



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13116.721506/2013-23
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-005.170 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de abril de 2021
Recorrente SOL DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA E OUTRO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2009

BONIFICAÇÕES COMERCIAIS EM MERCADORIAS. DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUTIBILIDADE.

A concessão de bonificações em operações mercantis, efetivadas em nota fiscal distinta da de vendas, mas que guardam estrita consonância com as operações mercantis que lhes originaram, e que são inerentes ao ramo de atividade, com o objetivo de manter fidelidade comercial e ampliar mercado, é considerada despesa operacional dedutível.

MULTA ISOLADA. EXIGÊNCIA CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ/CSLL, mas não pode ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do imposto, apurado de forma incorreta pelo contribuinte, no final do período base de incidência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Por determinação do art. 19-E da Lei 10.522, de 2002, em face do empate no julgamento, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para afastamento da infração 1 e da multa isolada decorrente das infrações 1 e 2 constantes do Auto de Infração, vencidos a Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite (Relatora) e os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Rafael Taranto Malheiros e Heitor de Souza Lima Junior, que davam provimento parcial em menor extensão ao recurso, para afastamento da infração 1 e somente da multa isolada decorrente da infração 1. Designado para redigir o Voto Vencedor o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite – Relatora

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Lucas Esteves Borges, Rafael Taranto Malheiros, Maurîtânia Elvira de Sousa Mendonca (suplente convocada), Bárbara Santos Guedes (suplente convocada) e Heitor de Souza Lima Junior (Presidente). Ausente a Conselheira Bianca Felicia Rothschild.

Relatório

Trata o presente de recurso interposto em face do acórdão da DRJ n. 14-49.273, que julgou improcedente a impugnação do contribuinte.

Por bem retratar os fatos ocorridos até então, valho-me em parte do relatório da decisão recorrida:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, foram apuradas, no ano-calendário de 2009, as seguintes infrações:

- 1) Dedução indevida da Receita Bruta de Venda de Mercadorias das bonificações concedidas (na forma de mercadorias), as quais não se enquadram como descontos incondicionais concedidos, conforme descrito no relatório fiscal em anexo, parte integrante deste Auto de Infração.
- 2) IRPJ e CSLL, incidentes sobre o lucro real apurado de acordo com a escrituração contábil apresentada pela contribuinte, que deixaram de ser declarados e recolhidos, conforme relatório fiscal em anexo, parte integrante deste Auto de Infração.
- 3) Falta de recolhimento do IRPJ e CSLL incidentes sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos, conforme relatório fiscal em anexo.

Foram lavrados autos de infração exigindo os seguintes tributos:

	TRIBUTO	JUROS DE MORA	MULTA OFÍCIO	MULTA ISOLADA	TOTAL
IRPJ	77.036,75	24.944,50	57.777,57	258.738,66	418.497,48
CSLL	26.512,30	8.584,69	19.884,23	139.666,24	194.647,46
TOTAL	103.549,05	33.529,19	77.661,80	398.404,90	613.144,94

O enquadramento legal para o lançamento dos tributos encontra-se descrito nos autos de infração.

Consta no Relatório Fiscal de fls. 24 a 37 que, sendo intimada, a contribuinte apresentou a DIPJ do ano-calendário de 2009, as DCTF retificadoras (constando os recolhimentos efetuados antes do início do procedimento fiscal), os livros Registro de Entradas, de Saídas e de Apuração do ICMS, relativos ao AC de 2009, e arquivos digitais de notas fiscais (formato determinado pelo Sintegra) e da contabilidade (no formato definido pelo SPED).

Da análise dos documentos apresentados, a fiscalização constatou que a contribuinte deduziu da receita bruta (no valor total de R\$ 24.640.869,13), a título de bonificação (conta 4.1.102.000008), o valor de R\$ 225.524,85 (anexo IX, fls. 85/86). Tal

bonificação é relativa às notas fiscais de saída com CFOP 5910 e 6910 (remessa em bonificação, doação ou brinde).

Segundo o art.280 do RIR/1999, e Parecer CST/SIPR nº 1386, de 1982, tais valores não se enquadram como parcela redutora do preço de venda ou descontos incondicionais e não podem ser deduzidas da receita bruta, na apuração do lucro real e na apuração da base de cálculo da CSLL.

Constatou a fiscalização que a contribuinte apurou, na escrituração contábil e informou na DIPJ, lucro real e base de cálculo da CSLL no valor de R\$ 342.990,96, entretanto deixou de recolher e declarar o IRPJ e a CSLL devidos no ajuste anual do ano-calendário 2009.

Considerando o valor de lucro real e base de cálculo da CSLL apurados na escrituração contábil, e informados na DIPJ, e os recolhimentos de estimativa de IRPJ e CSLL relacionados na planilha juntada como ANEXO IV, foram apurados o IRPJ e CSLL devidos no ajuste anual do ano-calendário 2009, nos valores de R\$ 20.655,53 e R\$ 6.215,06, respectivamente.

Foram apuradas, ainda, diferenças das estimativas a recolher, conforme planilhas constantes dos anexos I, II e III.

Sendo notificada da autuação, a contribuinte ingressou com a impugnação de fls.496 a 506, subscrita por Ronaldo Roriz (fls. 507 a 510), alegando:

- O que se deve levar em conta é que as bonificações foram realmente concedidas, conforme fazem prova as notas fiscais respectivas, devidamente identificadas como esta operação. Embora não constem da nota fiscal de venda, como orienta a Instrução Normativa nº 51/78, citada pela fiscalização, as operações de bonificação, in casu, guardam vinculação direta com as operações de vendas e não dependem de evento posterior à emissão desses documentos. Foram emitidas simultaneamente com as de vendas, são para os mesmos clientes, na mesma data, a numeração é sequencial e a natureza da operação está identificada como Remessa em Bonificação com códigos de CFOP's próprios. Guardam, consonância com as operações mercantis que lhes deram origem.

Emitidas e vinculadas as notas fiscais de bonificação às de vendas, assim como está demonstrado, não há como considerar que as notas fiscais de bonificação sejam indedutíveis da receita bruta. As notas fiscais não deixam dúvidas de que é uma única operação, na qual parte da mercadoria foi emitida a nota fiscal de venda e parte da mercadoria foi emitida a nota fiscal de bonificação, guardando entre elas uma única e perfeita relação.

- Está demonstrado e provado que trata-se de uma única operação - revenda de mercadorias mais bonificação concedida - só que em notas fiscais distintas, e isso não pode ser fator determinante para retirar sua natureza de dedução. E a Contribuinte não trouxe prejuízo tributário algum ao Erário. O efeito tributário da operação em notas fiscais distintas é o mesmo que em uma mesma nota. Em nada afeta o resultado final, que é o que se deve levar em conta.

- Mas, caso entenda o ilustre julgador não ser suficiente para formar sua convicção tudo o que a Contribuinte acaba de expor e provar, solicita, então, que o valor R\$ 225.524,85, concedido a título de bonificações concedidas na forma de mercadorias a clientes, seja considerado dedutível da receita bruta como despesa operacional. São despesas necessárias, usuais, guardam estrita correlação com a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa e o montante das bonificações em relação ao montante da receita de vendas é absolutamente tolerável e usual no ramo.

A concessão das bonificações em mercadorias torna-se necessária, pois a sua intenção é aumentar a carteira de clientes e manter a fidelidade daqueles já captados. Se não fossem praticadas as bonificações não seria possível concorrer em patamar de igualdade com as demais empresas que atuam no mesmo ramo, que também as concedem.

- As bonificações não foram entregues gratuitamente a título de mera liberalidade da empresa sem qualquer vinculação com as vendas. Como já dito em parágrafos anteriores e de acordo com as provas (notas fiscais de vendas e notas fiscais de bonificação) acostadas nesta Impugnação, as operações de bonificações estão ligadas diretamente às operações de vendas, se coadunando perfeitamente (mesmo destinatário, mesma data de emissão, números sequenciais, etc).

É incontestável que as despesas referentes às bonificações concedidas aos clientes como forma de promover seus produtos e alavancar suas vendas são usuais, normais, necessárias para a consecução dos objetivos sociais da empresa, e atendem aos conceitos genéricos de despesas operacionais, previstos no art. 299 do RIR/99.

- Quer seja como desconto incondicional, quer seja como despesa operacional, o montante referente a esse tópico deve ser decotado do presente lançamento, pois é um direito da empresa levar para o resultado de suas operações essa dedução.

- Como se pode observar, a fiscalização teve início no dia 03/04/2012 e o encerramento no dia 10/07/2013, ou seja, entre o período inicial e o final houve um lapso temporal de 15 meses. Nesse período a Contribuinte não recebeu nenhuma intimação solicitando informações sobre se havia ou não apurado os seus resultados com base em balanços/balancetes de suspensão/redução do imposto, já que sua opção na DIPJ era pelo Lucro Real Anual.

- Equivocadamente, a DIPJ foi apresentada com a forma de apuração com base na receita bruta e acréscimos. A fiscalização, por sua vez, ao verificar os valores mensais informados na DIPJ e confrontar com as receitas mensais na escrituração contábil da empresa, elaborou as planilhas mensais relativas à apuração da base de cálculo estimada apurando o IRPJ e a CSLL e aplicou a penalidade, multa isolada de 50% sobre o imposto/contribuição mensal que, no seu entendimento, deveria ter sido recolhido a título de estimativa, pela empresa fiscalizada.

Agindo assim, a fiscalização desconsiderou a forma de apuração do IRPJ/CSLL pela Contribuinte que, mês a mês, procedeu à apuração do resultado do período, conforme Demonstração do Resultado do Exercício do ano de 2009, em anexo. A DRE do mês de janeiro consta às fls. 36 e 37 do Diário. A Contribuinte só não apresentou as DRE's no curso da fiscalização porque não fora intimada para tal.

Houve sim, em alguns períodos de apuração, insuficiência de recolhimento de IRPJ/CSLL, mas, os valores apurados como IRPJ e CSLL realmente devidos são aqueles apurados na contabilidade, demonstrados nas planilhas comparativas que a contribuinte traz aos autos, e não da forma como levantou a fiscalização para a aplicação da multa isolada de 50%.

