atualização desse saldo pela Selic até 31/12/1999, tendo como valor atualizado o montante de R\$ 47.342,63.

Quando analisamos o cálculo de atualização do valor do saldo negativo realizado pela fiscalização, constata-se que o Sr. Auditor Fiscal chegou no mesmo valor de R\$ 47.342,63.

Conclui que, em 31.12.1999 o saldo passível de compensação pela Recorrente era de R\$ 195.864,02 e não os R\$ 186.465,47 apontados pelo Sr. Fiscal, conforme planilha juntada em seu petição.

Com todo respeito às alegações da Recorrente, mas o erro está na planilha da contribuinte, que no cálculo de 31/12/1999 para 28/02/1999, computou de forma errada em seu cálculo o somatório dos juros, passando o saldo atualizado de R\$ 91.609,62 para R\$ 104.006,15, somando como juros um valor de R\$ 12.396,53, enquanto os juros reais de atualização fora de 2,38% sobre a base de cálculo de R\$ 91.609,62, ou seja de R\$ 1.931,24.

Diante de tamanho erro, todo o restante do cálculo de compensação do saldo devedor com o crédito do imposto restou prejudicado.

Portanto, com a razão a fiscalização, visto que o erro está nos apontamentos e cálculos do Recorrente.

Diante do exposto, mantenho a decisão da DRJ quanto à cobrança do IRPJ de 2000 no valor de R\$ 162.660,94.

B) Saldo Negativo do Período de 2003

Outra questão ventilada na decisão da DRJ, que não merece reparos é a antecipação de junho de 2003 recolhida a menor no regime de estimativa.

Observa-se que a cobrança do imposto fora realizada dentro do mesmo ano calendário, ou seja, pautou-se na ausência do recolhimento da estimativa no mês de junho de 2003.

Vejamos a legislação aplicada ao caso em questão:

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. (Regulamento)

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

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

O saldo alegado pelo Recorrente, que teria sobrado de 2000, não existe, conforme demonstrado no trabalho fiscal e no erro de cálculo do contribuinte.

Portanto, equivocada a premissa apontada pelo Recorrente nos seguintes termos:

Isso porque em abril de 2000, havia ainda um saldo a compensar de R\$ 27.457,69. Somente esse valor original, sem atualizações, é superior ao montante apontado como devido pela autoridade fiscal, que é de R\$ 22.774,61.

Diante disso, correta a exigência do IRPJ de junho de 2003, visto que o contribuinte deixou de recolher a antecipação nos termos do artigo 2º da Lei nº 9.430/96, parágrafos 1º e 2º.

C) Multa Confiscatória

Quanto à multa confiscatória de ofício de 75%, cumpre destacar que a mesma tem previsão legal, sendo vedado a esse E. Tribunal declarar inconstitucionalidade de Lei, conforme a Súmula nº 2 do CARF, abaixo transcrita:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Da mesma forma é o entendimento quanto à multa isolada de 50%, reduzida pela DRJ ao aplicar a retroatividade benigna do artigo 106, inciso II do CTN, diante da redução da penalidade pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007.

Nestes termos, rejeito os fundamentos do Recurso quanto à inconstitucionalidade das multas ora aplicadas.

D) Cobrança da Multa de Ofício e da Multa Isolada Conjuntamente

Quanto à alegação da Recorrente de que é vedado no nosso ordenamento jurídico o *bis in idem*, cumpre destacar que a cobrança da multa de ofício tem fundamento de validade no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, enquanto a multa isolada tem fundamento de validade no artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96.

Da mesma forma, os fatos geradores e as suas bases de cálculo são distintos, quais sejam: a) a multa isolada decorre da ausência de recolhimento de saldo a pagar do IRPJ após a realização do ajuste; (b) a multa isolada decorre da ausência de recolhimento do IRPJ no mês, com base em receita bruta ou balanço/balancete mensal.

Tanto não são iguais que os valores que serviram de base de cálculo para a multa isolada (antes da redução pela DRJ) é diverso do valor que serviu de penalidade para a multa de ofício:

Multa Isolada	Base de Cálculo	Valor da Multa
75%	R\$ 41.195,15	R\$ 30.896,36
75%	R\$ 137.362,37	R\$ 103.021,78
Multa de Ofício	Base de Cálculo	Valor da Multa
75%	R\$ 162.660,94	R\$ 121.995,70

Contudo, o que entendo que não é razoável e coerente na decisão da DRJ é aplicar duas penalidades sobre um mesma omissão, qual seja, aquela que decorreu da ausência de recolhimento de estimativa em fevereiro e março de 2000, que resultou e refletiu na ausência do pagamento do saldo após o ajuste em 31/12/2000.

Portanto, nesse aspecto, entendo como coerente a aplicação da multa apenas em relação a uma omissão.

O ilustre Conselheiro e Professor Doutor Guilherme Adolfo Mendes, em seu artigo sobre “ Multas Tributárias e o Princípio da Consunção”, publicada pela Revista de Direito Tributário nº 106, páginas 127 a 138, traz as seguintes transcrições sobre o tema:

De igual forma podemos encontrar hipótese similar em relação à tributação das pessoas jurídicas. Além do regime definitivo trimestral, o imposto de renda pode ser apurado anualmente; neste caso, contudo, a pessoa jurídica estará obrigada a promover antecipações mensais estimadas. Com base em dispositivos do mesmo art. 44 da Lei nº 9.430/96, a violação ao dever de pagar em definitivo implica uma sanção pecuniária no percentual de 75%, ao passo que o delito de meramente não antecipar acarreta uma punição de 50%. Desse modo, o mero não recolhimento das estimativas impõe multa de 50%; como estas antecipações são calculadas tomando-se por base exclusivamente a receita, um registro indevido de despesa acarreta apenas a redução do imposto definitivo e assim a aplicação da multa de 75%; já uma omissão de receita reduzirá ambos os valores (a antecipação e o pagamento definitivo), mas a infração mais grave deve absorver a outra.

Há, porém, uma peculiaridade . Uma parte da própria omissão de receita pode ser absorvida por despesas. Assim, não acarretará imposto devido e, consequentemente, não irá compor a quantificação punitiva mais elevada. Nesse caso, em relação a essa parcela, deve prevalecer a sanção menos onerosa de 50%.

Isto posto, pelo princípio da absorção ou consunção, não deve ser aplicada a penalidade pela violação do dever de antecipar, mas apenas na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se indetificarem.

Cumpre destacar ainda que o entendimento do ilustre Conselheiro acima citado apresenta ainda uma peculiaridade na qual não concordamos, qual seja, de considerar como tributado o valor da diferença das bases de cálculo consideradas pela fiscalização para fins de multa.

No caso em questão, pela teoria do Conselheiro Guilherme seria objeto de multa isolada a diferença dos valores das bases de cálculo do mês de fevereiro e maio de 2000, quando comparado com saldo devedor final após o ajuste em 31/12/2000. Esse valor seria de R\$ 15.896,58 (base de cálculo). Aplicando-se 50%, seria cobrada multa isolada de R\$ 7.948,29, visto que para ele essa diferença não seria absorvida pela multa de ofício.

Nosso entendimento é que tal diferença não se justifica, seja pela teoria da absorção, seja pela impossibilidade da concomitância de penalidade sobre o mesmo fato, independentemente se no fim do ano o contribuinte apurou algum prejuízo e deduziu na apuração do tributo com o ajuste.

Assim, no caso sob exame, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do anocalendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação, conforme leciona Marcos Vinicius Neder, in Regime Jurídico Da Multa Isolada Sobre Estimativas, Revista Diálogo Jurídico, Salvador, nº. 16, maio-junho-julho-agosto, 2007.

Nesse sentido, reconheço que a multa de 75% relativa à ausência quanto ao pagamento do saldo após o ajuste absorve a multa isolada de 50%, de forma integral, ou seja, sem nenhuma diferença, independentemente de não serem a mesma base de cálculo utilizada para fins de aplicação da multa de ofício e da multa isolada, devendo esta última ser cancelada, haja vista que após a redução para 50%, a mesma inclusive passou a ser menor que a multa de ofício.

Portanto, a infração mais grave absorveu a menos grave, pois tais penalidade decorrem do mesmo fato considerado ilícito em duas capitulações distintas, o que não é plausível e razoável em nosso sistema jurídico.

Diante do exposto, CONHEÇO DO RECURSO, para no mérito DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para cancelar a multa isolada.

É como voto!

RAFAEL CORREIA FUSO - Relator

(documento assinado digitalmente)

