

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA: HÁ CONCOMITÂNCIA?

Marcio Rodrigo Frizzo

Eduardo Baylão Alves

1. Introdução

A pontualidade no cumprimento de obrigações juridicamente exigíveis, sejam elas pactuadas no plano das relações privadas ou públicas, é conduta sobremaneira relevante para que se alcance um patamar de segurança jurídica desejável. Como se sabe, a extinção natural de uma obrigação jurídica é alcançada com o adimplemento pela forma pactuada.

Ocorre que nem sempre as obrigações são regularmente cumpridas, o que pode ser causado pela simples ignorância do devedor (quanto à obrigação, à lei regente etc.) ou, até mesmo, em razão da intenção deliberada de descumpri-la. De todo modo, o descumprimento de uma obrigação é sempre um fato não querido pela ordem jurídica¹.

Neste contexto surgem os institutos jurídicos que visam desestimular o descumprimento de uma obrigação e, simultaneamente, compensar o prejuízo que o credor da obrigação sofreu. No contexto do Direito Tributário, a situação é idêntica, uma vez que os ilícitos tributários (condutas verificadas no mundo fático²) representam o descumprimento de obrigações que o Código Tributário Nacional denomina de “principais” ou “acessórias”.

1. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 431.

2. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 508.

Uma das consequências dos ilícitos tributários é a aplicação de multas, dentre as quais se destacam a multa de ofício e a multa isolada. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem discutindo há tempos a forma como aplicá-las e, também, a possibilidade de serem exigidas concomitantemente, sem firmar, todavia, um entendimento uníssono.

Como será visto adiante, são consistentes os argumentos de ambas as correntes, embora, por vezes, pequem por não oferecerem uma visão sistêmica do problema, o que compromete a cientificidade que a matéria exige, sobretudo em face dos entendimentos já pacificados pelo Conselho (especialmente quanto à súmula 82 do CARF).

Com vistas a encontrar uma solução ao tema, será apresentada uma proposta para comprovar que não somente é impossível a concomitância entre a multa isolada e a de ofício, como também é impossível exigir a multa isolada após o dia 31 de dezembro do respectivo período de apuração.

2. Da obrigação como instituto jurídico e do laço vinculativo entre o credor e o devedor

Antes de passar ao estudo do problema posto na parte introdutória, convém recordar algumas noções da Teoria Geral do Direito, que serão de fundamental importância para a conclusão que será proposta, até para que não se esqueça que o Direito Tributário tem apoio fundamental no direito das obrigações³.

Recorde-se que o Código Tributário Nacional optou por utilizar nomenclaturas específicas para tratar da relação jurídico-tributária que rege

3. Relata Hugo de Brito Machado que o “no Direito Tributário inegavelmente encontram-se as características do Direito Obrigacional, eis que ele disciplina, essencialmente, uma relação jurídica entre um sujeito ativo (fisco) e um sujeito passivo (contribuinte ou responsável), envolvendo uma prestação (tributo).” (...) (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 51).

o vínculo entre o sujeito ativo (Administração Tributária) e sujeito passivo (contribuinte ou responsável⁴).

Consoante largamente difundido, nasce a “obrigação tributária” no momento em que o sujeito passivo pratica (no mundo dos fatos), uma situação prevista abstratamente na norma como hipótese de incidência tributária. É o que se depreende quando o art. 113, §1º, do CTN, afirma que “a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador”.

Entretanto, o surgimento de uma obrigação tributária não autoriza a conclusão de que o sujeito passivo encontra-se inevitavelmente obrigado a suportar o ônus tributário, situação que se alterará apenas quando for constituído o denominado “crédito tributário” por meio do lançamento (art. 142, CTN), que é a atividade que confere certeza e liquidez à obrigação tributária.

Esta opção técnica demonstra a cautela do legislador tributário, pois restou indubitavelmente vedado que o sujeito passivo seja obrigado a carrear qualquer importe monetário aos cofres públicos sem que tenha ocorrida prévia documentação desse crédito, com contornos de certeza e liquidez⁵.

A despeito do tratamento dispensado pelo Código Tributário Nacional à “obrigação tributária” e ao “crédito tributário”, não se pode perder de vista que a Teoria Geral do Direito emprega os termos “crédito” e “débito” de formas diferentes, e é justamente este tratamento que tem relevância para o caso presente.

Nesse passo, uma “obrigação” representa o vínculo de uma relação jurídica na qual uma parte é devedora da outra, que, por sua vez, é a credora. Diz-se

4. Opta-se, doravante, por fazer referência ao contribuinte ou responsável tributário apenas como “sujeito passivo”, a fim de evitar a discussão sobre a correta denominação desses sujeitos, sobretudo em face da opção feita pelo Código Tributário Nacional não coincidir com o que defende grande parte da doutrina. Dessa forma, no contexto do presente trabalho, será tratado como sujeito passivo aquele de quem for exigido o adimplemento da multa isolada e da multa de ofício.

5. PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 5ª ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. p. 171.

que o credor tem um “crédito” e o devedor um “débito”⁶. Portanto, crédito e débito são os dois lados de uma relação jurídica denominada “obrigação”.

O civilista Clóvis Beviláqua, citado por Maria Helena Diniz, ao conceituar o termo “obrigações” na esfera do direito privado, acaba por conferir interpretação aplicável em qualquer subárea jurídica, observe-se:

A mais completa dessas definições é a de Clóvis [Beviláqua]: “Obrigação é a relação transitória de direito, que nos constrange a dar, fazer ou não fazer alguma coisa economicamente apreciável, em proveito de alguém, que, por ato nosso, ou de alguém conosco juridicamente relacionado, ou em virtude de lei, adquiriu o direito de exigir de nós essa ação ou omissão”. (...). (DINIZ, Maria Helena. *Direito Civil Brasileiro*. 2º Vol. 16 ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 32).

Assim, a despeito de o Código Tributário Nacional empregar os termos “obrigação tributária” e “crédito tributário” de maneira particular, é absolutamente correto afirmar que o sujeito ativo (Administração Tributária) é credor de uma obrigação e tem o direito subjetivo de exigí-la do sujeito passivo (contribuinte ou responsável), que é portador do dever jurídico de cumpri-la.

A respeito desta constatação, reporta-se à crítica apresentada por Paulo de Barros Carvalho:

Em várias passagens do texto da Lei n. 5.172/66 deparamos com a estranha separação entre obrigação e crédito. Posta de lado a influência que o legislador porventura tenha sofrido da velha teoria dualista da obrigação civil, que não vem ao caso debater aqui, a verdade é que não se pode cogitar de obrigação sem crédito ou de crédito sem obrigação. O direito de crédito é a outra maneira de nos referirmos ao direito subjetivo que o sujeito ativo tem para exigir a prestação. A ele se contrapõe o débito,

6. Segundo o Dicionário Houaiss, o substantivo masculino “crédito” tem entre as suas acepções possíveis “o que é devido a alguém”. De outro lado, o substantivo masculino “débito” é definido como “o que se deve; dívida” (Koogan/Houaiss. *Enciclopédia e dicionário ilustrado*. 4 ed. Rio de Janeiro: Seifer, 2000. p. 460 e 487).

como o dever jurídico atribuído ao sujeito passivo de cumprir o que dele se espera. Um e outro integram o vínculo obrigacional, na condição de elementos indispensáveis. Exista o crédito em estado de incerteza ou de iliquidez, de qualquer forma é uma realidade jurídica ínsita a toda obrigação. Soa mal, portanto, quando declara o legislador, ingenuamente, que a obrigação nasce com a realização do fato gerador, mas o crédito tributário se constitui pelo lançamento. Seria o momento de indagar: que obrigação é essa que desabrocha no mundo jurídico, sem que haja, para o sujeito pretensor, o direito subjetivo de exigir a prestação? E que liame obrigacional será esse, em que o sujeito passivo não está compelido a prestar o objeto? Teria sido melhor se o legislador se ativesse as concepções tão bem elaboradas pela Teoria Geral do Direito, substituindo esse fraseado atécnico que acaba proclamando desaparecer a parte quando se extinguir o todo. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 297 a 298).

Em que pese os argumentos apresentados pelo autor, inquestionavelmente autorizado a tecê-los, não há razões para considerar a opção da Lei n. 5.172/66 como um desatino técnico. É possível compreender o descompasso entre a Teoria Geral do Direito e o Código Tributário Nacional como uma busca pela autonomia científica do Direito Tributário.

De toda forma, é útil o alerta que neste momento se lança, uma vez que, ao abstrair-se dos conceitos adotados pelo Código Tributário Nacional, adota-se uma postura científica que facilitará a compreensão e o deslinde do problema sob investigação.

De modo sintético, pode-se afirmar, portanto, que quando o Código Tributário Nacional faz alusão à (i) “obrigação tributária”, refere-se ao crédito inexigível do sujeito ativo e ao débito do sujeito passivo; quando menciona (ii) “crédito tributário”, refere-se também ao crédito do sujeito ativo e ao débito do sujeito passivo, mas já exigível.

O mesmo entendimento se aplica às multas, que representam uma obrigação tributária desde o momento em que o sujeito passivo realiza (no mundo dos fatos) uma conduta descrita abstratamente em lei como ilícito tributário. Ou seja, neste momento surge um crédito do Fisco; concomitan-

temente, surge um débito do sujeito passivo. Porém são relações inexigíveis, em vista da falta do lançamento.

Por este ponto de vista, fica evidente que toda obrigação jurídica que envolver os sujeitos ativo e passivo, em razão das normas descritivas de condutas positivadas em lei ou legislação tributária, têm como estrutura fundamental a oposição de um crédito (do credor, sujeito ativo) a um débito (do devedor, sujeito passivo).

Empregando este conceito de crédito e débito da Teoria Geral do Direito ao debate em testilha, é possível concluir que em qualquer modalidade de pagamento ou recolhimento tributário haverá, sempre, uma relação jurídica em que o Fisco poderá exigir uma conduta do contribuinte (crédito), que terá o dever de prestá-la (débito). É o que novamente anota Paulo de Barros Carvalho:

(...) Ao ganhar concretude o fato, instala-se, automática e infalivelmente, como diz Alfredo Augusto Becker, o laço abstrato pelo qual o sujeito ativo torna-se titular do direito subjetivo público de exigir a prestação, ao passo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 297 a 250).

Embora, neste momento, este seja o aprofundamento teórico que cabe apresentar, é conveniente anotar que as relações jurídicas que se constituem no universo do Direito estão fadadas ao desaparecimento, por isso, na citação acima reproduzida, Clóvis Beviláqua afirma que as obrigações são “relações transitórias”⁷. No mesmo sentido está Venosa, para quem “a obrigação tem caráter de efemeridade”⁸.

7. Pouquíssimas relações jurídicas têm capacidade para perpetuarem-se. Um exemplo de imprescritibilidade são os crimes do art. 5º, XLII e XLIV, da Constituição Federal, e o dever de ressarcir o erário em ações de ressarcimento (v. REsp 1069779, STJ).

8. VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 179.

Existem diversas formas de extinção das obrigações, mesmo em Direito Tributário, basta observar o rol do art. 156 do Código Tributário Nacional. Outrossim, os prazos para a extinção de uma obrigação também não são uniformes (*v.g.* prazos para pagamento, para prescrição e decadência, para cumprimento de uma obrigação acessória, para atender a uma intimação de agente fiscal etc.).

Em princípio, as obrigações jurídicas (crédito x débito) surgem e se extinguem independentemente de outras obrigações jurídicas. A vinculação entre as relações jurídicas revela-se excepcionalmente. Por exemplo, há tributos que decorrem de relações jurídico-tributárias continuativas, nas quais o fato gerador ocorre repetidamente em cada período. Nestes casos, em regra, o tributo apurado no mês antecedente não precisa necessariamente ser pago para que o tributo do mês subsequente seja pago.

É juridicamente possível, por exemplo, que o sujeito passivo pague o tributo da competência de fevereiro e deixe de pagar o tributo de janeiro. A consequência é que a Administração Tributária buscará o adimplemento do tributo de janeiro, mas não se torna impossível que o sujeito passivo continue a desempenhar suas atividades normais. Neste caso, a obrigação jurídico-tributária que nasce em cada período de apuração é independente da obrigação jurídico-tributária dos demais períodos de apuração.

Contudo, há situações em que existe uma relação de interdependência entre as obrigações jurídico-tributárias, como no caso do parcelamento instituído pela Lei n. 11.941/09, que no seu §9º do art. 1º prevê a rescisão do parcelamento caso permaneçam em aberto 3 (três) parcelas, consecutivas ou não.

Neste caso, cada parcela é uma obrigação jurídico-tributária interdependente, e todas afetam a obrigação jurídico-tributária principal, que é a adesão ao parcelamento do tributo devido. Como é intuitivo, as parcelas surgem e extinguem-se dentro do intervalo de tempo em que o parcelamento está vigente. *Contrario sensu*, é inconcebível que, após a rescisão do parcelamento pelo inadimplemento, se exija uma parcela isoladamente considerada. Naturalmente, exige-se o saldo não pago.

Note-se que as relações jurídico-tributárias relativas às parcelas extinguem-se junto com a extinção do próprio parcelamento. Este argumento servirá de fundamento mais adiante, quanto será demonstrado que as estimativas mensais, apuradas conforme o art. 2º da Lei n. 9.430/96, representam relações jurídico-tributárias absolutamente vinculadas ao *quantum debeat* apurado em 31 de dezembro do ano-calendário.

3. Do recolhimento mensal sobre bases estimadas (art. 2º da Lei n. 9.430/96) e da natureza jurídica das antecipações mensais

É fundamental compreender o contexto em que se instala o conflito acerca da concomitância entre a multa de ofício e a multa isolada para poder posicionar-se sobre a possibilidade de aplicá-las concomitantemente. Trata-se da situação em que imposto de renda (IRPJ) e a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) podem ser antecipados mensalmente.

Pragmaticamente, tem-se que as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real podem optar por recolher o IRPJ e a CSLL (i) mediante levantamento de balancetes trimestrais ou (ii) com base em balanço anual levantado no dia 31 de dezembro⁹, consoante consta no art. 2º da Lei n. 9.430/96.

Percebe-se que a legislação possibilita que a pessoa jurídica tributada pelo lucro real anual antecipe mensalmente o pagamento do imposto, que será “determinado sobre a base de cálculo estimada”. Todavia, o *quantum debeat* do IRPJ e CSLL apenas será apurado em 31 de dezembro.

Neste ponto surge uma controvérsia que é relevante para o deslinde do problema proposto: este valor apurado mensalmente representa o próprio tributo ou é uma mera antecipação? Noutras palavras, qual a natureza jurídica do valor devido de IRPJ e CSLL apurado sobre a base de cálculo estimada prevista pelo art. 2º da Lei n. 9.430/06?

9. HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. *Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e prática*. 33 ed. atual. São Paulo: IR Publicações, 2008. p. 25.

Antes de responder este questionamento, vale consignar que o fato de existirem recolhimentos mensais sobre a base de cálculo estimada não significa que, necessariamente, será apurado IRPJ e CSLL a pagar em 31 de dezembro. Basta observar as pessoas jurídicas que têm sua atividade econômica fortemente marcada pela sazonalidade das vendas.

Tome-se, de forma hipotética, uma empresa tributada pelo lucro real na forma do art. 2º da Lei n. 9430/96 e que apenas produz ovos de páscoa. Certamente, acaso se mantenha em funcionamento durante um ano inteiro, seu balanço contábil apresentará representativos gastos com matéria-prima nos meses de janeiro, fevereiro e março, o que provocará um resultado negativo nesse período (prejuízo). Já em abril, essa empresa certamente terá mais receitas do que despesas, provocando um resultado positivo (lucro). Após, entre maio e dezembro, a amargura financeira será uma constante¹⁰.

Note-se que esta empresa fictícia apenas anteciparia o IRPJ e a CSLL em abril. Nos demais meses, certamente apurará prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa. Assim, certamente será constatado prejuízo quando da apuração do lucro real em 31 de dezembro, de modo que a antecipação tributária feita em abril representará, imediatamente, um indébito tributário¹¹.

O exemplo é pertinente e vem a propósito dos questionamentos acima apresentados: qual a natureza jurídica dos recolhimentos mensais sobre bases de cálculo estimadas? Parece mais adequado admitir que esses valores são meras antecipações, e não propriamente o tributo devido. A própria lei menciona que a base de cálculo é “estimada”. Logo, o valor que venha a ser devido mensalmente também é “estimado”.

10. O exemplo é hipotético porque, dificilmente, uma empresa subsiste por meio da comercialização apenas de uma mercadoria, cuja sazonalidade é marcante. Sabe-se que esse tipo de empresa busca diversificar seus serviços e mercadorias, a fim de sustentarem-se durante todo o ano. No entanto, o exemplo é relevante para demonstrar a presente tese. Em tempo, um exemplo mais factível seria o caso de uma empresa cujo ramo de atuação experimenta grande instabilidade, o que a leva a sofrer, repetidamente, prejuízos e lucros ao longo de um ano.

11. Exceto se as vendas de ovos de páscoa feitas em abril sejam vultosas a ponto de suportar todas as despesas que ocorrem entre de maio de um ano a março do ano seguinte.

Estimar que algo venha a ocorrer é fazer uma projeção mental em face dos indícios que, em um determinado momento, se apresentam ao sujeito cognoscente. Ocorre que essa “estimativa” é incompatível com a segurança que se busca quando da determinação da “matéria tributável” (art. 142, CTN), vale dizer, jamais se pode admitir que a atividade tributária sustente-se sobre fatos prováveis¹². Ou se admite que o fato ocorreu e, portanto, o tributo é devido; ou não ficou comprovada a sua ocorrência, instalando-se a incerteza, que milita em favor do contribuinte e adversamente à imposição tributária¹³.

Outrossim, é evidente que as estimativas revelam-se nitidamente precárias, provisórias, sujeitas à confirmação. A estimativa realizada mensalmente não pode, de modo algum, ser considerada como tributo devido, pois está inserida em um contexto de formação da base de cálculo do IPRJ e da CSLL, que somente será apurado em 31 de dezembro. Pensamento contrário falha pela incoerência, pois considera a estimativa mensal como tributo e, ao mesmo tempo, como um elemento que está sendo acrescido, gradativamente, à base de cálculo do IRPJ e da CSLL!

Nesse sentido afirma também Marco Aurélio Greco, para quem a estimativa “tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação — e que dele não pode se distanciar — que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o

12. Exceto nos casos de presunções legais, em que a legislação confere a determinado fato (presuntivo) o condão de fazer nascer a probabilidade de ocorrência de outro fato (presumido).

13. Nesse sentido, há o seguinte precedente do Superior Tribunal de Justiça: “(...) I - Apesar da norma tributária expressamente revelar ser objetiva a responsabilidade do contribuinte ao cometer um ilícito fiscal (art. 136 do CTN), sua hermenêutica admite temperamentos, tendo em vista que os arts. 108, IV e 112 do CTN permitem a aplicação da equidade e a interpretação da lei tributária segundo o princípio do in dubio pro contribuinte. Precedente: REsp n. 494.080/RJ, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 16/11/2004. (...)” (REsp 699700/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/06/2005, DJ 03/10/2005, p. 140).

valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei n. 8.891/95)¹⁴.

Dessa forma, apenas em 31 de dezembro será possível concluir se ocorreu o fato gerador do IRPJ e da CSLL ou se, durante o período, houve prejuízo fiscal e base de cálculo negativa. Apenas nesta data ocorre, portanto, o fato gerador do IRPJ e da CSLL. Antes, porém, o que se tem é uma mera expectativa do tributo que poderá ou não ser devido. É uma estimativa do que pode ser devido.

Assim, vê-se que os valores recolhidos com base nas estimativas mensais não representam propriamente o tributo devido ou uma parcela do IRPJ e da CSLL, mas sim de uma projeção do quanto possa ser devido. Do ponto de vista do Fisco, é uma antecipação de receita, pois, a rigor, a modalidade de apuração do lucro, neste caso, é “anual” e não “mensal”. Este entendimento, ao que parece, subsidia a súmula n. 82 do CARF, que tem a seguinte redação:

Súmula CARF n. 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

Em outras palavras, o verbete, que tem força vinculante entre os Conselheiros do CARF (art. 72, §4º, Regimento Interno do CARF¹⁵), demonstra que o fato gerador do IRPJ e da CSLL apenas ocorre em 31 de dezembro do ano-calendário. Apenas nesta data reúnem-se todos os critérios de cada regra-matriz de incidência tributária. Revela também que as antecipações mensais não representam obrigações jurídico-tributárias autônomas e inde-

14. GRECO, Marco Aurélio. *Multa Agravada em Duplicidade*. São Paulo: RDDT, n. 76. Citado por Marcos Vinicius Neder no acórdão 105-139794, CARF. Sessão 04/12/2006.

15. RICARF. Anexo II da Portaria do Ministério da Fazenda n. 256/2009. Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF. (...) § 4º As súmulas aprovadas pelos Primeiro, Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes são de adoção obrigatória pelos membros do CARF.

pendentes, mas, como já afirmado, um elemento que auxilia na formação da efetiva base de cálculo dos tributos devidos.

Vale recordar, consoante relata Marcos Vinicius Néder¹⁶, que o imposto de renda sobre as pessoas jurídicas sempre foi, por tradição, apurado anualmente. Entretanto, no início da década de 90, foi editada a Lei n. 8.383/91 para introduzir o imposto em bases correntes (reduzindo o período de incidência para bases mensais), pois havia a necessidade de antecipação dos ingressos de numerários nos cofres públicos em razão da inflação.

A Lei n. 8.541/92 facultou, alternativamente, a apuração anual do imposto, desde que houvesse as antecipações mensais. Por fim, a Lei n. 9.430/96 possibilitou a apuração trimestral e, também, manteve a sistemática da apuração anual com base em antecipações mensais. Assim, conclui ainda Néder, a sistemática de tributação tem como escopo a antecipação do fluxo de caixa, sendo este o bem jurídico tutelado pela multa¹⁷, evidências que afastam a sua natureza jurídica de tributo.

Retomando o que já foi afirmado, as estimativas representam relações jurídico-tributárias interdependentes e, também, dependentes de outra relação jurídico-tributária, que é a apuração anual do lucro. Não faz sentido admitir que as estimativas possam subsistir de modo autônomo à apuração do lucro anual em 31 de dezembro. Traçando um paralelo com um exemplo já utilizado, seria o mesmo que admitir que se possa exigir a parcela inadimplida de um parcelamento que, por falta de pagamento, foi rescindido.

Como afirma o Código Tributário Nacional¹⁸, o tributo (“obrigação principal”) só é devido quando ocorre o “fato gerador” (art. 113, CTN).

16. NEDER, Marcos Vinicius. *O regime jurídico da multa isolada sobre estimativas*. Revista Diálogo Jurídico. Salvador, n. 16, maio-junho-julho-agosto, 2007. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em 15/08/2013.

17. A ótica do autor está assentada na aplicação do princípio da consunção (v. acórdão 105-139794 do CARF, sessão 04/12/2006).

18. Faz-se uso da nomenclatura do Código Tributário Nacional não para esquivar do enfrentamento do problema com base nas premissas admitidas, mas para facilitar a compreensão do que se argumenta. De qualquer modo, o resultado seria o mesmo: somente pode ser tratado como tributo aquilo que for apurado no dia 31 de dezembro.

Assim, considerando que o “fato gerador” somente ocorre em 31 de dezembro, somente nesta data haverá a “obrigação tributária” propriamente dita. Logo, as estimativas não têm natureza jurídica de tributo.

Em conclusão, vale repisar que as estimativas mensais não representam o pagamento do tributo, mas sim uma antecipação de receita, pois o fato gerador do IRPJ e da CSLL apenas ocorre em 31 de dezembro. As estimativas mensais são obrigações jurídico-tributárias interdependentes, cuja subsistência jurídica está condicionada à apuração de lucro em 31 de dezembro, período após o qual passam a ser irrelevantes juridicamente, o que é comprovado pela súmula n. 82 do CARF.

4. Das hipóteses de incidência da multa de ofício e da multa isolada

O impasse da concomitância entre a multa de ofício e a multa isolada decorre, ao que parece, da falta de apreciação sistêmica da legislação positivada, especialmente da Lei n. 9.430/96. Segundo esta lei, cada uma das multas possui hipótese de incidência específica e tempo específico para sua aplicação, o que tem levado grande parcela dos intérpretes do Direito Tributário a defender a possibilidade de concomitância.

Ocorre que este raciocínio não subsiste a uma investigação mais acurada do problema. E é indispensável que seja empregada cautela, pois não se pode apenar o contribuinte de modo não previsto em lei, até porque é impossível interpretar a lei positivada para construir normas jurídicas contraditórias entre si ou com o ordenamento jurídico.

Isto posto, e com vistas a bem delimitar as hipóteses de incidência da multa de ofício e da multa isolada, passa-se a apresentá-las logicamente estruturadas. No que se refere à multa de ofício, após diversas alterações legislativas, a previsão legal concentrou-se no art. 44, inc. I, da Lei n. 9.430/96, que descreve no antecedente da regra-matriz de incidência as seguintes condutas:

- (i) Deixar de pagar integralmente o tributo devido;

- (ii) Pagar parcialmente o tributo devido;
- (iii) Deixar de declarar o tributo devido;
- (iv) Declarar com inexatidões o tributo devido.

De outro lado, a multa isolada tem previsão legal no art. 44, inc. II, “b”, Lei n. 9.430/96, e será suportada pelo sujeito que optar pelo recolhimento tributário do “pagamento mensal” por meio das estimativas mensais previstas no art. 2º, da Lei n. 9.430/96, na seguinte situação:

- (v) Deixar de recolher as estimativas mensais (pagamento mensal), ainda que apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

A questão é saber se as multas de ofício e isolada podem ser aplicadas concomitantemente. Evidentemente, a concomitância, em tese, ocorre nas seguintes situações: (i) Deixar de pagar integralmente o tributo devido; e (ii) Pagar parcialmente o tributo devido em concomitância com a situação (v). Isto pelo fato de as hipóteses (iii) e (iv) da multa de ofício tratarem de obrigações acessórias¹⁹. Mas não é só, pois este trabalho também se dedica a verificar se a multa isolada é devida após o encerramento do ano-calendário.

Note-se que a conduta que ocupa o antecedente da regra de incidência de cada multa é indubitavelmente distinta. A multa de ofício apenas a inadimplência do tributo devido; já a multa isolada decorre do não recolhimento da estimativa mensal (pagamento mensal, que é uma antecipação mensal do tributo devido). Esta observação tem levado alguns a afirmar que as condutas punidas com a multa isolada e a multa de ofício seriam distintas, sendo cabível a aplicação concomitante das penalidades. De outro lado, há aqueles que reclamam pela aplicação do princípio da consunção para sustentar que o não recolhimento das estimativas é conduta menos gravosa e que tutela bem jurídico que não se confunde com o tutelado pela multa decorrente do inadimplemento do tributo, que representa conduta mais gravosa.

19. Ou, no dizer de Paulo de Barros Carvalho, trata-se de deveres instrumentais.

Com o respeito aos entendimentos diversos, estas correntes não apresentam uma solução satisfatória, consoante será analisado oportunamente. Retomando a linha de raciocínio deste trabalho, a solução mais adequada passa pelo respeito à integridade do sistema jurídico. De fato, as estimativas mensais representam doze relações jurídicas distintas (crédito x débito), a saber:

- (i) Até doze relativas ao recolhimento mensal sobre as estimativas que potencialmente podem ser devidas no decorrer de um ano-calendário (de janeiro a dezembro); e
- (ii) Uma relação jurídica, final e definitiva, que ocorre na apuração anual que terá por base o ano calendário (31 de dezembro).

Quando da ocorrência da segunda relação jurídica (ii), deixa de existir a primeira obrigação jurídica (i), bem como a possibilidade de punir a sua inobservância. Este fenômeno é simples reflexo da Teoria Geral do Direito, consoante visto acima. É fato também que a conduta descrita no antecedente da norma de cada multa é também distinta. Todavia, a questão é perceber que a legislação tributária expressamente vincula essas estimativas entre si e, também, as vincula à apuração do lucro anual, consoante também se falou acima, daí a razão de existir da súmula n. 82 do CARF, que impede o lançamento das estimativas mensais após a apuração do lucro anual em 31 de dezembro.

Nesse passo, se a própria obrigação jurídico-tributária de recolher as estimativas mensais torna-se inexistente e deixa de existir como infração tributária, também sua penalidade deve deixar de existir, ou seja, após a apuração do lucro anual em 31 de dezembro, é natural que se conclua que também se tornem irrelevantes as consequências dela decorrentes. Assim, a infração tributária, consistente no não recolhimento das estimativas mensais, também perde seus contornos de juridicidade. Torna-se um fato não-jurídico, cabendo doravante investigar se houve ou não recolhimento de IPRJ e CSLL, nos casos em que o resultado apurado em 31 de dezembro é positivo.

Novamente, empregando a sempre profícua exemplificação da argumentação apresentada, retome-se o exemplo do parcelamento já apresentado acima, quando se viu que o atraso de 3 (três) parcelas conduz à rescisão do parcelamento. Naturalmente, enquanto não rescindido o parcelamento, incidem sobre as parcelas em atraso os encargos de mora. Neste contexto, é incongruente que se exijam os encargos de mora de uma parcela isoladamente inadimplida em se constatando que o próprio parcelamento não mais subsiste.

Portanto, à semelhança da relação estatuída na súmula n. 82 do CARF, fica comprovado que não cabe a multa isolada em qualquer hipótese após a apuração do lucro em 31 de dezembro, seja concomitantemente com a multa de ofício, seja isoladamente, pois, pelo mesmo motivo que deixam de ser exigíveis as estimativas mensais, deixam também de ser exigíveis as penalidades pelo seu não recolhimento (*ubi eadem ratio ibi idem jus*). Por isso, a discussão acerca da concomitância entre as multas perde relevância, uma vez que a solução mais adequada estaria na visão sistêmica do problema.

O que neste momento se propõe é: (i) a multa isolada é devida em caso de inadimplemento, dentro do período de apuração (antes do encerramento do exercício), dos “pagamentos mensais”, desde que esta penalidade seja aplicada enquanto os “pagamentos mensais” existem no mundo jurídico, ainda que se apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa no período correspondente ao lançamento tempestivamente efetuado; e (ii) após este prazo (encerramento do exercício), o montante do “pagamento mensal” deixa de ser devido, inexistindo relação obrigacional, passando a ser exigível o imposto anual (IRPJ e CSLL), acrescido da multa de ofício, se for o caso (art. 44, inc. I, Lei n. 9.430/96). Em suma, cada norma sancionatória tem seu período e prazo de incidência.

Não há como concluir outra solução jurídica da simples leitura do dispositivo legal:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei n. 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou reco-

lhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei n. 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal; (Redação dada pela Lei n. 11.488, de 2007)

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)

Isto não significa que se está negando vigência à lei federal²⁰, e nem tampouco infirmando a sanção que deve ser imposta no caso do não recolhimento das estimativas. Aliás, consoante lição de Kelsen, a sanção é o instrumento que garante a eficácia da ordem normativa²¹. Ocorre que a interpretação da norma nunca pode ser feita sem uma meditação óbvia de sua aplicabilidade e do seu contexto legal com as demais normas punitivas do sistema tributário.

É impossível admitir que disposições legais conflitantes produzam efeitos simultâneos, como é o caso presente. É evidente que a multa isolada e a multa de ofício, na situação em testilha, não se acomodam, ao menos não pela forma que vem sendo aplicada. Nestes casos, o próprio CTN autoriza que seja feita interpretação mais favorável ao sujeito passivo quando da interpretação das normas que aplicam penalidades, observe-se:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

20. A negativa de vigência à lei federal torna-se um problema especialmente relevante dentro da competência dos Conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, eis que lhes é vedado reconhecer a inconstitucionalidade de normas (exceto em casos excepcionais – art. 26-A do Dec. 70.235/72).

21. KELSEN, Hans. *Teoria Geral das Normas*. Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre. Sergio Antonio Fabris Editor, 1986..

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

No presente caso, interpreta-se uma norma que “comina penalidade” (art. 44 da Lei n. 9.430/96) para verificar tanto a capitulação (inc. I), a natureza e extensão do fato (inc. II) e a graduação da penalidade (inc. IV), com a consequente análise da punibilidade do contribuinte (inc. III), como autoriza, inclusive, o Superior Tribunal de Justiça e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

(...) 2. A legislação tributária deve ser interpretada da forma mais favorável ao acusado quando houver dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável ou a sua graduação (art. 112 do CTN). 3. Recurso especial improvido. (STJ. REsp 908.394/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/03/2007, DJ 10/04/2007, p. 211)

(...) LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. GRADUAÇÃO DE PENALIDADES. INTERPRETAÇÃO MAIS FAVORÁVEL AO ACUSADO. A lei tributária que cominar penalidades será interpretada de maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida sobre a natureza e a graduação da penalidade aplicável. (...) (CARF. Acórdão 2302-001.447. Cons. Arlindo da Costa e Silva. Sessão 30/11/2011).

Sobre o tema, calha reproduzir as palavras de Paulo de Barros Carvalho, quando, ao estudar o art. 112 do CTN, adverte que a dúvida acerca do ajustamento da conduta ao fato tipificado pode implicar ofensa ao princípio da legalidade:

Não poderia ser de outra maneira. Vigendo no direito tributário o princípio da estrita legalidade, que traz consigo a necessidade de uma tipificação rigorosa, qualquer dúvida sobre o perfeito quadramento do fato à norma compromete aquele postulado básico que se aplica com a mesma força no campo do direito penal - in dubio pro reo. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 109).

Dessa forma, a solução proposta utiliza de fundamentos jurídicos e de institutos do Direito que usualmente são aplicados no Direito Tributário, evitando, assim, ingressar no domínio de outros ramos e/ou compartimentar a interpretação da norma, olvidando da forma de apuração do lucro real com antecipações mensais sobre base de cálculo estimada.

5. Da crítica aos entendimentos existentes

Como dito acima, há corrente de entendimento que defende a possibilidade de concomitância da multa isolada com a multa de ofício, pois são distintas as hipóteses de incidência²². Todavia, este entendimento parte de uma ótica microscópica, desconsiderando que as estimativas são relações jurídico-tributárias dependentes entre si e subjugadas à apuração do lucro anual; ou seja, há um contexto jurídico que as envolve.

Esta interdependência das estimativas mensais fica mais evidente quando o sujeito passivo adota a técnica dos balanços ou balancetes de suspensão e redução previstos no art. 35 da Lei n. 8.981/95, quando o valor recolhido nos meses antecedentes pode ser considerado para fins de averiguar o resultado do período e suspender o pagamento dos tributos²³.

Portanto, é impossível conferir relevo apenas à distinção entre os critérios materiais das condutas apenas pela multa de ofício e multa isolada, pois na sistemática de apuração do lucro anual, as estimativas mensais invariavelmente se destinam a antecipar o tributo devido, compondo mensalmente uma base de cálculo que gradualmente se forma. Frise-se: a rigor, a modalidade de apuração do lucro, neste caso, é “anual” e não “mensal”.

22. No Poder Executivo, *vide* acórdão 1302-001.083, sessão 08/05/2013, e acórdão 1302-001.129, sessão em 11/06/2013, ambos da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamentos do CARF.

23. Segundo afirma Gustavo Pedro de Oliveira, “Se a soma dos valores já recolhidos for superior ao IRPJ calculado com base no balanço ou balancete do período em curso, a pessoa jurídica não precisará efetuar o recolhimento do imposto naquele mês; caso o valor do imposto devido com base no balanço ou balancete for superior aos valores recolhidos durante o ano, o contribuinte recolherá apenas a diferença entre esses valores.” (OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. *Contabilidade Tributária*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 103)

Aliás, este entendimento encerra grande divergência com outro que usualmente também é aplicado em desfavor dos contribuintes. Trata-se da determinação da data em que tem início a SELIC nos casos em que o sujeito passivo apura prejuízo fiscal e base de cálculo negativa em 31 de dezembro, mas em algum mês do ano-calendário recolheu estimativas. Ou seja, o fato gerador dos tributos não ocorre, mas existiram recolhimentos aos cofres públicos. As estimativas, portanto, representam uma espécie de indébito tributário.

Nestes casos, há quem sustente que não se pode considerar que o recolhimento indevido tenha ocorrido no mês em que foi apurada a estimativa e, nesta mesma data, fazer iniciar o curso da SELIC. Pelo contrário, somente seria possível a incidência da SELIC após 31 de dezembro, pois, segundo defende essa corrente, as estimativas são meras antecipações e fato gerador do IRPJ e da CSLL apenas ocorre em 31 de dezembro²⁴. Daí a incoerência.

De outro lado, há a corrente que oferece solução favorável aos contribuintes por meio da importação de princípio da consunção do Direito Penal²⁵, que é assim definido pela dogmática penal:

Critério da consunção - *Lex consumens derogat legi consumptae*: pelo critério, princípio ou relação de consunção ou de absorção, determinado crime (norma consumida) é fase de realização de outro (norma consumtiva) ou é um regular forma de transição para o último. Isso significa, na primeira modalidade, que o conteúdo do tipo penal mais amplo absorve o de menor abrangência, que constitui etapa daquele, vigorando o princípio major absorbet minorem. Desse modo, os fatos “não se acham em relação de species a genus, mas de minus a plus, de parte a todo, de meio a fim”. Assim o delito-meio, punido menos severamente (=delito antecedente ou

24. Vide acórdão 1103-000.692, sessão em 09/05/2012, e acórdão 1402-001.021, sessão em 08/05/2012.

25. No Poder Executivo, vide acórdão n. 105-139794, sessão 04/12/2006, nas turmas do CARF; acórdão 01-05.843, sessão de 15/04/2008, e acórdão 01-05.511, sessão de 18/09/2006, na CSRF. No Poder Judiciário, vide a recente decisão no AG 5005582-87.2013.404.0000, pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região (D.E. 21/06/2013).

anterior) é absorvido pelo delito-fim, punido mais severamente (=delito conseqüente ou posterior)²⁶.

O princípio se aplicaria apenas nos casos em que exista a concomitância das multas de ofício e isolada. Ou seja, quando em algum mês do ano-calendário foi apurado lucro e, em 31 de dezembro, novamente se apura lucro. Neste caso, havendo o inadimplemento da estimativa apurada mensalmente e do tributo apurado em 31 de dezembro, surgiria a possibilidade de concomitância e, pela consunção, aplicar-se-ia apenas a multa de ofício.

Evidentemente, existe divergência sobre a possibilidade de aplicar o princípio da consunção (tipicamente penal) na esfera tributária. Apesar de entendermos pela aplicabilidade deste instituto no Direito Tributário, a sua incidência não apresenta solução aos casos em que se apura estimativa mensal, mas, em 31 de dezembro, apura-se prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa. Neste caso, nos termos da súmula n. 82 do CARF, a estimativa mensal torna-se inexigível após o encerramento do período de apuração. No entanto, incoerentemente, a multa isolada continuaria devida. A dúvida é como pode subsistir a penalidade se a infração tributária não mais existe?

Por esta razão é que se propõe a presente solução, por meio da compreensão de que as estimativas mensais são antecipações que integram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, que está em formação. Desse modo, após o encerramento do período de apuração, não mais se pode exigir as estimativas e nem qualquer infração dela decorrente, pois já se sabe se o tributo é ou não devido.

Não altera essa conclusão a ressalva da alínea “b”, inc. II, art. 44, da Lei n. 9.430/96, no sentido de que a multa é devida “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”.

A interpretação desse dispositivo deve ser no sentido de que a única possibilidade de aplicação da multa isolada é antes do encerramento do exer-

26. PRADO, Luiz Regis. *Curso de Direito Penal Brasileiro*. 1º Vol. 10ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: RT, 2010, p. 233.

cício, período em que subsiste um ilícito tributário, que é o não recolhimento da estimativa devida²⁷, “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa” quando do encerramento do exercício. Este trecho do inciso (art. 44, inc. I, alínea “b”, Lei n. 9.430/96), apenas limita a matéria a ser alegada em eventual defesa (contestação) da multa isolada devidamente lançada dentro do exercício. Ou seja, é possível exigir a multa isolada antes do encerramento do ano-calendário; após, não há essa possibilidade.

6. Da conclusão

Conclui-se, portanto, que a aplicação de multa isolada após o encerramento do ano-calendário, por falta de recolhimento mensal sobre estimativas mensais, importa aplicação de penalidade com base em uma obrigação jurídico-tributária que já não mais existe no universo jurídico. Assim, com o mais absoluto respeito ao entendimento contrário, é incabível a aplicação da multa isolada após o encerramento do ano-calendário, pois após este momento será devida a multa prevista no art. 44, inc. I, da Lei n. 9.430/96.

27. Pode-se, inclusive, afirmar que a estimativa é temporariamente devida.