Aliás, a contribuinte não concorda com a aplicação da multa isolada sobre a base de cálculo estimada. No mês de janeiro, por exemplo, mesmo tendo apurado o resultado na DRE às fls. 36 e 37 do Diário, a fiscalização desconsiderou aquela forma de apuração e lançou a multa isolada sobre a base de cálculo estimada. A forma de apuração do mês de janeiro passou despercebida pela fiscalização. Quanto aos demais meses, sequer fora intimada a demonstrar a forma da apuração.

- No caso presente a multa deveria ter sido aplicada somente sobre o saldo do IRPJ e da CSLL a pagar, ou seja, a diferença existente entre o valor do imposto/contribuição devido - apurado no ajuste anual em conformidade com a escrituração e a DIPJ - e o valor efetivamente recolhido durante o ano. Jamais sobre o estimado, até porque este

(estimado) é mera antecipação de tributo apurado de forma definitiva após o encerramento do ano-calendário, no caso de apuração na forma do lucro real anual.

Da forma como foi autuada, está sendo penalizada com imposição de duplicidade de multas, a de ofício 75%, concomitantemente com a isolada 50%, sobre uma mesma base de cálculo. Uma multa tem que absorver a outra porque a aplicação deve ser feita sobre o IRPJ/CSLL devido e não pago, e isso só acontece no ajuste anual, em dezembro de cada ano, no caso da Contribuinte.

Descabe, portanto, a aplicação da multa pelo não recolhimento do IRPJ/CSLL, no montante apurado pela fiscalização como estimativa, porque esta (a multa) deve ser limitada ao saldo do imposto/contribuição a pagar, apurado na escrituração fiscal, no caso, como já dito anteriormente, trata-se de IRPJ de R\$ 20.655,53 e CSLL de R\$ 6.215,06.

Nesse sentido, há inúmeras decisões do CARF e da CSRF, cancelando os lançamentos referentes à aplicação concomitante de multa de ofício e multa isolada e de multa isolada pela falta de recolhimento de estimativa.

A Contribuinte anexa junto a Impugnação os seguintes documentos:

- 1 - Quinta Alteração Contratual da empresa Sol Distribuidora de Bebidas Ltda;
- 2 - Relação, por amostragem, de bonificações vinculadas às vendas nos meses de janeiro a dezembro de 2009 (Anexos de nºs I a XII) e
- 3 - Demonstração do Resultado do Exercício e dos recolhimentos dos tributos, de janeiro a dezembro de 2009.

A DRJ julgou a impugnação improcedente, através de acórdão cuja ementa segue transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS.

As bonificações concedidas em mercadorias serão indedutíveis, para determinação do lucro real, quando não revestirem a forma de desconto concedido incondicionalmente.

DESPESAS NECESSÁRIAS.

São operacionais as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

ESTIMATIVAS. SUSPENSÃO. REDUÇÃO.

A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, por meio de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago, correspondente aos meses anteriores àquele a que se refere o balanço ou balancete levantado, excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

O entendimento adotado para o lançamento matriz se estende aos lançamentos reflexos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO.

É cabível a aplicação simultânea da multa isolada por falta ou insuficiência do recolhimento das antecipações mensais das estimativas e da multa proporcional ao tributo exigido no auto de infração.

Em **10/04/2014**, o contribuinte foi cientificado da decisão da DRJ (Aviso de Recebimento fl. 814) e, ainda irresignado, em **07/05/2014**, interpôs Recurso Voluntário, através do qual:

- Argumenta a Recorrente que embora em notas fiscais distintas, trata de uma única operação, qual seja, revenda de mercadorias acompanhada de bonificações concedidas, e que esse procedimento não afeta o resultado final, pois teria natureza de descontos incondicionais;

- Acrescenta que ainda assim não se entendesse, as bonificações concedidas em mercadorias, embora não tenham sido levadas para a apuração do Resultado como despesa operacional, possuem todos os requisitos necessários para serem deduzidas como tal, conforme estabelece o Art. 299 do RIR/99, pois são despesas necessárias, usuais e guardam correlação com a atividade da empresa;

- A Recorrente invoca a Solução de Consulta nº 298/2007, que esclarece sobre as condições para que as bonificações em mercadorias sejam deduzidas, as quais se coadunam perfeitamente com as necessidades e os objetivos da Autuada; Cita jurisprudência;

- Contesta a multa isolada, no que concerne à sua base de cálculo, pois a fiscalização teria desconsiderado a forma de apuração do IRPJ/CSLL pela contribuinte, que mês a mês procedeu à apuração do resultado conforme DRE do ano 2009; argumenta que não poderia ser lançada após encerrado o ano-calendário; aduz que o valor da multa deveria recair sobre o IRPJ/CSLL apurados ao final do exercício; Argui impossibilidade de concomitância das multas isolada e de ofício;

Ao final, o sujeito passivo pugna pelo provimento do recurso e consequente cancelamento do auto de infração.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Conforme relatado, trata o presente processo de auto de infração de IRPJ e CSLL, acrescidos de multa de ofício e juros de mora, em decorrência de 1) glosa de despesa com bonificações concedidas na forma de mercadorias, por não se enquadrar como descontos incondicionais concedidos ; 2) omissão de receita escriturada e que deixou de ser declarada e recolhida. Além dessas duas infrações, foi lançada a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensal. Segue resumo abaixo:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA	
Imposto	77.036,75
Juros	24.944,50
Multa	57.777,57
Multa Exigida Isoladamente	258.738,66
Valor do Crédito Apurado	418.497,48

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	
Contribuição	26.512,30
Juros	8.584,69
Multa	19.884,23
Multa Exigida Isoladamente	139.666,24
Valor do Crédito Apurado	194.647,46

Vale frisar que foi lavrado Termo de Sujeição Passiva do sócio administrador, Sr. Ronaldo Roriz (fl. 287), o qual, devidamente cientificado não apresentou impugnação em nome próprio, não havendo qualquer contestação do vínculo de solidariedade.

O contribuinte pessoa jurídica apresentou impugnação, assinada por seu representante legal o Sr. Ronaldo Roriz, a qual foi julgada improcedente pela DRJ. Ainda irresignado, a Autuada apresenta recurso voluntário, cujos argumentos de defesa, passo a analisar.

Da Glosa de Despesa com Bonificações Concedidas em forma de Mercadoria

A Autoridade Fiscal, ao analisar a escrituração contábil digital da Recorrente, constatou que a mesma deduziu da receita bruta de vendas o valor da conta “Bonificação”, como redutor de receita bruta. Na escrituração contábil, o valor de receita bruta de vendas foi de R\$ 24.640.869,13, enquanto que a conta “Bonificações” montava R\$ 225.524,85. Na DIPJ, a Autuada informou como receita bruta o valor de R\$ 24.415.344,28 (R\$ 24.640.869,13- R\$ 225.524,85), ou seja, declarou em DIPJ o valor da receita bruta de vendas já descontada das bonificações.

Constatou a Autoridade autuante que as notas fiscais de bonificação têm CFOP's nos 5.910 e 6.910 (remessa em bonificação doação, ou brinde) e são distintas das demais notas fiscais, já que estas últimas informavam CFOP's diferentes. Ao questionar se o preço das mercadorias dadas em bonificação, cujos valores correspondiam ao total das respectivas notas fiscais de saídas, podia ser deduzido na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o Auditor Fiscal concluiu que não poderia haver a redução, pois não se enquadravam com parcela redutora do preço de venda, nem como descontos incondicionais. Fundamentou seu entendimento no Parecer CST/SIPR nº 1.386, de 15 de junho de 1982, no art. 280 do RIR/99 e na IN SRF n.51/1978. Transcrevo conclusão do Auditor, constante do Relatório Fiscal (fl.35):

41. Conforme dito acima, as bonificações constam de notas fiscais específicas para as operações de CFOP's nos 5.910 e 6.910, não se enquadrando como parcela redutora do preço de venda ou descontos incondicionais. Portanto não podem ser deduzidas da receita bruta, na apuração do lucro real e na apuração da base de cálculo da CSLL.

Argumenta a Recorrente que embora em notas fiscais distintas, trata de uma única operação, qual seja, revenda de mercadorias acompanhada de bonificações concedidas, e que esse procedimento não afeta o resultado final, pois teria natureza de descontos incondicionais.

A Autuada esclareceu e demonstrou (por amostragem) que *as bonificações foram realmente concedidas, que estão devidamente identificadas como esta operação, ou seja, Remessa em Bonificação com códigos de CFQP's próprios e que as notas fiscais de bonificações foram emitidas simultaneamente com as notas fiscais de vendas. São para os mesmos clientes, na mesma data e com numeração sequencial às de vendas. Não dependem de evento posterior para que sejam emitidas, pois guardam vinculação direta e estrita consonância com as operações mercantis que lhes deram origem.*

Acrescenta o sujeito passivo que, ainda assim não se entendesse, as bonificações concedidas em mercadorias, embora não tenham sido levadas para a apuração do Resultado como despesa operacional, possuem todos os requisitos necessários para serem deduzidas como tal, conforme estabelece o Art. 299 do RIR/99, pois são despesas necessárias, usuais e guardam correlação com a atividade da empresa.

A Recorrente invoca a Solução de Consulta nº 298/2007, que esclarece sobre as condições para que as bonificações em mercadorias sejam deduzidas, as quais se coadunam perfeitamente com as necessidades e os objetivos da Autuada e cita jurisprudência.

O cerne da questão reside na possibilidade ou não de dedução das bonificações em mercadorias concedidas aos clientes serem deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

O Auditor Fiscal constatou que o contribuinte havia descontado as bonificações diretamente da receita bruta, dando um tratamento de descontos incondicionais ou abatimento nas vendas.

De fato, as bonificações não poderiam ter o mesmo tratamento dos descontos incondicionais ou abatimentos de vendas, estes concedidos na própria nota fiscal de vendas, uma vez que esses descontos reduzem o faturamento e, por conseguinte, a base de cálculo do PIS e da COFINS. É de se observar que as contribuições sociais incidem sobre a receita bruta, diferentemente do IRPJ CSLL, que incidem sobre o lucro líquido.

Cito soluções de consulta da Receita Federal com as quais concordo, apesar de não serem vinculantes para o CAREF, as quais demonstram que as bonificações não podem ser excluídas da receita bruta para fins de apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, se estiverem em nota fiscal distinta, mas que poderiam ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ, como despesas operacionais na forma de descontos condicionais, vide:

Solução de Consulta DISIT/SRRF04 n. 4007, de 23/04/2020:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. NOTAS FISCAIS DISTINTAS DAS NOTAS FISCAIS DE VENDA. DESCONTO CONDICIONAL. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA. CREDITAMENTO. RECEITA FINANCEIRA. CARACTERIZAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO FIRMADO ENTRE AS PARTES.

Quaisquer alterações benéficas ao adquirente que modifiquem o preço ou a quantidade das mercadorias a serem entregues (inclusive a emissão de notas fiscais de mercadorias bonificadas, referenciadas a nota fiscal de venda distinta), não determinadas expressamente nas próprias notas fiscais de venda, devem ser tratadas apenas como desconto condicional, para fins de apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep. O recebimento de mercadorias sem custo, na forma de bonificação impassível de ser considerada como desconto incondicional, representa aumento do ativo do adquirente e receita a ser incluída na base de cálculo para apuração da Contribuição para o PIS/Pasep. No caso de apuração pela sistemática não-cumulativa, a aquisição de referida também possibilita o desconto de créditos a serem considerados na apuração da base de cálculo da contribuição. (grifei)

Assim, a forma como a Recorrente contabilizou as bonificações não foi a correta, uma vez que implicou redução da base de cálculo do PIS e da COFINS, quando não poderiam ter sido deduzidas por se tratar de descontos condicionais.

Entretanto, a autuação em tela diz respeito ao IRPJ e à CSLL, e para fins de apuração destes tributos, a bonificação em mercadorias pode ser deduzida como outras despesas operacionais, na forma de descontos condicionais, para fins de apuração do lucro real, base de cálculo dos tributos em litígio. Nessa linha de entendimento a seguinte solução de consulta:

Solução de Consulta Cosit n. 205 de 26/06/2019

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

DESPESAS OPERACIONAIS. BONIFICAÇÕES COMERCIAIS CONCEDIDAS. DEDUTIBILIDADE.

A concessão de bonificações em operações de natureza mercantil, com o fito de manter fidelidade comercial e ampliar mercado, visando aumento de vendas e possivelmente do lucro, é considerada despesa operacional dedutível, devendo, entretanto, as bonificações concedidas, guardarem estrita consonância com as operações mercantis que lhes originaram. As despesas com bonificações comerciais concedidas a clientes são dedutíveis no período em que incorridas, com observância do regime de competência. (grifei)

Logo, as bonificações em mercadoria podem ser deduzidas como despesas operacionais, desde que guardem consonância intrínseca com a operação de vendas que lhe deu origem, e seja inerente à atividade mercantil da pessoa jurídica.

No presente caso, considero que a despesa atende aos requisitos de usualidade, normalidade e necessidade para o ramo de atividade da Recorrente, a qual atua no ramo de distribuição de bebidas, e recebe do seu fornecedor bonificações a serem repassadas aos seus clientes, sendo o ingresso dessas bonificações registradas como receitas, e as suas saídas como despesas.

A Recorrente demonstra, por amostragem, que toda nota fiscal com CFOP 5910 ou 6910 (Remessa em bonificação, doação ou brinde para o mesmo Estado ou para outro Estado,

respectivamente), corresponde a uma operação de venda normal, sendo destinada ao mesmo cliente e de forma sequencial. Vide (fls. 511-13):

Nº NF-e/ VENDA	Nº NF-e/ BONIFICAÇÃO	DATA	CLIENTE	VALOR/ VENDA	VALOR/BONI FICAÇÃO	HORA DA AUTO.
72613	72612 Saidas não financeiras	03/01/2009	MS Com. de alimentos e bebidas Ltda.	539,01	80,76	

Líder Distribuidora
SOL DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA.
Telefones: (61) 3620-1101 - 3620-1110
AV. JOAQUIM BRAZ DE QUEIROZ S/Nº QD. 08 LT. 03 - PARQUE ESTRELA DALVA VII
CEP: 72.830-020 - LUZIANIA - GOIÁS

NOTA FISCAL
MOD. 1 - SÉRIE 1
SAÍDA ENTRADA
Nº 72612

NATUREZA DA OPERAÇÃO: 10 INSCRIÇÃO ESTADUAL DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO: 10.419.765-0 CNPJ: 09.119.250/0001-10 4ª VIA FIXA DATA LIMITE PARA EMISSÃO 23/09/2010

DESTINATÁRIO/REMETENTE: COMERCIO DE BEBIDAS E ALIMENTOS LTDA. CNPJ/CNPJ: 08.583.766/0001-29 DATA DA EMISSÃO: 03/01/2009

ENDEREÇO: RUA SETE REIS QD. 47 LT. 14 BAIRRO: VILA ROSA CEP: 72810-170 DATA DA SAÍDA / ENTRADA: 03/01/2009

MUNICÍPIO: LUZIANIA FONE / FAX: 000 INSCRIÇÃO ESTADUAL: 104071940 HORA DA SAÍDA:

DADOS DOS PRODUTOS

C.P.	DESCRIÇÃO DOS PRODUTOS	CLASS. FISCAL	SIT. TRIBUT.	UNIDADE	QUANTIDADE	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL	VALOR DO IMPOSTO	VALOR DO ICMS	VALOR DO IPI
	285 FANTA LAR PET 9X2000ML	5910	01	060	PC	3	26,92	80,76		

Líder Distribuidora
SOL DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA.
Telefones: (61) 3620-1101 - 3620-1110
AV. JOAQUIM BRAZ DE QUEIROZ S/Nº QD. 08 LT. 03 - PARQUE ESTRELA DALVA VII
CEP: 72.830-020 - LUZIANIA - GOIÁS

NOTA FISCAL
MOD. 1 - SÉRIE 1
SAÍDA ENTRADA
Nº 72613

NATUREZA DA OPERAÇÃO: 10 INSCRIÇÃO ESTADUAL DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO: 10.419.765-0 CNPJ: 09.119.250/0001-10 4ª VIA FIXA DATA LIMITE PARA EMISSÃO 23/09/2010

DESTINATÁRIO/REMETENTE: COMERCIO DE BEBIDAS E ALIMENTOS LTDA. CNPJ/CNPJ: 08.583.766/0001-29 DATA DA EMISSÃO: 03/01/2009

ENDEREÇO: RUA SETE REIS QD. 47 LT. 14 BAIRRO: VILA ROSA CEP: 72810-170 DATA DA SAÍDA / ENTRADA: 03/01/2009

MUNICÍPIO: LUZIANIA FONE / FAX: 000 INSCRIÇÃO ESTADUAL: 104071940 HORA DA SAÍDA:

DADOS DOS PRODUTOS

C.P.	DESCRIÇÃO DOS PRODUTOS	CLASS. FISCAL	SIT. TRIBUT.	UNIDADE	QUANTIDADE	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL	VALOR DO IMPOSTO	VALOR DO ICMS	VALOR DO IPI
	89 COCA COLA PET 12X1500ML	5405	01	060	PC	5	27,05	135,25		
	285 FANTA LAR PET 9X2000ML	5910	01	060	PC	11	26,92	296,12		
	485 FANTA UVA PET 9X2000ML	5405	01	060	PC	2	26,92	53,84		
	885 SPRITE PET 9X2000ML	5405	01	060	PC	2	26,92	53,84		

É de observar que as notas fiscais emitidas são distintas, mas são sequenciais, para o mesmo cliente, e a bonificação é através dos produtos por ela comercializados no dia a dia, estando intrinsecamente relacionada à operação de venda.

A Autoridade Fiscal baseou suas conclusões no Parecer CST/SIPR n. 1.386/1982, que entende que as bonificações teriam que estar na mesma nota fiscal, para então, se caracterizarem como descontos incondicionais e, transcreve o seguinte trecho do Parecer:

Entretanto, ressalta-se que se as mercadorias forem entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem qualquer vinculação com a operação de venda, o custo dessas mercadorias não será dedutível, na determinação do lucro real.

Como visto, as bonificações não se tratam de descontos incondicionais, mas não são meras liberalidades, sem qualquer vinculação com a operação de venda. Veja que as bonificações foram concedidas a determinados clientes, mas sempre associada a uma operação de venda.

A despeito de a Autuada ter equivocadamente utilizado os valores de bonificação como redutores do faturamento, o que tem implicações para fins de apuração do PIS e da COFINS, não faz diferença para fins de apuração do IRPJ e CSLL, tendo em vista que são despesas operacionais e, portanto, dedutíveis da base de cálculo destes tributos.

Sendo assim, resta procedente o argumento de defesa do sujeito passivo, no sentido de que as bonificações em mercadorias associadas às operações de venda atendem aos requisitos do art. 299 do RIR e, podem ser deduzidas para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

Isto posto, **voto por cancelar parcialmente o lançamento, no que se refere ao IRPJ e CSLL referente à glosa de despesas de bonificação, constante da infração 001, no valor de R\$ 225.524,85, bem como a multa isolada decorrente dessa mesma infração.**

Da Multa Isolada por Falta de Recolhimento de Estimativa Mensal

Importa frisar que mesmo com o cancelamento da infração 001, decorrente da glosa de despesas de bonificação, ainda resta a infração 002- Falta de declaração e recolhimento de tributo apurado na contabilidade e a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensal. Isto porque a multa isolada incidiu não apenas sobre a diferença apurada e lançada, mas também em receita apurada mensalmente na contabilidade para a qual não houve o recolhimento da estimativa.

A Recorrente contesta a multa isolada, no que concerne à sua base de cálculo, pois a fiscalização teria desconsiderado a forma de apuração do IRPJ/CSLL pela contribuinte, que mês a mês procedeu à apuração do resultado conforme DRE do ano 2009; argumenta que não poderia ser lançada após encerrado o ano-calendário; aduz que o valor da multa deveria recair sobre o IRPJ/CSLL apurados ao final do exercício e; argui impossibilidade de concomitância das multas isolada e de ofício.

Neste ponto, restam improcedentes todos os argumentos de defesa do contribuinte.

Quanto à contestação da base de cálculo da multa isolada, qual seja, a estimativa devida mês a mês, a Recorrente defende que a fiscalização teria se equivocado porque considerou a receita bruta e não os resultados apurados na DRE.

A Recorrente é pessoa jurídica que apura o imposto de renda com base no lucro real anual e, como tal, está obrigada ao recolhimento das antecipações a título de estimativa mensal, conforme art. 2º da Lei n. 9.430/96:

Art.2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pela 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.

Art. 3º A adoção da forma de pagamento do imposto prevista no art. 1º, pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime do lucro real, ou a opção pela forma do art. 2º será irretratável para todo o ano-calendário.

Parágrafo único. A opção pela forma estabelecida no art. 2º será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade.

Consta da sua DIPJ que a apuração da estimativa dar-se-ia com base na receita bruta. O que a Recorrente pretende é que a fiscalização considere a receita líquida, mas para tal deveria proceder a elaboração de balanços/balancetes suspensão, nos termos do art. 35 da Lei n. 8981/95, devidamente escriturado, todavia, na contabilidade apresentada, não consta que o tenha feito.

Dessarte, afigura-se correto o cálculo das estimativas mensais elaborado pelo Auditor Fiscal, e por conseguinte, das multas isoladas.

Quanto à alegação de impossibilidade de concomitância e aplicação após findo o ano-calendário, esclarece-se que, o lançamento refere-se ao ano-calendário 2009, portanto, a aplicação das multas teve como fundamento o art.44 da lei nº 9.430/96, com redação dada pela lei nº 11.488/2007, *in verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

(...)(grifei)

Havia discussão acerca da possibilidade de concomitância da multa isolada e de ofício. Foi editada a Súmula CARF nº 105 que impedia a exigência simultânea de ambas as penalidades. Todavia essa súmula foi editada levando em consideração a redação da lei nº 9.430/96, sem as alterações promovidas pela lei nº 11.488/2007.

As discussões acerca da concomitância das multas restaram pacificadas quando referentes a imposição de multa isolada até o ano-calendário 2006. A partir do ano-calendário 2007, abrem-se novamente as divergências.

Entendo que a alteração promovida pela lei nº 11.488/2007 buscou afastar a dubiedade e a imprecisão do comando anterior, circunstâncias que levaram à elaboração da

citada Súmula CARF, que conferiu, à luz do art. 112, I, do CTN, interpretação jurídica mais favorável ao contribuinte.

A nova redação do art.44 da lei nº 9.430/96 distingue claramente duas hipóteses de incidência, uma para cada penalidade. A multa isolada, prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente, ainda que não seja apurado lucro tributável ao final do ano-calendário. Tem por fato gerador a inobservância do dever de antecipar, o que causa prejuízo aos cofres da União, desde a mora até o encerramento do ano-calendário.

Por sua vez, a multa de ofício proporcional de 75%, prevista no inciso I do artigo em comento, é aplicada sobre lançamento de ofício da totalidade ou da diferença do tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário, após descontadas as antecipações mensais.

A imposição da multa isolada se assemelha a um descumprimento de obrigação acessória, que por sua inobservância, transforma-se em principal. Neste diapasão, resta claro que as multas isolada e de ofício são penalidades distintas, que podem ser aplicadas de maneira concomitante.

Quanto à alegação de impossibilidade de aplicação da multa isolada após o encerramento do exercício, não há que prosperar. Isto porque a aplicação da penalidade após o término do ano-calendário é decorrência de interpretação literal da lei, quando determina sua aplicação *"ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido"*. Se a norma fala em aplicação ainda que na hipótese de ser apurado prejuízo fiscal, obviamente que o prejuízo fiscal só poderá ser apurado após o encerramento do exercício.

No caso dos autos as multas isoladas se referem à falta de pagamento de estimativas mensais posteriores à vigência da nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, entendo como jurídica e obrigatória a aplicação concomitante das infrações nele previstas, por considerar que tais multas são completamente distintas e autônomas.

Pelo exposto, voto pela manutenção da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais, reduzidas apenas pelo afastamento da infração 001.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso e, no mérito, por DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite

Voto Vencedor

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Redator Designado.

Em que pese o entendimento da ilustre Relatora quanto à possibilidade de exigência de multa isolada no caso em apreço, durante as discussões em sessão surgiu divergência que levou a conclusão diversa. Assim, passo a expor os fundamentos da divergência e as conclusões do colegiado acerca dessa matéria.

Multa Isolada pelo Não Recolhimento das Estimativas Mensais

Inicialmente, esclarece-se que a Relatora cancelou a exigência prevista na infração 001, e, por consequência, afastou a multa isolada aplicada por inexistência de base de cálculo. Logo, o presente voto refere-se apenas a aplicação da referida multa em face da infração 002 (omissão de receita escriturada e que deixou de ser declarada e recolhida).

A recorrente contesta a exigência da multa isolada (art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/1996), em face das estimativas que deixaram de ser recolhidas em função das infrações apuradas, sob o argumento da inaplicabilidade de multa isolada após o encerramento do exercício, bem como da impossibilidade de concomitância, pois, neste último caso, representaria dupla penalização sobre o mesmo fato.

Entendo que lhe assiste razão.

A multa isolada aplicada tem como origem as diferenças entre as base de cálculo mensais apuradas pela recorrente e pela fiscalização, e decorre das glosas efetuadas em procedimento de fiscalização, que constatou entre outras infrações, deduções indevidas de despesas/custos na apuração do lucro real do período. Logo, não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo contribuinte optante do lucro real anual.

As discussões relacionadas à multa isolada devem levar em conta o motivo que leva a autoridade fiscal aplicar a referida multa isolada, pois ela não se destina a punir casos de infrações apuradas e relacionadas à omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido. Nessas infrações, devem ser aplicada apenas a multa de ofício.

Esta **multa isolada** foi instituída para punir contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixavam de recolher as estimativas mensais. É que encerrado o ano base, já não é juridicamente possível exigir as estimativas, vez que elas possuem natureza de antecipação do tributo a ser apurado no final do período. Assim, encerrado o período, o Fisco só pode exigir o valor devido e não as antecipações.

Para que a norma que determina o recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa seja imperativa, e não reduzida a mera recomendação, instituiu-se a multa isolada, com o propósito específico de punir o descumprimento da norma que impõe a estes contribuintes o recolhimento mensal por estimativa.

Por isso, a aplicação da referida multa isolada deve limitar-se apenas ao caso em que foi concebida. Aplicá-la a casos de cometimento de infração relativas às glosas de despesas efetuadas em procedimento de fiscalização, ou qualquer outra hipótese acima referida, é uma forma de exacerbar a penalidade, a meu ver, **sem previsão legal**.

De outra banda, ainda que se entenda haver previsão legal para esses casos, tanto o CARF como o STJ possuem entendimento, no sentido de afastar a exigência da multa isolada, pelo princípio da consunção.

No âmbito do CARF, com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado que: ***“a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício.”***

Na prática, a Súmula é aplicada aos fatos geradores ocorridos até 31/12/2006, que não é o caso dos autos.

Para os fatos posteriores, ou seja, que ocorreram a partir de janeiro de 2007, como é o caso dos autos, há quem sustente que em face das alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/2007, que deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria interpretação diversa daquela favorável à exigência da multa isolada, mesmo nos casos em que houver sido imposta multa de ofício pela falta de pagamento anual de IRPJ e da CSLL, sob o entendimento de que, após essas alterações, estimativas mensais e a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual, em 31 de dezembro, seriam obrigações autônomas, e por isso, não poderiam ser confundidas, já que possuem naturezas diferentes (acórdão nº 1802-001.408). Com este entendimento, estaria autorizada a aplicação das multas, cumulativamente. Este foi o entendimento da I. Relatora.

Penso diferente. Primeiro, como acima consignado, entendo inexistir previsão legal para aplicação de multa isolada que não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo próprio contribuinte optante do lucro real anual. Na hipótese de considerar existente tal previsão, deve ser afastada a exigência da multa isolada pelo princípio da consunção, pois não se deve admitir como razoável a cumulação de multas, devendo a infração prevista no inciso II ser absorvida pelo hipótese prevista no inciso I (de acordo com a redação dada pela Lei 11.488/2007 ao art. 44 da Lei 9.430/96).

Vale dizer, a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa não recolhida, apurada em procedimento de fiscalização. Admitir o contrário, estaria-se a permitir que duas penalidades incidissem sobre uma mesma base de cálculo, o que é vedado pelo sistema jurídico.

Sobre o tema, precisas as colocações do Conselheiro Marcos Takata em voto proferido no Acórdão nº 1103.001-097:

É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL efetivamente devidos, cobráveis juntamente como esses, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% (multa isolada) sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL mensal por estimativa, do mesmo ano-calendário.

Isso, seja por interpretação lógica dos preceitos citados (aliás, para além disso, pode-se dizer que é corolário lógico), seja por interpretação finalística do art. 44, I e II da Lei nº 9.430/96.

Apenando o continente, desnecessário e incabível apenas o conteúdo. Se já se penaliza o todo, não há sentido em se penalizar também a parte do todo. Noutros termos, é aplicação do princípio da consunção em matéria penal.

Como penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo? Isso seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos)."

O STJ possui o entendimento semelhante a este, ou seja, entende que a aplicação da multa de ofício afastaria, pelo princípio da consunção, a multa isolada. Confira-se decisão proferida no REsp nº 1.496.354/PR:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Princípio da consunção.

Recurso especial improvido.

(STJ, REsp 1496354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

Do voto condutor da decisão, da lavra do eminente Ministro Humberto Martins, se pode extrair o trecho abaixo:

"Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, "a" e "b", em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende reprimir com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Em se tratando das multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

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

Assim, ao abrigo do princípio da consunção, 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. 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.

Logo, a interpretação (aparente) 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 do que o ilícito principal.

Noutras palavras, as expressões "isolada" ou "conjuntamente" (com o tributo não pago) são apenas formas pelas quais podem ser exigidas as penalidades, e indicam de fato hipóteses autônomas da aplicação das multas, mas, não podem incidir concomitantemente.

Conclusão

Com esses fundamentos, afasta-se a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, devendo ser mantida apenas a multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza