



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720373/2010-38
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-004.386 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de fevereiro de 2020
Recorrente SOCIETE GENERALE S.A. - CORRETORA DE CAMBIO TITULOS E VALORES MOBILIARIOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

DESMUTUALIZAÇÃO. DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO DE ASSOCIAÇÃO. TRIBUTAÇÃO. CUSTO DE AQUISIÇÃO.

As operações de desmutualização aplica-se o disposto no art. 17 da Lei nº 9.532/97, cuja tributação incide sobre a diferença entre o valor representativo das ações recebidas e o custo de aquisição dos títulos patrimoniais.

O custo de aquisição, na ausência de provas quanto aos valores aportados para a constituição do patrimônio, é zero.

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL. MULTA ISOLADA. EXIGÊNCIA CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, 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.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por unanimidade de votos, em rejeitar a arguição de decadência; e (ii) no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, vencidos os Conselheiros Ricardo Antonio Barbosa Carvalho, Giovana Pereira de Paiva Leite e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por manter essa exigência.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Ricardo Antonio Carvalho Barbosa, Rogério Garcia Peres, Giovana

Pereira de Paiva Leite, Lucas Esteves Borges, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão nº 14-76.044, proferido pela 1ª Turma da DRJ/RPO, que ao analisar a impugnação apresentada, decidiu, por unanimidade de votos, julgá-la improcedente, para manter o crédito tributário exigido.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito, complementando-o ao final:

Conforme descrito no Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 168 a 185), parte integrante do auto de infração lavrado em 25/11/2010 (fls. 186 a 201), o contribuinte acima identificado foi fiscalizado em relação ao IRPJ e CSLL, em decorrência de procedimento de verificação do cumprimento de obrigações tributárias, que abrangeu fato gerador ocorrido no ano de 2007.

Relata a Autoridade Fiscal que a Corretora Société era detentora de 12 títulos patrimoniais da Bovespa em agosto do ano de 2007. Com a desmutualização da Bovespa, a contribuinte associada recebeu, em devolução do patrimônio, ações da companhia (o detentor de um título patrimonial da antiga Bovespa passou a deter 706.762 ações da Bovespa Holding S.A. - R\$ 17.471.156,64, 12 títulos x 706.762 ações/título x R\$ 2,06/ação).

Para a Autoridade Fiscal, a incidência dos tributos se dá com o ganho obtido pelas corretoras com a devolução de patrimônio, ou seja, com a própria operação de desmutualização. Eventual e posterior venda das ações ensejará nova incidência tributária. O valor tributado é a diferença entre o valor recebido a título de devolução do patrimônio e o valor outrora entregue para a formação do mesmo (custo de aquisição), conforme art. 17 da Lei nº 9.532/97.

Comenta o Auditor que a Corretora Société impetrou Mandado de Segurança visando o reconhecimento da não incidência do IRPJ e CSLL sobre os valores recebidos a título de devolução de patrimônio na desmutualização, efetuou depósito judicial para suspensão da exigibilidade do crédito tributário e aguarda julgamento de recurso de apelação desde 2010.

Após aprofundamento da fiscalização, verificou “que os depósitos judiciais efetuados suspendem apenas parcialmente os créditos tributários de IRPJ e CSLL decorrentes da participação da Corretora Société na desmutualização da Bovespa”.

Constatou que o valor de R\$ 4.763.450,86 consta contabilizado como valor dos títulos patrimoniais na data de 30/06/1999, mas não restaram comprovados os custos de aquisição dos títulos ou a origem desse valor. E que a base de cálculo utilizada pelo contribuinte para a apuração do IRPJ e da CSLL decorrentes da desmutualização da Bovespa tem o valor de R\$ 12.758.877,38 (utilizado no depósito judicial em mandado de segurança para suspensão da cobrança tributária), e corresponde exatamente ao saldo da conta Reserva de Atualização em 31/08/2007, data da desmutualização.

Alega que o valor da Reserva de Atualização na data da desmutualização não mais correspondia ao somatório das mais-valias acumuladas para os títulos patrimoniais do contribuinte, pois parte da reserva de atualização já havia sido utilizada.

Conclui a Autoridade Fiscal que a contribuinte recebeu, na forma de ações da Bovespa, o valor de R\$ 17.471.156,64 pelos seus títulos, sem comprovação do custo de aquisição do mesmos, sobre o qual incidem 25% de IRPJ (R\$ 4.367.789,16) e 9% de CSLL (R\$ 1.572.404,10), mais multa de ofício, devendo ser abatidos os valores depositados judicialmente sobre a base de menor valor (R\$ 12.758.877,38), conforme demonstrativo que anexa.

Além disso, considerou que o contribuinte está sujeito à multa isolada de 50% sobre essa diferença, já que não incluiu o valor recebido na desmutualização da Bovespa na base de cálculo do IRPJ e da CSLL nas estimativas mensais de Agosto/2007.

Parte desses tributos encontram-se regularmente suspensos por força de depósitos judiciais efetuados pela empresa, mas os valores correspondentes à tributação das parcelas de devolução de patrimônio que restaram não comprovadas como custo e que não estão cobertas pelos depósitos judiciais efetuados, deveriam ter composto a base de cálculo das estimativas de Agosto/2007.

Em vista do acima constatado, o contribuinte foi autuado e intimado a pagar a diferença de tributo apurada, juros de mora, multa isolada e multa de ofício de 75% sobre os tributos apurados e não recolhidos (IRPJ e CSLL), totalizando R\$ 4.053.822,99 (fl. 02 e 03).

Inconformado com a autuação, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 210 a 225) e juntou documentos (fls. 226 a 239).

Alega que as atualizações dos títulos patrimoniais deveriam ser registradas em uma conta de Reserva (Reserva de Atualização de Títulos Patrimoniais) e que, com base na Portaria do Ministro do Estado da Fazenda nº 785/77, não incide IRPJ sobre tais valores acrescidos.

Alega que a divergência entre os valores registrados na conta do Ativo Permanente (R\$ 17 mi) e a conta de Reserva de Atualização de Títulos Patrimoniais (R\$ 12 mi), decorrem da realização da Reserva de Atualização para aumentos de capital da Impugnante em 1997 e 1999, e não deveria compor o montante tributável, já que ensejaram, à época, sua tributação nos termos do artigo 439, inciso II, do RIR.

Ressalta que a tributação dos valores utilizados para aumento de capital só poderia acontecer na época em o referido aumento de capital ocorreu, em 1997 e em 1999, e ocorreu a decadência do direito do Fisco de efetuar o lançamento quanto a estes fatos.

Ademais, defende que o ganho de capital deve ser calculado pela diferença entre o valor recebido pela venda das ações e o valor contábil das mesmas, avaliado pelo método de equivalência patrimonial, conforme normas vigentes, não existindo saldo remanescente de IRPJ e de CSLL para fins de autuação fiscal.

Quanto à multa isolada de 50%, alega que, além de ser cumulada com a multa de ofício (75%), somente poderia ter sido imposta no ano-calendário em que ocorrida a falta, ou seja, ao final do ano-calendário de 2007.

Naquela oportunidade, a r.turma julgadora entendeu pela improcedência da impugnação, nos termos do acórdão a seguir ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2007

DESMUTUALIZAÇÃO. DEVOUÇÃO DE PATRIMÔNIO DE ASSOCIAÇÃO. TRIBUTAÇÃO. CUSTO DE AQUISIÇÃO.

Às operações de desmutualização aplica-se o disposto no art. 17 da Lei nº 9.532/97, cuja tributação incide sobre a diferença entre o valor representativo das ações recebidas e o custo de aquisição dos títulos patrimoniais. O custo de aquisição, na ausência de provas quanto aos valores aportados para a constituição do patrimônio, é zero.

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL. MULTA ISOLADA.

A sanção imposta pelo não recolhimento da estimativa mensal do lucro real anual é a aplicação de multa isolada incidente sobre percentual do imposto que deveria ter sido antecipado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, a recorrente apresentou, tempestivamente, Recurso Voluntário, através de representante legal, pugnando por provimento, onde apresenta argumentos que serão a seguir analisados.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos regimentais de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Da Análise do Recurso Voluntário

Da Decadência

Alega a Recorrente que os valores exigidos não mais poderiam ser alvo de lançamento em razão de decadência, nos termos do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional.

Entendo não assistir razão à Recorrente.

Para início da contagem do prazo decadencial, deve-se ater à data de ocorrência dos fatos geradores, e não à data de contabilização de fatos passados que possam ter repercussão futura.

A autuação diz respeito a ganho de capital apurado no ano-calendário de 2007, com fundamento no art. 17 da Lei nº 9.532, de 1997.

Não há que se confundir a atualização dos valores entregues para a formação do patrimônio da instituição isenta com o fato gerador do tributo. Somente se pode falar em início de contagem de prazo decadencial com a ocorrência do fato gerador. Se a acusação fiscal diz respeito a fatos efetivamente ocorridos no ano-calendário de 2007, com reflexos tributários no mesmo período, uma vez que ali é que supostamente ocorreu o fato gerador, somente a partir de então é que se considera iniciada a contagem do prazo decadencial.

Desse modo, rejeito a arguição de decadência.

Do Mérito

A controvérsia gira em torno da base de cálculo do IRPJ e da CSLL incidentes sobre os ganhos obtidos através do processo de desmutualização dos títulos patrimoniais da BOVESPA, de propriedade da Recorrida, ocorrido durante o ano-calendário de 2007. A operação de desmutualização propriamente dita, com a conseqüente tributação pelo recebimento das ações da Bovespa, é questionada na esfera judicial, não sendo, portanto, objeto de apreciação nesta esfera administrativa.

Segundo a Fiscalização, a tributação deve ser efetuada sobre a diferença entre o valor recebido da Bovespa (R\$17.471.156,64) e o custo de aquisição, que é equivalente a zero por não ter sido comprovado pelo contribuinte. Tributar-se-ia, assim, todo o valor recebido na desmutualização (17.471.156,64) e, descontado o valor depositado judicialmente pelo

contribuinte (12.758.877,38), restaria a cobrar os tributos incidentes sobre a base de cálculo de R\$ 4.763.450,86.

Para o contribuinte, a tributação deve se dar sobre a diferença entre o valor recebido da Bovespa (R\$ 17.471.156,64) e o valor de realização da Reserva de Atualização para aumentos de capital (R\$ 4.763.450,86), ou sejam sobre R\$ 12.758.877,38. Assim, na sua ótica, tendo havido o depósito integral dos tributos incidentes sobre essa base de cálculo, não há o que tributar.

Pois bem. Inicialmente, há de se verificar que o auto foi fundamentado no artigo 17 da Lei nº 9.532/97, em face do Contribuinte ter recebido da Bovespa, em devolução do patrimônio, ações com valor monetário.

“Art. 17. Sujeita-se à incidência do imposto de renda à alíquota de quinze por cento a diferença entre o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos recebidos de instituição isenta, por pessoa física, a título de devolução de patrimônio, e o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos que houver entregue para a formação do referido patrimônio.

§ 1º Aos valores entregues até o final do ano de 1995 aplicam-se as normas do inciso I do art. 17 da Lei nº 9.249, de 1995.

§ 2º O imposto de que trata este artigo será:

a) considerado tributação exclusiva;

b) pago pelo beneficiário até o último dia útil do mês subsequente ao recebimento dos valores.

§ 3º Quando a destinatária dos valores em dinheiro ou dos bens e direitos devolvidos for pessoa jurídica, a diferença a que se refere o caput será computada na determinação do lucro real ou adicionada ao lucro presumido ou arbitrado, conforme seja a forma de tributação a que estiver sujeita.

§ 4º Na hipótese do parágrafo anterior, para a determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido a pessoa jurídica deverá computar:

a) a diferença a que se refere o caput, se sujeita ao pagamento do imposto de renda com base no lucro real;

b) o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos recebidos, se tributada com base no lucro presumido ou arbitrado.”

De acordo com a norma jurídica acima transcrita, o ganho de capital é calculado pela diferença entre o valor dos bens recebidos da instituição (Bovespa) e o valor dos bens que houver entregue para a formação do referido patrimônio.

Ocorre que o valor dos bens entregues para a formação do patrimônio referido, no caso, equivale ao custo de aquisição dos 12 títulos patrimoniais da Bovespa detidos pela Recorrente, cabendo a esta demonstrar que o custo de aquisição de tais títulos foi de R\$ 4.763.450,86, vez que sobre essa base não houve depósito judicial.

Esse ônus deve ser do Contribuinte, que deve comprovar, mediante documentos hábeis e idôneos, qual o valor entregue para a formação do referido patrimônio, que alega ser de R\$ 4.763.450,86. Uma vez não comprovado, prevalece o entendimento fiscal de considerá-lo zero para fins de incidência dos tributos devidos.

Com efeito, a escrituração relativa a fatos que repercutem em lançamentos contábeis de exercícios futuros (art. 37, da Lei nº 9.430/97) deve ser comprovada pela fiscalizada, e ela não se desincumbiu. Nesse sentido a constatação fiscal:

“Convertida a diligência (MPF 395/2008) em fiscalização (MPF 107/2009), o Termo de Início de Fiscalização e Intimação, circunstanciado com os elementos acima citados, reintimou a Corretora Societé a apresentar a comprovação dos custos de aquisição dos 12 títulos patrimoniais Bovespa detidos no momento da operação de desmutualização.

Decorrido mais de um ano dessa solicitação fiscal, e apresentadas pelo contribuinte três cartas, restaram não comprovados os custos de aquisição dos títulos, tampouco a origem do valor de R\$ 4.763.450,86 que consta escriturado como valor dos mesmos em 30/06/1999.”

Na apuração do custo de aquisição não devem ser consideradas as atualizações dos títulos patrimoniais, e sim o valor entregue para a formação do patrimônio da Bovespa Associação, por força do disposto no artigo 17 da Lei nº 9.532/1997. Assim, na falta de comprovação do referido custo, deve ser considerado nulo na incidência de ganho de capital.

Além disso, o Contribuinte quer aplicar ao caso, alegando aumentos de capital em 1997 e 1999, e possibilidade de tributação à época, um dispositivo legal não enquadrável por suas premissas: o artigo 439, inciso II, do RIR.

Tal dispositivo tem como base, para aumento de bens de ativo, a subscrição em bens de capital ou valores mobiliários emitidos (caput do art. 439), fato que não ocorreu no caso em tela, conforme apurado em fiscalização e relatado pela Contribuinte:

“Reavaliação na Subscrição de Capital ou Valores Mobiliários

*Art. 439. A contrapartida do aumento do valor de bens do ativo incorporados ao patrimônio de outra pessoa jurídica, **na subscrição em bens de capital social, ou de valores mobiliários emitidos por companhia**, não será computada na determinação do lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 36).*

Parágrafo único. O valor da reserva deverá ser computado na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 36, parágrafo único, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, arts. 1º, inciso VII, e 8º):

I - na alienação ou liquidação da participação societária ou dos valores mobiliários, pelo montante realizado;

II - quando a reserva for utilizada para aumento do capital social, pela importância capitalizada;”

Pode ter até ocorrido o aumento de capital social pela empresa fiscalizada, fato não provado por meio de documentos, mas não se aplica o dispositivo acima. O dispositivo aplicável é o art. 3º do Decreto-Lei nº 1.109/70, específico para o caso de valorização de títulos patrimoniais da bolsa de valores.

Por fim, também não há que se falar em avaliação pelo método de equivalência patrimonial, já que tal instituto é previsto na Lei nº 6.404/76, que trata de sociedade com intuito de lucro, que não é o caso das associações tratadas no processo de desmutualização.

Assim, correto o procedimento fiscal, não havendo nenhum reparo a ser feito neste ponto.

Da Multa Isolada

Multa Isolada pelo Não Recolhimento das Estimativas Mensais

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 da infração apurada, sob o argumento da inaplicabilidade de multa isolada após o encerramento do exercício, bem como impossibilidade de concomitância, pois representaria dupla penalização sobre o mesmo fato.

Entendo que lhe assiste razão neste ponto.

A multa isolada aplicada tem como origem as diferenças entre as bases 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-se autorizada a aplicação das multas, cumulativamente.

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 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 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 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."

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, voto no sentido de rejeitar a arguição de decadência e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar unicamente a infração relacionada à exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza