



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

Processo nº 16327.721549/2012-31
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-002.727 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de agosto de 2017
Matéria PROVISÕES INDEDUTÍVEIS
Recorrente SANTANDER CORRETORA DE CâMBIO E VALORES MOBILIÁRIOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

DEDUÇÃO DE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. IMPOSSIBILIDADE.

Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa, conforme definido no art. 151 do CTN, constituem provisões e não despesas incorridas, estando vedada sua dedução para apuração da base de cálculo do IRPJ, conforme regra do art. 13, inciso I, da Lei 9.249/1995.

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007

DEDUÇÃO DE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. IMPOSSIBILIDADE.

Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa, conforme definido no art. 151 do CTN, constituem provisões e não despesas

incorridas, estando vedada sua dedução para apuração da base de cálculo da CSLL, conforme regra do art. 13, inciso I, da Lei 9.249/1995.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos,, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base tributável do IRPJ o valor de R\$ 7.026.453,57 e da base tributável da CSLL o valor de R\$ 9.555.976,86. Vencidos os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Demetrius Nichele Macei que votaram por dar provimento em maior extensão para cancelar também a exigência da multa isolada. Ausente justificadamente o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella.

(assinado digitalmente)
Leonardo de Andrade Couto - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Mateus Ciccone, Marco Rogério Borges, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Trata o presente de autos de infração para cobrança do IRPJ e da CSLL referentes ao ano-calendário de 2007 no montante de R\$ 7.681.273,88; incluindo multa de ofício no percentual de 75%, juros de mora e multa isolada sobre estimativas do tributo não recolhidas.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, o sujeito passivo teria deduzido como despesa provisões referentes a tributos com exigibilidade suspensa e respectivos juros, sem fazer a devida adição à base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A Fiscalização reconstituiu a base de cálculo dos tributos com cobrança das diferenças resultantes, o que implicou também na insuficiência de estimativas gerando exigência da multa de ofício isolada.

Em impugnação a interessada suscita, em preliminar, a nulidade do feito por vício de fundamentação da autuação eis que os valores glosados não teriam natureza de provisões mas sim de despesas o que implicaria no enquadramento sob a égide do art. 41, da Lei nº 8.981/95 e não do art. 13, da Lei nº 9.249/95, assumido pela Fiscalização.

Suscita a inexistência de previsão legal para adição, na base de cálculo da CSLL, de despesas consideradas indedutíveis pela legislação do IRPJ.

Defende que a suposta indedutibilidade das despesas sob exame não atingiria os juros de mora pois na literalidade da Lei nº 8.981/95, que teria revogado tacitamente os art. 7º e 8º da Lei nº 8.541/92, a restrição da dedução de tributos com exigibilidade suspensa abrange exclusivamente “tributos e contribuições”.

Questiona especificamente a glosa dos valores de R\$ 7.026.453,57 e R\$ 2.529.523,29; que não teriam sido por ele excluídos do resultado.

Contesta a cobrança da multa isolada e dos juros de mora sobre a multa de ofício.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto - SP prolatou o Acórdão 14-47.049 considerando a impugnação improcedente e mantendo o crédito tributário na integralidade. A decisão consubstanciou-se na seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

*CONSTITUCIONALIDADE DE LEI. COMPETÊNCIA DO
ÓRGÃO ADMINISTRATIVO DE JULGAMENTO.*

O julgamento administrativo está estruturado como uma atividade de controle interno dos atos praticados pela administração tributária, sob o prisma da legalidade, não podendo negar os efeitos à lei vigente, pelo que estaria o Tribunal Administrativo indevidamente substituindo o legislador e usurpando a competência privativa atribuída ao Poder Judiciário.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A multa de lançamento de ofício decorre de expressa determinação legal e é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, não cumprindo à administração afastá-la sem lei que assim regulamente, nos termos do art. 97, inciso VI, do CTN.

MULTA ISOLADA. FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS.

O não recolhimento ou o recolhimento a menor de estimativas mensais sujeita a pessoa jurídica optante pela sistemática do lucro real anual, à multa de ofício isolada estabelecida no artigo 44, inciso II, “b”, da Lei nº 9.430/1996, ainda que encerrado o ano-calendário.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. CABIMENTO.

Cabível a aplicação da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais, concomitantemente com a multa de ofício relativa aos lançamentos havidos, pois distintas são as hipóteses de incidência legalmente previstas

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. DEDUTIBILIDADE. CONDIÇÕES.

A restrição à dedutibilidade das despesas de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa alcança o Lucro Real, base imponible do IRPJ, em função das normas de apuração e de pagamento vigentes, como também porque tais despesas, caracterizando-se como provisões, tiveram sua dedutibilidade expressamente vedada, tanto para o IRPJ como para a CSLL, pelo artigo 13, I, da Lei nº 9.249/95.

Despesas incorridas e provisões têm, por definição conceitual, natureza e significados diferentes. Enquanto aquelas levam em conta o preceito de “valor incorrido”, ou seja, aquilo que é perfeito, acabado, definitivo, incondicional, independentemente de ter sido pago ou recebido, as provisões são prováveis despesas futuras que poderão vir a se concretizar ou não, dependendo de eventos posteriores e condicionais e cujo traço principal é a sua natureza contingencial e reversível.

Tributos com exigibilidade suspensa são, conceitualmente, “provisões”, e enquanto nestas condições (sub judice) estiverem,

só quando a lide for resolvida e restar desfavorável à autuada é que a provisão se reverterá em despesa e neste momento receberá tal tratamento.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.

Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora.

JUROS DE MORA.

O crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007

**TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa.
DEDUTIBILIDADE. CONDIÇÕES.**

A restrição à dedutibilidade das despesas de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa alcança também a base de cálculo da CSLL, não somente porque aplicam-se àquela contribuição as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, como também porque tais despesas, caracterizando-se como provisões, tiveram sua dedutibilidade expressamente vedada, tanto para o IRPJ como para a CSLL, pelo artigo 13, I, da Lei nº 9.249/95.

Despesas incorridas e provisões têm, por definição conceitual, natureza e significados diferentes. Enquanto aquelas levam em conta o preceito de “valor incorrido”, ou seja, aquilo que é perfeito, acabado, definitivo, incondicional, independentemente de ter sido pago ou recebido, as provisões são prováveis despesas futuras que poderão vir a se concretizar ou não, dependendo de eventos posteriores e condicionais e cujo traço principal é a sua natureza contingencial e reversível.

Tributos com exigibilidade suspensa são, conceitualmente, “provisões”, e enquanto nestas condições (sub judice) estiverem, só quando a lide for resolvida e restar desfavorável à autuada é que a provisão se reverterá em despesa e neste momento receberá tal tratamento.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.

Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora.

JUROS DE MORA.

O crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta.

Devidamente cientificado, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário ratificando as razões expedidas na peça impugnatória e acrescentando o inconformismo com a incidência da multa de ofício que seria inaplicável na sucessora como é o caso.

Em primeira apreciação, o julgamento foi convertido em diligência para que autoridade lançadora examinasse a escrituração do sujeito passivo e, a partir das considerações da decisão recorrida e dos argumentos de defesa, confirmasse ou não a acusação fiscal de dedução indevida dos valores de R\$ 7.026.453,57 (IRPJ) e R\$ 9.555.976,86 (CSLL); referentes à desmutualização das bolsas de valores.

Cumprida a solicitação, retornaram os autos para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto

O recurso é tempestivo e foi interposto por signatário devidamente legitimado, motivo pelo qual dele conheço.

A matéria suscitada como preliminar referente a erro na apuração da exigência constitui-se na verdade em questão de mérito e será apreciada em momento posterior deste voto.

No mérito, por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo tanto do IRPJ como da CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. Assim, a dedutibilidade de tais rubricas somente ocorrerá por ocasião de decisão final da justiça, desfavorável à pessoa jurídica.

Sendo assim, CAI POR TERRA QUALQUER ARGUMENTO DE DEFESA QUE TENHA COMO PREMISA ENTENDER TAIS VALORES COMO DESPESAS, o que aplica inclusive à arguição em preliminar de vício de fundamentação.

Em julgado recente neste colegiado o Acórdão 1402-001.215, de relatoria do Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar bem reforça esse entendimento. Nos termos do voto condutor a possibilidade de o exigência tributária ser considerada improcedente por decisão judicial definitiva, no futuro, torna-a incerta. Poderá ela não ser mais cobrada, já não o podendo no presente em razão da suspensão de sua exigibilidade. Prossegue o voto argumentando que na existência dessa possibilidade, não se pode dizer que tais despesas, que podem, no futuro ser declaradas inexistentes pelo judiciário, sejam incorridas. Para serem incorridas, haveriam que constituir fato certo e determinado.

Nesse sentido, conclui o voto, se podem ser declaradas como inexistentes, no futuro, não há como considerá-las certas, determinadas e incorridas. E o artigo 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95, é expresso no sentido de obstar a dedução de provisões, inclusive na base de cálculo da CSLL.

A jurisprudência desta Corte, inclusive na CSRF, consolida-se nesse sentido:

PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa.

Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos discutidos judicialmente, cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por

traduzir-se em nítido caráter de provisão (Lei 9.249/1995, art. 13, I). (Acórdão 9101-002.762, sessão de 05/04/2017)

PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa

Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos discutidos judicialmente, cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. (Acórdão 9101-002.406, sessão de 16/08/2016).

CSLL. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE.

O artigo 41, parágrafo único, c/c o art. 57, da Lei nº 8.981, de 1 995, proíbe dedução de tributos com a exigibilidade suspensa nas hipóteses dos incisos II a IV do art. 151, do CTN. (Acórdão 9101-001.850, sessão de 11/12/2013)

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso no que se refere à dedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Nesse aspecto, não há diferença de tratamento em relação aos juros pois os valores correspondentes têm a mesma natureza do principal a que se referem. Daí porque são improcedentes as arguições do sujeito passivo quanto à revogação de dispositivos legais.

Quanto aos valores glosados pela autoridade fiscal e que, segundo a recorrente, não teriam sido deduzidos como despesas e por conseguinte não afetaram o resultado, o Relatório de Diligência deu razão à defesa. Assim devem ser excluídos da base tributável do IRPJ o valor de R\$ 7.026.453,57 e da base tributável da CSLL o valor de R\$ 9.555.976,86 (R\$ 7.026.453,57 + R\$ 2.529.523,29). Registre-se o total despropósito de requerer-se a anulação integral da exigência, inclusive na parte que o colegiado entender como correta, em função de equívoco parcial.

Nesse ponto, cabe aqui uma observação. O TVF contém duas tabelas com os valores que deveriam ser adicionados à base de cálculo do IRPJ e da CSLL; a Tabela 1 referente a "tributos originalmente dedutíveis (quando exigíveis)" e a Tabela 2 referente a "tributos originalmente indedutíveis", sendo que nessa última estão relacionados os valores a serem excluídos da exigência nos termos desta decisão. Entretanto, na elaboração do valor tributável o auto de infração não incluiu os valores da Tabela 1. A não ser que este relator esteja fazendo um juízo de valor absolutamente equivocado, parece-me que a exigência foi formalizada a menor, exceto no que se refere à multa isolada.

Mesmo que tal fato reste comprovado, não há como alterar a situação pela impossibilidade, em sede de julgamento, da reforma do lançamento de forma mais gravosa.

Em relação à multa aplicada na sucessora, registre-se que tal questão não foi suscitada na peça impugnatória estando portanto preclusa. Ainda que assim não o fosse, O STJ já dirimiui de forma definitiva a questão:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO

CPC. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS. [...]

1. A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão. (Precedentes: REsp 1085071/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 08/06/2009; REsp 959.389/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009; AgRg no REsp 1056302/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009; REsp 3.097/RS, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/10/1990, DJ 19/11/1990)

2. "(...) A hipótese de sucessão empresarial (fusão, cisão, incorporação), assim como nos casos de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial e, principalmente, nas configurações de sucessão por transformação do tipo societário (sociedade anônima transformando-se em sociedade por cotas de responsabilidade limitada, v.g.), em verdade, não encarta sucessão real, mas apenas legal. O sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente sob outra "roupagem institucional". Portanto, a multa fiscal não se transfere, simplesmente continua a integrar o passivo da empresa que é: a) fusionada; b) incorporada; c) dividida pela cisão; d) adquirida; e) transformada. (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 9ª ed., p. 701)

[...]

9. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (Resp 923.012/MG, 1ª Seção, Relator Ministro Luiz Fux, sessão de 09 de junho de 2010)

Em relação à multa isolada, o pagamento do imposto por estimativa foi instituído pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Essa Lei estabeleceu período de apuração trimestral para o IRPJ, com a opção anual sendo que, nesse último caso, existe a obrigatoriedade de recolher o tributo mensalmente, determinado sobre uma base de cálculo estimada mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Entendeu o legislador que, feita a opção pelo recolhimento por estimativa, a ausência ou insuficiência desses pagamentos constituiria em sanção passível de punição via multa de ofício calculada sobre o montante não recolhido e aplicada isoladamente, nos termos do inciso IV, do § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.

A questão de fato é polêmica. Neste Colegiado, alguns entendem que não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam

sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso bastaria a cobrança de eventual imposto apurado no ajuste acompanhado, aí sim, da respectiva multa.

Esse posicionamento praticamente nega eficácia ao dispositivo legal supra mencionado, pois limitaria sua aplicabilidade a procedimentos de fiscalização efetuados durante o período sob exame. Além do mais, ignora a literalidade do texto legal que determina a aplicação da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ajuste, ou seja, a Lei determina claramente que a multa pode ser imputada após o encerramento do período e mesmo sem tributo apurado no ajuste

A principal e respeitável linha argumentativa daqueles que defendem essa tese parte do próprio texto legal. Na redação original tem-se:

***Art. 44.** Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(....)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

(....)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

(.....) (grifo acrescido)

Com base na redação do *caput* essa corrente defende que, mesmo na forma isolada, a multa incidiria sobre a totalidade ou diferença de tributo. Com a ressalva de que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, a lógica do pagamento de estimativas seria antecipar para os meses do ano-calendário o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria devido apenas ao final do exercício.

Sob essa ótica, a tese defende que o tributo apurado no ajuste e a estimativa paga ao longo do período devem estar intrinsecamente relacionados de forma a que a provisão para pagamento do tributo deve coincidir com o montante pago de estimativa ao final do exercício. Assim, concluem que só há que se falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

A princípio, alinhei-me nessa posição e com ela votei em alguns julgados. Hoje, após cuidadosa reflexão penso que essa tese está equivocada porque, apesar de sua construção lógica ser irrefutável, mistura situações distintas.

O texto original da lei estabelece que a multa isolada seria calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. Entendeu-se assim que o legislador

estabeleceu uma norma de imposição tributária quando na verdade o não recolhimento das estimativas impõe a aplicação de uma regra sancionatória.

Aquela avaliação não mais se justifica a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela MP nº 351, de 22/01/2007; convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

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

(.....)

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

(.....)

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.

(.....) (grifo acrescido)

Inexiste assim a estreita correlação entre o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano. Registre-se que essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa, Simplesmente torna mais clara a intenção do legislador.

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.

A inexistência de correlação entre o tributo e a estimativa fez-me refletir também sobre a questão da concomitância, ou seja, a aplicação da multa de ofício exigida junto com o tributo e a multa sobre as estimativas.

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.

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.

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.

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

Sob essa ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou a norma ao caso concreto, no exercício do poder-dever legal, motivo pelo qual votaria por manter a imputação da multa isolada em sua integralidade.

Importa ressaltar que a Súmula CARF nº 101 NÃO SE APLICA A FATOS GERADORES POSTERIORES À MP Nº 351/2007, eis que as decisões que serviram de base à edição da Súmula não levaram em consideração a mudança legislativa.

Sendo assim, deve ser mantida integralmente a multa isolada aplicada a partir de janeiro de 2007.

Quanto à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, cabe simplesmente registrar que o acórdão apresentado pela interessada para reforçar a defesa contém entendimento superado e a jurisprudência atual desta Corte é unânime em reconhecer a

² Idem, Idem

incidência dos juros de mora sobre a multa, como se pode ver abaixo em julgados recentíssimos de **todas** as turmas da CSRF:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão 9101-002.180, CSRF, 1ª Turma)

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu inadimplemento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre a qual devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Acórdão 9202-003.821, CSRF 2ª Turma)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento. (Acórdão 9303-003.385, CSRF, 3ª Turma).

(assinado digitalmente)
Leonardo de Andrade Couto - Relator