



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

Processo n° 13896.721727/2014-42
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1301-003.431 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 17 de outubro de 2018
Matéria MULTAS ISOLADAS
Recorrente VENBO COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA e OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2011

Multas Isolada e de Ofício. Concomitância. Impossibilidade.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, mas não pode ser exigida cumulativamente com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do tributo, devendo subsistir, nesses casos, a multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos recursos voluntários somente em relação às multas isoladas em face dos pedidos de desistência parcial, e, na parte conhecida, por maioria de votos, dar-lhes provimento para cancelar a exigência de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, restando prejudicados os recursos dos coobrigados no que diz respeito à responsabilidade tributária que lhes foi atribuída, vencidos os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Nelso Kichel e Giovana Pereira de Paiva Leite que votaram por negar provimento aos recursos. Designado o Conselheiro Roberto Silva Junior para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Giovana Pereira de Paiva Leite, Carlos Augusto Daniel Neto, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Leonam Rocha de Medeiros (suplente convocado) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente). Ausente, justificadamente, a Conselheira Bianca Felícia Rothschild, substituída pelo Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros.

Relatório

VENBO COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA, na condição de contribuinte, RICARDO FIGUEIREDO BOMENY e RÔMULO BORGES FONSECA, na condição de responsáveis tributários, recorrem a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão 06-51.477 lavrado pela 2ª Turma da DRJ em Curitiba que julgou improcedentes não só a impugnação por ela apresentada, mas também as impugnações interpostas pelos coobrigados.

Os autos de infração de fls. 2.006-2.051 exigem R\$7.444.424,15 a título de imposto de renda pessoa jurídica e, R\$3.191.720,63 a título de contribuição social sobre o lucro líquido, acrescido de multa de ofício qualificada (150%) e juros moratórios, além de exigir multa de ofício isolada, para os anos calendário de 2009 e 2011, decorrente da falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada, perfazendo o crédito tributário total de R\$33.720.425,26, calculado até o mês 06/2014.

As infrações imputadas relativamente ao IRPJ são: i) glosa de despesas não comprovadas; ii) amortização de valores não amortizáveis; iii) glosa de exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real, referentes a ágio; iv) glosa de provisões para contingências trabalhistas; v) lucro operacional escriturado e não declarado/tributado e; vi) multa isolada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada.

As infrações imputadas com relação à exigência da CSLL são: i) glosa de despesas não comprovadas; ii) glosa de despesas operacionais/encargos não dedutíveis; iii) glosa de exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real, referentes a ágio e; iv) glosa de provisões para contingências trabalhistas.

Na sessão de 03 de maio de 2016, por meio da Resolução nº 1402-000.360, determinou o retorno dos autos retornem à Unidade Local a fim de que os coobrigados fossem intimados da decisão de primeira instância retomando-se o rito processual a partir de então. Os autos retornaram para relato.

Cumprida a diligência, os autos retornaram ao CARF para prosseguimento do julgamento.

Por meio da Resolução nº 1402-000.426, sessão de 22 de março de 2017, o julgamento foi novamente convertido em diligência, em relação às infrações relativas à glosa de exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real, referentes a ágio, à glosa de provisões para contingências trabalhistas e ao lucro operacional escriturado e não declarado/tributado, decidiu-se converter o julgamento em diligência a fim de que a unidade de origem se pronunciasse sobre o Parecer de fls. 3652-3738 apresentado pelos Recorrentes.

Os autos foram novamente encaminhados à unidade de origem, que elaborou o Relatório de Diligência de fls. 4085-4109.

Intimada a se manifestar sobre esse expediente, a pessoa jurídica autuante, por meio da petição de fls. 4118-4120, assim se pronunciou:

[...]

Em cumprimento à decisão da 4ª Câmara, a fiscalização instou, através do termo de diligência às fls. 4.017 e ss., em 26 de outubro de 2017, a Recorrente a apresentar, no prazo de 20 (vinte) dias, documentos e esclarecimentos adicionais.

4. Sucede que, no curso do referido prazo, em 30 de outubro de 2017, a Recorrente optou pela inclusão parcial do crédito discutido nos autos no Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), nos termos do art. 5º, §1º, da Lei nº 13.946/2017, e do art. 8º, §1º, da Instrução Normativa RFB nº 1.711/2017, conforme formulários às fls. 4.046 e ss., com a manutenção da discussão apenas no que se refere às multas isoladas lançadas sobre estimativas de IRPJ e CSLL dos anos de 2009 e 2011 (Códigos de Receita: 1.632 e 1.649).

5. Conquanto seja evidente, pois, a perda de objeto da referida diligência e mesmo ciente da desistência parcial, conforme registrou à fl. 4.086, a fiscalização, em 06 de abril de 2018, promoveu a elaboração de relatório “para fornecer subsídios para o julgamento” (!?), seguida pela notificação da Recorrente para manifestação.

6. Data maxima venia, causa perplexidade, diante do elevado gabarito dos agentes fiscais e da escassez dos recursos públicos, o fato de a fiscalização depender aproximadamente seis meses, além de recursos, na prática de ato inútil ao feito, como se a defesa da autuação fosse matéria de cunho pessoal.

7. Esse fato corrobora a existência de vício procedimental destacado pela Recorrente desde sua impugnação (em especial, nos itens 14, 15, 20, 21 e 22 às fls. 3.163 e 3.164), consubstanciado no desrespeito à impessoalidade que rege a atuação do agente público.

8. Nesse cenário, com vistas a evitar maior morosidade no julgamento do feito – há cerca de um ano na DRF (!) - em virtude de atos absolutamente desnecessários, contrários ao princípio da eficiência, da impessoalidade e celeridade, a Recorrente requer seja desconsiderado o teor do relatório de diligência, dado que houve a evidente perda de objeto, e seja dado prosseguimento ao trâmite de seu recurso voluntário para julgamento quanto à ilegalidade da cominação de multas isoladas no caso em apreço, matéria ainda em discussão.

Corroborando o manifestado pela pessoa jurídica autuada, de fato, constam às fls. 4046, 4070 e 4077 requerimentos, apresentados pelo contribuinte e pelos coobrigados, de desistência parcial dos recursos apresentados relativamente ao IRPJ, CSLL e multa qualificada, ou seja, mantendo-se a discussão exclusivamente em relação à exigência de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE

Em relação aos recursos voluntários o mesmo mostra-se tempestivo e assinados por procuradores devidamente habilitados. Nas duas resoluções proferidas, os recursos foram considerados tempestivos. Contudo, em face dos pedidos de desistência parcial, deixo de conhecer dos recursos em relação às exigências de IRPJ e CSLL, bem como no que diz respeito à multa de ofício qualificada, ou, em outras palavras, conheço do recurso somente em relação às multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas.

2 MÉRITO

2.1 DAS INFRAÇÕES QUE DERAM ENSEJO ÀS EXIGÊNCIAS DE IRPJ E DE CSLL

No acórdão 1402-002.180, que tratava da mesma operação a que se refere o presente processo - relativo ao “ágio” amortizado nos anos-calendário de 2007 e 2008, assim me manifestei:

Trata-se de operações levadas a efeito por empresas do grupo Bob's que redundaram na presente exigência.

Em 09/12/2005 pessoa jurídica autuada (VENBO) era controlada (99,99%) por BRAZIL FAST FOOD, empresa domiciliada no exterior. O restante ínfimo das ações era de propriedade dos coobrigados, ora Recorrentes.

Em 25/11/2005 foi constituída a empresa 22N (capital social de R\$ 1.000,00), cujos sócios são prestadores de serviços de consultoria e planejamento tributário.

Outra empresa envolvida na operação é PERONIA, constituída em 14/08/2006 com o mesmo capital social e mesmos sócios de 22N, situada no mesmo endereço em que um de seus sócios presta serviços de consultoria. O endereço eletrônico desse mesmo sócio, ao menos até o ano-calendário de 2013 constava no cadastro do CNPJ de VENBO como sendo o correio eletrônico dessa própria pessoa jurídica.

Em 11/12/2006 ocorre alteração no quadro societário de 22N, retirando-se seus sócios (consultores) e ingressando em seus quadros BRAZIL FAST FOOD e os ora coobrigados.

Um dia após, 12/12/2006, BRAZIL FAST FOOD aumenta o capital de 22N em R\$ 54.000.000,00 mediante conferência da totalidade das quotas de VENBO que até então detinha.

A esse respeito, assim consta no Termo de Verificação Fiscal:

Cabe observar que o expressivo aumento de capital na 22N, no valor de R\$54.000.000,00, não decorreu de qualquer transação de compra e venda, posto que ninguém pagou algo a alguém, tratando-se de mera reavaliação do ativo que representava as quotas da VENBO, decorrente de acordo interno entre os sócios comuns à 22N e à VENBO, sem qualquer agente externo, portanto, não há que se falar em geração ou pagamento de ágio nesta transação.

Contudo, em tal operação, 22N passou a registrar ágio. Foi apresentado laudo de rentabilidade de futura que atestaria tal montante.

Como decorrência, em 13/12/2006 foi formalizada a retirada de BRAZIL FAST FOOD como sócia de VENBO, que passou a ser controlada diretamente por 22N no Brasil, e indiretamente pela empresa situada no exterior.

Alegam os Recorrentes que houve recolhimento de ganho de capital em razão de tal integralização de capital (recolhido por 22N) em razão de o aumento de capital ter sido realizado em valor superior ao constante nos cadastros do BACEN (recolhimento de R\$ 284.324,88).

Um dia após (14/12/2006), 22N ingressa nos quadros de PERONIA em substituição de seus sócios consultores, utilizando para tanto as ações de VENBO, com os mesmos valores antes vertidos para a própria 22N, passando o ágio então contabilizado a compor o ativo de PERONIA, então controladora direta de VENBO.

Mais quatro dias se passaram (18/12/2006) e os sócios administradores de VENBO (ora coobrigados) firmaram protocolo de incorporação assumindo o compromisso de aprovar a incorporação de PERONIA por VENBO (pessoa jurídica autuada).

Foi elaborado laudo de avaliação do patrimônio líquido de PERONIA quatro dias após decisão de incorporação (22/12/2006).

A esse respeito, a Fiscalização assevera que a autuada,

[...] apesar de expressamente intimado, deixou de apresentar os livros DIÁRIO, CAIXA e LALUR de 2005, 2006 e 2007 da empresa PERONIA, de modo que o esclarecimento sobre os lucros acumulados também não pôde ser obtida nos livros contábeis.

Ressalte-se que a curiosidade desta fiscalização sobre a origem dos lucros acumulados na PERONIA, no valor de R\$35.640.000,00, decorre da estranheza causada pela existência de lucros acumulados em uma empresa que sequer chegou a operar, evidenciando o planejamento tributário abusivo, posto que as transações não mantêm coerência com os documentos emitidos para dar-lhes ares de veracidade.

A falta de veracidade nos documentos atinge seu ápice no laudo que avaliou em R\$18.361.000,00 o patrimônio líquido da PERONIA em 30/11/2006. posto que, que nesta data a PERONIA ainda possuía capital de R\$1.000,00 e ainda

pertencia aos sócios EDUARDO DUARTE E ROGÉRIA DE CÁSSIA, uma vez que sua 1ª alteração social foi assinada somente em 14/12/2006.

Por fim, o planejamento tributário é consumado em 29/12/2006, na 25ª alteração da VENBO, na qual ocorre a incorporação da PERONIA na VENBO, cujo capital é aumentado em R\$18.361.000,00, valor do patrimônio líquido da incorporada. No mesmo instrumento ocorre o ingresso da 22N, a título gracioso, ficando a mesma com R\$27.643.003,27 do capital da VENBO. e RÓMULO BORGES DA FONSECA e RICARDO FIGUEIREDO BOMENY com R\$0,01 cada.

O CONTRIBUINTE aproveita esta última transação para considerar como ágio amortizável o valor de R\$35.640.000,00, correspondente à diferença entre o fictício valor de aquisição da PERONIA, R\$54.000.000,00 e o seu patrimônio líquido R\$18.361.000,00 [...]

Para os Recorrentes, a reestruturação levada a efeito teve o condão de criar uma holding no Brasil, pois a manutenção do investimento diretamente controlado por BRAZIL FAST FOOD sediada no exterior estaria trazendo dificuldades às operações do grupo, como, por exemplo, a obtenção de empréstimos por parte de VENBO em instituições financeiras no Brasil, situação que seria revertida com a criação de uma holding no Brasil (22N, posteriormente denominada BBFC DO BRASIL).

Além disso, antes das reestruturações societárias, VENBO estaria com patrimônio líquido negativo, o que também lhe acarretava dificuldades operacionais e estratégicas (operações de crédito, atração de investimentos, etc.), percalço que também seria superado com a criação de uma holding no Brasil, controlando diretamente VENBO.

Aduz ainda que na reunião do Conselho de Administração da controlada no exterior tratou-se de um projeto estrutural que levaria à separação de VENBO em uma firma franqueadora e outra com a operação de lojas próprias, já que, naquele momento, ambas operações se davam sob a guarida da própria VENBO. Esse teria sido o motivo da utilização de PERONIA.

*Contudo, alega que a “etapa seguinte, que consistia na cisão da VENBO com a segregação das atividades, mostrou-se inviável naquele momento”. Cita como exemplo a ata o registro na ata de reunião do Conselho de Administração da BFF Corp realizada em **05/09/2007** em que se informou que um dos impedimentos viria da impossibilidade de VENBO obter certidão negativa de débitos previdenciários necessária para a realização de tal ato.*

Considerando tais fatos, entendo já ser suficiente o julgamento do feito.

Conforme se observa, estamos diante de evidente tentativa de amortização de valores classificados pela autuada como ágio. Mesmo que assim fosse, estaríamos diante do denominado ágio interno, formado em operação realizada por partes absolutamente dependentes e sem qualquer desembolso de recursos.

Sobre o ágio interno, convém transcrever a fundamentação do voto condutor do aresto recorrido:

O doutrinador Marco Aurélio Greco (“Planejamento Tributário”, Editora Dialética), já citado neste voto, ao enumerar algumas modalidades de planejamentos tributários com escassas chances de oposição contra o Fisco, também se posiciona contrariamente à figura do ágio sobre si mesmo:

“Capítulo XVI – Operações Preocupantes

XVI.1. Razão desta Denominação

A experiência no campo do Direito Tributário mostra que, muitas vezes, surgem casos em que são desenhadas determinadas operações que exigem uma particular atenção do intérprete antes de emitir um pronunciamento quanto à sua oponibilidade ou não contra o Fisco.

Como reiteradamente exposto, uma conclusão só pode ser emitida à vista de cada caso concreto e diante das múltiplas circunstâncias que o cerca, não apenas no plano da formulação abstrata da operação, mas também, à vista da história que cerca aquele determinado contribuinte (seu perfil e relevância, o empreendimento concreto, condutas anteriores que tenha realizado etc.).

Não obstante as conclusões dependam do caso concreto, existem algumas situações que, por si só, recomendam especial atenção, pois geram preocupação aos que diante delas se encontram.

Por isso, será feita uma singela enumeração destas situações, sem que isto esgote o conjunto de hipóteses que podem gerar preocupação aos que atuam nessa área.

(...)

XVI.10. Ágio de si Mesmo

Por vezes, quando uma pessoa adquire determinada participação societária o faz com ágio, pois o valor da aquisição é superior ao respectivo valor de patrimônio líquido.

Ocorre que, num momento posterior à aquisição, por vezes sucede de ser feita uma incorporação às avessas que gera uma situação curiosa em relação ao ágio na aquisição da participação societária. Com efeito, o ágio tem por objeto uma participação societária de titularidade da controladora, que representa fração do capital da pessoa jurídica controlada à qual ele se reporta. Na medida em que a controlada incorpora a controladora, desaparece o sujeito jurídico titular da participação societária. Assim, caso preservado, o montante do ágio passaria a estar dentro da incorporadora (antiga

controlada), possuindo como origem um elemento que agora integra a própria incorporadora. Seria um 'ágio de si mesmo', o que sugere uma preocupação quando se analisa caso concreto que apresente este feito." (Grifamos).

Esse impedimento decorre da Ciência Contábil e foi consagrado pelo Conselho Federal de Contabilidade que o enunciou, expressamente, como consequência do Princípio do Registro pelo Valor Original, consoante art. 7º da Resolução CFC nº 750/1993, em sua redação original:

**“SEÇÃO IV
O PRINCÍPIO DO REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL**

Art. 7º Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da ENTIDADE.

Parágrafo único. Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:

I – a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;

II – uma vez integrado no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão-somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;

III – o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;

IV – os Princípios da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA e do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada;

V – o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos.”

O Conselho Federal de Contabilidade editou, ainda, a Resolução CFC nº 1.110/2007 para aprovar a NBC T 19.10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, aplicável aos exercícios encerrados a partir de dezembro de 2008, cujo item 120 determina expressamente:

“O reconhecimento de ágio decorrente de rentabilidade futura gerado internamente (goodwill interno) é vedado pelas normas nacionais e internacionais. Assim, qualquer ágio dessa natureza anteriormente registrado precisa ser baixado.” (Grifamos)

Mais recentemente, em 25/11/2010, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou a NBC TG 04 – Ativo Intangível, que tem por base o Pronunciamento Técnico CPC 04 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, no qual foi definido o tratamento contábil de ativos intangíveis e determinado que o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo:

“Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente

48. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

49. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos no presente Pronunciamento. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente, o qual não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com confiabilidade ao custo.

50. As diferenças entre valor de mercado da entidade e o valor contábil de seu patrimônio líquido, a qualquer momento, podem incluir uma série de fatores que afetam o valor da entidade. No entanto, essas diferenças não representam o custo dos ativos intangíveis controlados pela entidade.” **(Grifamos)**

Por oportuno, esclareço que a argumentação dos Recorrentes que não se pode utilizar normas expedidas após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária em questão não prospera, pois não se trata de qualquer norma legal, mas sim interpretações sobre toda a legislação já existente à época da ocorrência dos fatos geradores.

Retornando ao cerne da questão, mesmo em períodos em que este colegiado, com composição absolutamente distinta da atual, possuía um entendimento mais favorável à amortização de ágio (por exemplo, mediante utilização de empresa veículo), exigia-se que: (i) o ágio efetivamente fosse efetivamente pago; (ii) o ágio houvesse surgido em operação entre empresas não ligadas; (iii) o ágio estivesse calcado em laudo que comprovasse a expectativa de rentabilidade futura.

No caso concreto, resta evidente que não foram cumpridas duas dessas etapas, uma vez que a operação foi realizada entre partes ligadas e sem qualquer desembolso.

Por isso, entendo que aqui sequer se pode falar de ágio, pois se tratou, a toda de evidência, de operação absolutamente artificial a fim de que o ágio pudesse ser amortizado por VENBO.

Veja-se que todas as operações narradas se deram em curtíssimo lapso temporal (18 dias, entre 11 e 29/12/2006), e, embora a criação de 22N pudesse até mesmo ser justificada diante das questões operacionais citadas (mas não o ágio nos termos formados e posteriormente amortizado), o mesmo não se pode dizer da interposição de PERONIA.

PERONIA efetivamente compôs a estrutura organizacional do grupo por 15 dias sem ter realizado qualquer operação. Sequer foram apresentados seus livros contábeis à autoridade fiscal, embora tenham sido intimados para tanto.

Tratava-se, na realidade, de empresa de prateleira, também denominada empresa veículo, que serviu somente como um meio utilizado para burla da legislação com vistas a reduzir os valores de IRPJ e de CSLL devidos.

Os argumentos a respeito da necessidade de separação das operações em duas empresas distintas (operações em lojas próprias do Bob's em separado das operações em lojas franqueadas) é bastante plausível, mas o cronograma das operações levadas a efeito tornam absolutamente inverossímil a versão trazida pelos Recorrentes: integralizou-se capital em PERONIA no dia 14/12/2006 e, quatro dias após, detectou-se que seria inviável a cisão de VENBO (protocolo de incorporação é datado de 18/12/2006)? Veja-se que a própria justificativa trazida aos autos a respeito da pretensa inviabilidade de cisão de VENBO em razão da ausência de certidão negativa consta somente em ata de reunião do Conselho de Administração da BFF Corp realizada em 05/09/2007, 9 meses após a decisão de incorporação de PERONIA por VENBO.

As demais questões trazidas aos autos a respeito dos novos traços legais trazidos pela Lei nº 12.973/2014, em especial em relação à formação e à amortização do ágio, em nada salvaguardam as operações levadas a efeito pela autuada, posto que a utilização de PERONIA se deu absolutamente de forma artificial e sem qualquer outro propósito comercial que não fosse a amortização do ágio também gerado em operação sem lastro financeiro na integralização de capital de 22N.

Por isso, sequer lhe dá guarida também o disposto no art. 7º da Lei nº 9.532/97 a respeito da possibilidade de amortização de ágio em caso de extinção do investimento. E, a bem da verdade, se ainda esse fosse o entendimento, não houve, em nenhum momento, extinção do investimento, pois a investidora inicial manteve-se no exterior e VENBO, que era sua controlada direta no Brasil antes das operações levadas a efeito, também se manteve operando normalmente. Ou seja, não houve extinção real, confusão patrimonial entre investida e investidora. Houve sim a transferência deliberada de um "ativo amortizável" (pois, como dito alhures, nem de ágio pode ser chamada a mais valia em

questão) entre empresas do mesmo grupo a fim de que VENBO pudesse amortizar tais valores de seus próprios resultados fiscais sem que qualquer desembolso e operação efetiva entre partes não relacionadas houvesse ocorrido. Por essas mesmas razões, mostra-se absolutamente desarrazoada a tese da Recorrente de que mesmo sem a utilização de PERONIA o ágio poderia ser amortizado.

Em relação ao desenho das operações realizadas pela autuada, não se pode olvidar que o contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio de maneira que melhor lhe convém, com vistas à redução de custos e despesas, inclusive à redução dos tributos, sem que isso implique, necessariamente, qualquer ilegalidade.

Entretanto, o que não se admite atualmente é que os atos e negócios praticados se baseiem numa aparente legalidade, sem qualquer finalidade empresarial ou negocial, para disfarçar o real objetivo da operação, quando unicamente almeje reduzir o pagamento de tributos, ainda mais na forma como foi engendrada a operação em questão.

Não estamos aqui sequer diante de caso de planejamento tributário abusivo, mas sim de evidente caso de evasão fiscal, baseada em atos dolosos e não condizentes com a realidade a fim de minorar a carga tributária da autuada.

Por esses motivos, além de entender que deva ser mantida a glosa da despesa, entendo restar caracterizada a fraude a que alude o art. 72 da Lei nº 4.502/64, o que, a teor do que dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/96, justifica a exasperação da penalidade.

No caso concreto, ressaltam aos olhos o posicionamento artificial e fraudulento da autuada.

Considerando-se que os Recorrentes desistiram das infrações relativas ao mérito da exigência, analisarei a exigência das multas isoladas, e da responsabilidade tributária atribuída aos sócios gerentes, partindo-se da mesma linha de raciocínio utilizada no citado precedente.

2.2 DA MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS

Em razão da infração principal, a autuada deixou de recolher valores a título de estimativas de IRPJ e CSLL, ensejando a exigência de multas isoladas.

Há de separar a exigência em dois períodos distintos em razão da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996: o primeiro até o advento da Medida Provisória nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007) e o segundo após a edição de tal ato.

Em relação à aplicação da multa isolada de forma concomitante com a multa de ofício, em que pese meu entendimento pessoal sobre a matéria, recentemente foi aprovada súmula impedindo tal cobrança quando baseada no art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, conforme se observa do enunciado nº 105 da Súmula CARF: "*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 por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício."

Considerando-se que a Medida Provisória nº 351/2007 - que em seu art. 14 deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996 – foi editada em 22 de janeiro de 2007 (e posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007), as multas isoladas cujos recolhimentos deveriam ter sido realizados antes de tal data não devem mais ser exigidas.

No caso concreto, a exigência diz respeito aos anos-calendário de 2009 e 2011, ou seja, a fatos geradores ocorreram todos após o advento da MP nº 351/2007 que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 a que se refere Súmula CARF nº 105. Passo à análise desse novo dispositivo legal.

Com a edição da Medida Provisória nº 351/2007 em 22/01/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL passou a ter novo regramento.

Desse modo, a partir da estimativa devida referente ao mês de dezembro de 2006, cujo vencimento se deu em 31/01/2007, a penalidade isolada aplicada no lançamento de ofício encontra-se prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação que lhe foi dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, não se aplicando, portanto, a Súmula CARF nº 105. Confirma-se a nova redação do dispositivo em questão:

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.

[...]

As multas exigidas juntamente com o tributo ou isoladamente, como definidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, vinculam-se a infrações de natureza distinta. A Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 1º, estabeleceu como regra geral, a partir do mês de janeiro de 1997, a apuração do lucro real trimestral. Apenas por exceção a pessoa jurídica poderia optar pela apuração do lucro real anual, situação em que fica obrigada a efetuar os recolhimentos do IRPJ e da CSLL mensalmente, calculados por estimativa (artigo 2º).

As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos mensalmente são determinadas por meio da aplicação, sobre a receita bruta do mês, de percentuais estabelecidos

pelo artigo 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, de acordo com as atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica.

Consoante se verifica pela redação das normas transcritas, são essencialmente duas as penalidades previstas no art. 44 retrotranscrito (“*serão aplicadas as seguintes multas*”, “*I...II*”): uma, exigida juntamente com o tributo faltante, nas hipóteses de “*de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*”. Essa penalidade está valorada em 75% “*sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição*”; outra, exigida de forma isolada, no percentual de 50%, na hipótese da falta recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e da CSLL.

É pertinente esclarecer que os recolhimentos efetuados mensalmente a título de estimativas (art. 2º, §§ 3º e 4º, da Lei nº 9.430, de 1996) não são definitivos, porquanto a apuração definitiva do tributo devido se dará somente ao final de cada ano-calendário. Esse o motivo pelo qual a penalidade pelo inadimplemento dessa obrigação é denominada multa isolada, uma vez que pode ser exigida independentemente de haver ou não tributo devido ao final do período de apuração. E também não há qualquer correlação entre o valor do tributo devido ao final de apuração e a multa isolada: sua base de cálculo é o valor do pagamento mensal (estimativa) de IRPJ ou CSLL que deixar de ser recolhido.

Diante dessas constatações, é imperioso concluir que as multas são distintas e autônomas. Isso decorre, acima de tudo, das evidentes diferenças que existem entre as hipóteses de incidência e os consequentes das normas punitivas.

No IRPJ e na CSLL, observamos que os critérios material e temporal são completamente distintos. O tributo não pago, decorrente da existência de lucro apurado trimestralmente ou anualmente, submete-se à multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, enquanto que a estimativa não recolhida, decorrente da existência de receita bruta mensal ou balanços de redução, submete-se à multa do inciso II do dispositivo antes citado.

No caso do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, a quantificação toma por base o tributo devido em função do lucro, fazendo incidir o percentual de 75% (regra geral passível de qualificação e agravamento - §§ 1º e 2º do art. 44). No caso do inciso II, letra “b”, do dispositivo antes citado, a quantificação toma por base a estimativa apurada em função da receita bruta ou resultados mensais, fazendo incidir o percentual de 50% (regra geral não passível de qualificação ou agravamento).

Como se pode observar, são duas normas distintas e autônomas, que punem, em diferentes graus, ilicitudes diversas.

Alega a Recorrente que a aplicação da penalidade isolada, tal qual perpetrada no auto de infração, viola o princípio da legalidade. Aduz ainda que não se poderia aplicá-la após o encerramento do exercício, tampouco em concomitância com a multa de ofício de 75%. Cita diversos acórdãos do CARF que dariam guarida a sua tese.

Não merecem prosperar os argumentos de defesa. Vejamos.

Em primeiro lugar, conforme já transcrito, a penalidade isolada por ausência de recolhimento de estimativas mensais está prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, não havendo que se falar em ofensa ao princípio da legalidade. Nesse sentido, também, não há ofensa ao art. 97, V, do CTN, uma vez que a multa em discussão foi instituída por lei.

Em relação a não aplicabilidade das multas isoladas após o encerramento do exercício, implicaria ofensa à literalidade do art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/96, dispositivo que prevê, de forma expressa, a aplicação da penalidade isolada “*ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*”. Ora, se a própria norma prevê sua aplicação ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, pressupõe-se, por óbvio, que o exercício já tenha sido encerrado, sem o que não se poderia falar em apuração do resultado do exercício.

Pode-se concluir que o ordenamento jurídico protege, com a multa isolada, o fluxo financeiro advindo do pagamento mensal das estimativas. Ora, inexistindo penalidade pelo seu não recolhimento não haveria como obrigar o contribuinte a antecipar o tributo, e o pagamento das estimativas acabaria por se tornar mera faculdade do contribuinte, retirando da norma a sua força cogente, o que não se mostra razoável.

Em relação às decisões colacionadas pela Recorrente, frise-se que se baseiam na redação anterior do art. 44 da Lei nº 9.430/96. **Em que pese minha particular discordância com a interpretação do referido dispositivo dada pelos acórdãos em questão, não se pode olvidar que os argumentos utilizados não se amoldam a novel redação dada ao dispositivo pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.** Vejamos.

Ao se comparar a alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, constata-se que se buscou adequar o dispositivo à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do entendimento do então Conselheiro e Presidente de Câmara José Clóvis Alves, que atacava a redação do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (“*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição...*”), e também o fato da ocorrência de *bis in idem*, pois a “mesma” multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520). Na nova redação do citado artigo, o *caput* não mais faz referência à diferença de tributo (“*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas...*”), sendo tal expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a diferença de tributo lançado de ofício. A referência à multa isolada agora é tratada em dispositivo específico (inciso II), com multa em percentual distinto da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

[...]

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitativa, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Desse modo, após o advento da MP nº 351/2007, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratarem de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

Em complemento, e em especial em relação à suposta aplicação do princípio da consunção, transcrevo o entendimento firmado pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto em seus votos sobre o tema em debate:

Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.¹

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidi casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*.² (destaques acrescidos).

Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

¹ RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>>. Acesso em: 6 dez. 2010.

² Idem, Idem

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.

Isso posto, voto por manter a exigência das multas isoladas.

2.3 DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Tendo em vista que fui vencido em relação à única infração que implicava exigência de crédito tributário, restam prejudicados os recursos dos coobrigados.

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por conhecer do recurso voluntário somente em relação às multas isoladas em face do pedido de desistência parcial, e, na parte conhecida, por lhe negar provimento.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Voto Vencedor

Conselheiro Roberto Silva Junior - Redator Designado

Não obstante o bem elaborado voto do Conselheiro Relator, ousou divergir quanto à possibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício. A matéria já foi examinada por esta Turma, que de forma sistemática vem rechaçando a cumulação das duas multas.

Em primeiro lugar, a multa isolada não se destina a apenar omissão de receitas, nem deduções indevidas, exclusões não autorizadas da base de cálculo ou falta de adição ao lucro líquido. Para essas infrações, aplica-se a multa de ofício, cobrada juntamente com o tributo, do qual ela é acessório, pois só tem existência em face do tributo devido. Trata-se, portanto, de multa vinculada ao tributo, diferente da outra que se exige de forma isolada.

A multa isolada, diferentemente da outra, foi instituída para punir os contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixam de recolher as estimativas mensais. Isso porque, encerrado o ano base, já não é juridicamente possível exigir as estimativas, pois elas têm natureza de antecipação do tributo apurado no final do período. Encerrado o período base, o Fisco só pode exigir o valor efetivamente devido, e não as antecipações.

Em resumo, as estimativas só podem ser cobradas no curso do respectivo período de apuração.

Até o advento da multa isolada, a norma que determinava o recolhimento das estimativas mensais, àqueles que optassem pelo lucro real anual, não era, na prática, obrigatória, pois destituída de sanção específica para seu descumprimento. Por isso, o recolhimento das estimativas se tornara mera recomendação, a qual o contribuinte atendia se lhe conviesse, porque o descumprimento não tinha consequência.

É nesse contexto que surgiu a figura da multa isolada, cujo propósito específico é punir o descumprimento da norma que impõe, aos que optaram pelo lucro real anual, o recolhimento mensal por estimativa ou, opcionalmente, o levantamento de balancete de verificação, visando a suspender ou reduzir a estimativa do mês.

Essa, em linhas gerais, é a finalidade da multa isolada. Para tais situações foi concebida, de modo que, aplicá-la a casos de omissão de receita ou de glosa de despesas, além de ser um desvio, é uma forma de exacerbar a penalidade, sem previsão legal para tanto.

A par dessas razões, existe ainda um entendimento de que a aplicação da multa vinculada afastaria, pelo princípio da consunção, a multa isolada. O E. Superior Tribunal de Justiça tem decisões nesse sentido, das quais é exemplo a proferida no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS.

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

Conforme assentado na decisão agravada, a Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996. Confirmam-se:

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTE.

1. A Segunda Turma desta Corte, quando do julgamento do REsp nº 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins, DJe 24.3.2015, adotou entendimento no sentido de que a multa do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 somente poderá ser aplicada quando não for possível a aplicação da multa do inciso I do referido dispositivo.

2. Na ocasião, aplicou-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir 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.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe 28/9/2015).

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.

(REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe 24/3/2015).

A natureza de cada uma das multas e o entendimento pela prevalência do *princípio da consunção* foram suficientemente debatidos no REsp 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins. Transcrevo, por oportuno, os fundamentos declinados por Sua Excelência:

Não prospera a pretensão recursal, na medida em que não reconheço a possibilidade de exigência cumulativa de tais multas.

A multa do inciso I é aplicável nos 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*".

A multa do inciso II, entretanto, 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 nº 11.488, de 2007)*".

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 caso 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 repreender 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, a cobrança da multa de forma conjunta.

Em se tratando as 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.

Firmado nesses dois fundamentos, afasto a exigência da multa isolada, acompanhando, nas demais questões, o voto do ilustre Conselheiro Relator.

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior