



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720821/2016-99
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1301-004.117 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de setembro de 2019
Recorrentes ITAÚ UNIBANCO S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

MULTA ISOLADA. BASE DE CÁLCULO. PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL DE PERÍODOS ANTERIORES.

Na determinação da base de cálculo da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas deve ser compensado o saldo de prejuízos fiscais de períodos e bases de cálculo negativa de CSLL de períodos anteriores, limitados a 30% das bases de cálculo apuradas antes dessas compensações.

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.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e por conhecer parcialmente do recurso voluntário (somente em relação à exigência de multas isolada), e, na parte conhecida, e, por maioria de votos, em cancelar a exigência de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, vencidos os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto (relator), Nelso Kichel e Giovana Pereira de Paiva Leite que votaram por manter essa exigência. Designado o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza para redigir o voto vencedor sobre o tema.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Marcelo José Luz de Macedo (suplente convocado), Giovana Pereira de Paiva Leite, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocada), Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

ITAÚ UNIBANCO S/A recorre a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão n.º 14-66.896 proferido pela 1ª Turma da Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada.

O Presidente da turma julgadora de primeira instância recorre de ofício a este Conselho, com fulcro no art. 34 do Decreto n.º 70.235, de 1972, c/c art. 1º da Portaria MF n.º 63, 09 de fevereiro de 2017, haja vista o acórdão de origem ter exonerado o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa em valor total superior a R\$ 2.500.000,00.

A exigência trata especificamente de três infrações, a saber:

- i) Infração 1: glosa de despesas com amortização de ágio;
- ii) Infração 2: glosa de dedução de despesas; e
- iii) Infração 3: multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

Em relação à primeira infração, o contribuinte sequer impugnou, recolhendo os valores devidos antes do transcurso de prazo para apresentação de sua defesa inicial. No que diz respeito à infração 2 (dedução de despesas).

Analisando a impugnação apresentada, a DRJ manteve a infração referente à glosa de despesas e lhe deu provimento parcial para excluir das bases de cálculo das multas isoladas, por falta de recolhimento das estimativas mensais, os valores correspondentes às compensações de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de períodos anteriores, limitadas a 30% das bases de cálculo apuradas, matéria objeto do recurso de ofício.

Ocorre que, à fl. 2320, o contribuinte apresentou requerimento de desistência parcial do recurso voluntário única e exclusivamente a respeito da infração de glosa de dedução de despesas, mantendo a discussão somente 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 DOS RECURSOS

Os recursos são tempestivos e preenchem os demais requisitos para sua admissibilidade. Considerando-se que houve pedido de desistência parcial do recurso voluntário apresentado, conheço, portanto, do recurso de ofício, e, em relação ao recurso voluntário, conheço parcialmente em face do pedido de desistência em relação à glosa de dedução de despesas.

2 RECURSO DE OFÍCIO

O recurso de ofício trata exclusivamente da multa de ofício na modalidade isolada exigida sobre os valores de IRPJ e CSLL devidos a título de estimativas.

Conforme bem delineado pela decisão de primeira instância, a apuração da autoridade lançadora não levou em consideração a existência de saldo de prejuízos fiscais de períodos e bases de cálculo negativa de CSLL de períodos anteriores que deveria ter sido considerado no cálculo, conforme jurisprudência consolidada desta Corte.

Desse modo, a decisão de primeira instância mostra-se irretocável ao recalcular a exigência levando em consideração os saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa de CSLL de anteriores, limitados a 30% das bases de cálculo apuradas antes dessas compensações.

Assim sendo, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

3 RECURSO VOLUNTÁRIO

3.1 MULTAS ISOLADAS

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 n.º 11.488/2007), as multas isoladas cujos recolhimentos deveriam ter sido realizados antes de tal data devem ser exoneradas.

No caso concreto, a exigência diz respeito aos anos-calendário de 2011 a 2013, ou seja, a fatos geradores ocorreram todos após o advento da MP n.º 351/2007 que alterou a redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 a que se refere Súmula CARF n.º 105. Passo à análise desse novo dispositivo legal.

Com a edição da Medida Provisória n.º 351/2007 em 22/01/2007, posteriormente convertida na Lei n.º 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 n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação que lhe foi dada pelo art. 14 da Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, não se aplicando, portanto, a Súmula CARF n.º 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 n.º 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 n.º 9.430, de 1996, vinculam-se a infrações de natureza distinta. A Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 11.488/2007.** Vejamos.

Ao se comparar a alteração da redação do art. 44 da Lei n.º 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 n.º 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 delitiva, 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 decidiu 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.

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.

Abstraído-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

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

quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.

Isso posto, voto por manter as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas.

4 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por negar provimento ao recurso de ofício e por conhecer parcialmente do recurso voluntário (somente em relação à exigência de multas isolada), e, na parte conhecida, por lhe negar provimento.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Voto Vencedor

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Redator Designado.

Em que pese o entendimento do ilustre Relator 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

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 impossibilidade de concomitância, pois 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 n.º 105, restou sedimentado que: ***“a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 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 n.º 11.488/2007, que deu nova redação ao art. 44 da Lei n.º 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 n.º 1802-001.408). Com este entendimento, estaria autorizada a aplicação das multas, cumulativamente. Este foi o entendimento do I. Relator.

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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 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, 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