



Processo nº 16327.720866/2019-14
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1301-005.869 – 1^a Seção de Julgamento / 3^a Câmara / 1^a Turma Ordinária**
Sessão de 19 de novembro de 2021
Recorrente HIPERCARD BANCO MULTIPLO S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2007

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO DE 75%. IMPOSSIBILIDADE.

Não é possível a cobrança concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensal e da multa de ofício, haja vista o princípio da consunção.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF N.108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário em relação às matérias que retornaram para apreciação, após a reforma do acórdão n. 1301-002.280 pela CSRF, para, quanto às matérias conhecidas, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, dar-lhe provimento parcial, para cancelar a multa isolada exigida, em face das estimativas que deixaram de ser recolhidas em função da infração apurada. Vencidos os conselheiros Giovana Pereira de Paiva Leite (relatora), Lizandro Rodrigues de Sousa, Rafael Taranto Malheiros e Heitor de Souza Lima Junior, que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite - Relatora

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, José Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Lucas Esteves Borges, Rafael Taranto Malheiros, Marcelo José Luz de Macedo. Fellipe Honório Rodrigues da Costa (Suplente convocado) e Heitor de Souza Lima Junior (Presidente).

Relatório

Trata-se de retorno dos autos da CSRF para julgamento de matéria não apreciada, quando do julgamento na Turma Ordinária. Através do acórdão n. 9101-003.740, a 1^a Turma da CSRF apreciou recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e assim decidiu:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial quanto à amortização do ágio transferido à Hipercard BM pela Unicard e Unipart, vencidos os conselheiros Luis Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que não conheciam dessa matéria. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso quanto à empresa modelo para IRPJ e CSLL e quanto à contemporaneidade do laudo. No mérito, na parte conhecida, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Gerson Macedo Guerra e Demetrius Nichele Macei, que lhe negaram provimento. Por unanimidade de votos, acordam em determinar o retorno dos autos ao colegiado de origem para apreciação das matérias relacionadas à aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício e incidência de juros sobre multa, constantes do recurso voluntário. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Cristiane Silva Costa. (grifei)

Em razão de a questão principal já ter sido decidida pela CSRF, restando temas periféricos, faz-se um relato breve da autuação, aproveitando trechos dos relatórios dos acórdãos proferidos nestes autos e, abordando os pontos necessários para o julgamento das matérias não apreciadas.

Da Autuação

Inicialmente, foram lavrados de autos de infração para a constituição de créditos tributários de IRPJ e de CSLL, cumulados com multa de ofício e juros, relativos ao ano-calendário de 2007, em razão de:

- a) falta de adição ao lucro real de despesa com amortização de ágio;
- b) exclusão indevida de despesa de amortização de ágio;
- c) falta de recolhimento de estimativas mensais do imposto e da contribuição (com o lançamento de multas isoladas); e
- d) exclusão indevida de despesa não dedutível de amortização de ágio lançada no LALUR/2007.

A descrição da reorganização societária que deu ensejo à amortização do ágio pelo contribuinte, mostra-se despicienda neste momento.

Ciente da autuação, o contribuinte apresentou impugnação, a qual foi julgada improcedente, mantendo-se os lançamentos efetuados. Ciente da decisão e ainda irresignado, apresentou recurso voluntário, através do qual questionou os seguintes pontos da autuação:

- Glosa da amortização do ágio;
- Multa Isolada;
- Juros sobre multa de ofício.

A Fazenda apresentou contrarrazões.

Em sessão de 11/04/2017, esta Turma, sob outra composição, decidiu dar provimento ao recurso voluntário, no sentido de considerar legítimo o ágio em sua formação, por ter se originado de operação entre partes independentes, bem como, considerou válida a sua transferência da empresa investidora para a empresa investida. Tendo em vista o decidido em relação ao ágio, o lançamento foi integralmente cancelado, restando prejudicado o julgamento da multa isolada e dos juros sobre multa. O acórdão n. 1301-002.280, restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA-IRPJ

Ano-calendário:2007

Ementa

ÁGIO. FORMAÇÃO. NEGÓCIO ENTRE PARTES INDEPENDENTES. FUNDAMENTO. EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE RENTABILIDADE FUTURA. VALIDADE DA FORMAÇÃO.

Ao se demonstrar que o ágio discutido nos autos se formou em negócio firmado entre partes independentes, em regime de livre mercado, foi respaldado por laudo baseado na expectativa de rentabilidade futura da investida e que houve um efetivo sacrifício patrimonial da adquirente em benefício dos alienantes do investimento, não se há de questionar o registro contábil do ágio, como a diferença entre o valor do sacrifício patrimonial e o valor de patrimônio líquido da investida.

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. EMPRESA VEÍCULO. INCORPORAÇÃO REVERSA. VALIDADE.

O uso de empresa veículo e de incorporação reversa, por si sós, não invalidam as operações societárias que transferiram o ágio da investidora original para a empresa investida. Verificadas as condições legais, especialmente a confusão patrimonial entre investidora e investida, deve ser admitida a amortização fiscal do ágio.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. POSSIBILIDADE.

O art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, permite a dedução do ágio devido a resultados de exercícios futuros somente quando a pessoa jurídica absorve patrimônio de outra em casos de cisão, fusão ou incorporação. No caso vertente, a operação societária foi legítima e revestida dos pressupostos legais no tocante a transferência do ágio.

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. EMPRESA VEÍCULO. INCORPORAÇÃO REVERSA. VALIDADE.

O uso de empresa veículo e de incorporação reversa, por si só, não invalida as operações societárias que transferiram o ágio da investidora original para a empresa

investida, estando diretamente vinculadas ideologicamente a um propósito negocial. Verificadas as condições legais, especialmente a confusão patrimonial entre investidora e investida, deve ser admitida a amortização fiscal do ágio.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI N 8.981/1995.

Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei n. 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ.

IRPJ. CSLL. BASES DE CÁLCULO. IDENTIDADE. INOCORRÊNCIA

A aplicação, à Contribuição Social sobre o Lucro, das mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, por expressa disposição legal, não alcança a sua base de cálculo. Assim, em determinadas circunstâncias, para que se possa considerar indevidável um dispêndio na apuração da base de cálculo da contribuição, não é suficiente a simples argumentação de que ele, o dispêndio, é indevidável na determinação do lucro real, sendo necessária, no caso, disposição de lei nesse sentido.

A Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial, o qual foi admitido por despacho. O contribuinte apresentou contrarrazões. A 1ª Turma da CSRF, conheceu em parte do recurso, e na parte conhecida, deu provimento ao recurso da Procuradoria e restaurou o lançamento, devolvendo o processo à Câmara Baixa para apreciação das matérias não julgadas. Transcreve-se ementa do acórdão proferido pela Câmara Superior no acórdão n. 9101-003.740:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA-IRPJ

Ano-calendário: 2007

TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. IMPOSSIBILIDADE.

A subsunção aos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, assim como aos arts. 385 e 386 do RIR/99, exige a satisfação dos aspectos temporal, pessoal e material ali previstos. Inexiste norma que amplie os aspectos pessoal e material a outras pessoas jurídicas ou, ainda, que preveja a possibilidade de intermediação ou de interposição de outras pessoas jurídicas.

Não há previsão legal, no contexto da mencionada legislação, para transferência de ágio por meio de interposta pessoa jurídica, sendo indevida a amortização do ágio pelo sujeito passivo.

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO.

Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade negocial ou societária. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera empresa veículo para transferência do ágio à incorporadora.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A decisão prolatada no lançamento matriz estende-se ao lançamento decorrente, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Os autos foram então distribuídos na Turma, por sorteio, para julgamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensal de IRPJ e CSLL e dos juros sobre a multa de ofício.

É o breve relatório.

Voto Vencido

Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite, Relatora.

O recurso já teve sua tempestividade e legitimidade analisadas quando do primeiro julgamento nesta Turma e, constatando a existência de matérias não apreciadas nos termos do acórdão da CSRF, tem-se que o recurso atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Conforme relatado, o presente processo tratou de auto de infração de IRPJ e CSLL, decorrente de glossa de amortização de ágio, referente ao ano-calendário 2007. Além dos tributos, houve o lançamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensal, multa de ofício de 75%, acrescidos de juros de mora à taxa Selic.

Após a impugnação do Contribuinte ser julgada improcedente, este Colegiado deu provimento ao recurso voluntário para reconhecer a legitimidade do ágio e a possibilidade de amortização. Com isso, restou prejudicado o julgamento da multa isolada e dos juros sobre a multa.

A CSRF conheceu parcialmente do recurso especial da Fazenda, e na parte conhecida, deu-lhe provimento, reformando a decisão anterior desta Turma e restaurando os autos de infração. Por conseguinte, determinou o retorno dos autos para julgamento dos pontos não apreciados.

Após o julgamento do Recurso Especial da Fazenda, o lançamento foi ajustado, inclusive no que diz respeito à multa isolada. A parte transitada em julgado administrativamente permaneceu no processo original (Proc. n. 10480.735112/2012-25), enquanto que os pontos ainda em discussão foram transferidos para o presente processo (Proc. 16327.720866/2019-14), conforme planilha abaixo (fl. 1863):

| DATA: 17/09/2019 | Valor Consolidado (R\$) | Valor em litígio Processo Apartado 16327.720866/2019-14 | Valor exigível Processo Original 10480.735112/2012-25 |
|---------------------------------|---------------------------|---|---|
| Principal | R\$ 49.450.134,70 | R\$ 0,00 | R\$ 49.450.134,70 |
| Juros de Mora / Principal | R\$ 56.323.703,41 | R\$ 0,00 | R\$ 56.323.703,41 |
| Multa de Ofício | R\$ 37.087.601,02 | R\$ 0,00 | R\$ 37.087.601,02 |
| Juros de Mora / Multa de Ofício | R\$ 23.858.453,72 | R\$ 23.858.453,72 | R\$ 0,00 |
| Multa Isolada | R\$ 24.727.067,41 | R\$ 24.727.067,41 | R\$ 0,00 |
| Juros de Mora / Multa Isolada | R\$ 15.906.922,36 | R\$ 15.906.922,36 | R\$ 0,00 |
| TOTAL | R\$ 207.353.882,62 | R\$ 64.492.443,49 | R\$ 142.861.439,13 |

Passa-se à análise.

Da Multa Isolada por Falta de Recolhimento de Estimativa Mensal

A Recorrente defende a impossibilidade da exigência da multa isolada concomitantemente com a multa de ofício. Questiona a decisão da DRJ que fundamentou a imposição da multa na nova redação dada à Lei n. 9.430/96 pela Lei n. 11.488/2007. Invoca o princípio da anterioridade, que a multa só poderia ser aplicada a partir de janeiro de 2008.

O lançamento refere-se ao ano-calendário 2007, portanto, a aplicação das multas teve como fundamento o art.44 da lei nº 9.430/96, com redação dada pela MP n.351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, *in verbis*:

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

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

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

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

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

(...)(grifei)

Havia discussão acerca da possibilidade de concomitância da multa isolada e de ofício. Foi editada a Súmula CARF nº 105 que impedia a exigência simultânea de ambas as penalidades. Todavia essa súmula foi editada levando em consideração a redação da lei nº 9.430/96, sem as alterações promovidas pela MP n.351/2007.

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

Entendo que a alteração promovida pela MP n.351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, buscou afastar a dubiedade e a imprecisão do comando anterior, circunstâncias que levaram à elaboração da citada Súmula CARF, que conferiu, à luz do art. 112, I, do CTN, interpretação jurídica mais favorável ao contribuinte.

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

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

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

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

O contribuinte alega que em razão da vigência da Lei n. 11.488/07, a multa isolada só poderia se cobrada a partir de janeiro de 2008. Há de se ressaltar que a alteração do art. 44 da Lei n. 9.430/96 se deu inicialmente pela MP n.351/2007, cuja vigência teve início em 22/01/2007. Em se tratando de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa, o fato gerador da multa é mensal. Além do que, a multa isolada não é tributo, e sim penalidade por descumprimento de obrigação acessória, não se aplicando o art. 150, III, 'b' do Constituição.

Isto posto, voto pela manutenção da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais e da multa de ofício proporcional de 75%.

Da Incidência dos Juros sobre a Multa de Ofício

O contribuinte questiona a imposição da cobrança de juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício.

Esta matéria restou pacificada no âmbito do CARF que editou Súmula Vinculante nº 108, publicada no Diário Oficial da União em 11/09/2018, com a seguinte redação:

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Logo, voto por manter a incidência dos juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, em relação às matérias que retornaram para apreciação, após a reforma do acórdão n. 1301-002.280 pela CSRF, e no mérito, voto por NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite

Voto Vencedor

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Redator Designado.

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

Multa Isolada pelo Não Recolhimento das Estimativas Mensais

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

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

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

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

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

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

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

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

Apesar do 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 eminentíssimo 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 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, 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.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza

