



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.733306/2017-76
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-005.661 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de agosto de 2021
Recorrente PREDIAL E ADMINISTRADORA HOTEIS PLAZA S A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2012

PROVAS INDICIÁRIAS. ANÁLISE CONJUNTA. PROVA CONCRETA

A produção de provas indiciárias, isoladamente consideradas, é improfícua; sua análise conjunta e concatenada, inclusive, com o diálogo travado no curso do processo, convola-as em provas efetivas da prática dos atos investigados no processo administrativo.

SIMULAÇÃO E DISSIMULAÇÃO EM SENTIDO ESTRITO. CARACTERIZAÇÃO.

A despeito de quaisquer conjecturas sobre a interpretação econômica dos fatos ou mesmo acerca da chamada elusão fiscal, a partes formalmente pactuantes que não percebem, efetiva e concretamente, os efeitos do negócio que, outrossim, atingem, "*sob os panos*", terceiros não aventados no instrumento negocial, materializam hipótese, *stricto* senso, de simulação, autorizando não só a desconsideração do negócio presente, e assim, a tributação do negócio subjacente, como, também, a qualificação da multa de ofício.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ESTIMATIVAS. CUMULAÇÃO DAS PENALIDADES. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento ou recolhimento a menor de estimativas mensais, mesmo depois de encerrado o respectivo ano base. Todavia, não pode ser exigida de forma concomitante com a multa de ofício, aplicável aos casos de omissão de receitas e de deduções indevidas, tendo em vista o princípio da consunção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento parcial ao Recurso Voluntário, apenas para afastar a imposição da multa isolada pelo não recolhimento das estimativas, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca (relator), Andréia Lúcia Machado Mourão, Marcelo Cuba Netto e Paulo Henrique

Silva Figueiredo, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, quanto à matéria em que o relator foi vencido.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

(documento assinado digitalmente)

Flavio Machado Vilhena Dias - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente), Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Andreia Lucia Machado Mourão, Cleucio Santos Nunes, Marcelo Cuba Netto, Fabiana Okchstein Kelbert e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Cuida o feito de auto de infração lavrado em desfavor dos recorrentes, tendo por objeto a exigência de IRPJ e CSLL incidentes sobre ganho de capital pretensamente observado no ano de 2012, apurados segundo lucro real.

Em apertadíssima síntese, a D. Autoridade Fiscal relata ter iniciado o exame da escrita contábil da contribuinte, Predial e Administradora Hotéis Plaza S.A., e ter verificado a ocorrência de uma venda de um empreendimento (Hotel) à empresa Itapema Beach Place Empreendimentos S/A. Atestou, também, ainda, uma integralização de capital de empresa recém criada, denominada Ilhota Praia Imóveis Ltda., também autuada, mediante entrega de bens imóveis registrados em seu ativo imobilizado. Esta última empresa, posteriormente, adotou a forma de Sociedade por Ações.

Em seguida, constatou que a nova empresa criada, que adotava o lucro presumido como método de cálculo e recolhimento do IRPJ e CSLL, registrou aqueles imóveis em conta de ativo circulante, subgrupo estoque, tendo, em poucos dias, após a predita integralização, os alienado. Dentre os compradores, estava a empresa Itapema Beach Place.

Considerando notícias veiculadas pela imprensa, atestou que os negócios pactuados entre a interessada e a Itapema teriam se iniciado bem antes da criação da Ilhota e cujos valores acertados teriam alçado a monta de R\$ 80 milhões. Esta quantia seria a mesma verificada quando somadas as operações subsequentemente realizadas – tomando-se, aí, as importâncias pagas diretamente à Predial, como aqueles relativos às vendas dos imóveis integralizados na Ilhota.

A partir de então, destaca que a empresa Ilhota não dispunha de estrutura própria, ocupando uma pequena sala no mesmo endereço da autuada. Para tanto, teria sido firmado um contrato de comodato (gratuito portanto), assinado, todavia, quase um ano após a sua própria

constituição. Além disso, sustentou que a Ilhota não possuía empregados registrados, não tendo, outrossim, em qualquer momento, anotado, contabilmente, quaisquer despesas (mesmo quanto aos imóveis constantes de seus estoques). Afirmou, mais, que a citada empresa também não percebeu receitas que não, e somente, aquelas oriundas da venda dos imóveis anteriormente mencionados.

O TVF destaca, ainda, que os valores percebidos pela Ilhota em decorrência das vendas anteriormente noticiadas retornaram ao proprietários da Interessada. Isto porque além dela deter, diretamente, uma participação naquela empresa, o seu sócio administrador, Sr. José Henrique Frederico Schmidt e seus filhos, possuíam participação numa terceira empresa, denominada Sociedade Hoteleira ITATIAIA S/A, que detinha 93% das ações da Ilhota. As importâncias pagas pela Itapema à Ilhota, retornaram ao Sr. Schmidt e seus filhos por meio de distribuição de lucros pagos diretamente a eles ou por intermédio da Itatiaia.

Com base em tais elementos e principalmente no contexto alardeado acima, concluiu pela ocorrência de um planejamento abusivo, tendente a obtenção de vantagem tributária, atestada pela venda de imóveis de sua propriedade, mediante uso de interposta empresa que, insistiu, submetia as suas receitas à regime distinto de apuração do IRPJ e da CSLL, dissimulando a ocorrência de ganho de capital. Como a Ilhota optara pelo lucro presumido e, noutro giro, registrara os preditos imóveis em conta de estoque, as aludidas receitas foram consideradas operacionais, sujeitando-se, assim, ao percentual de presunção de 8% reduzindo, sobremaneira, a carga tributária incidente sobre tais vendas.

Lavrou, então, o auto de infração para exigir o IRPJ e a CSLL sobre ganho de capital observado na venda dos citados imóveis, além de impor, ainda, multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais.

Por conseguinte, considerou a ocorrência de fraude e de conluio (entre a contribuinte, a Ilhota e a empresa Itatiaia) e, assim, qualificou a multa de ofício. Noutro giro, impôs a solidariedade às empresa Ilhota e Itatiaia, com espeque nos preceitos do art. 124, I, do Código Tributário Nacional, e imputou a responsabilidade tributária, nos termos do art. 135, III, do mesmo diploma de lei complementar, aos Srs. José Henrique Frederico Schmidt e Carlos Henrique Coutinho Schmidt (pai e filho, respectivamente), na condição de gestores da contribuinte e da empresa Ilhota.

Os sujeitos passivos opuseram, em petição única, impugnação administrativa, defendendo a existência de substância nas operações intentadas. Particularmente quanto a Ilhota, afirmaram que a sua constituição se dera para administrar os imóveis que não teriam sido alienados num primeiro momento à Itapema. Segundo os impugnantes, tais bens seriam conexos ao empreendimento vendido e, portanto, por questões práticas e regulatórias, não poderiam compor a operação então pactuada. Já a Ilhota, como dito, se prestaria precisamente para administrar tais bens, o que justificaria a integralização do capital ora noticiada. Demais a mais, a atividade desta empresa não demandaria uma estrutura operacional complexa, nem mesmo precisaria de empregados (já que o seu objeto poderia ser executado por seus sócios). Noutro giro, ela teria firmado novos contratos (recentemente) e assim teria uma vida econômica própria.

Posto isto, defendeu a inoccorrência de fraude e conluio, e sustentou a lisura, formal, de todas as operações concretizadas.

Sucessivamente, pediu a compensação dos tributos pagos pela Ilhota em decorrência da vendas dos bens imóveis tratados neste feito. Requereu, mais, o reconhecimento da impossibilidade de se impor, concomitantemente, a multa de ofício e a multa isolada, esta última incidente sobre as estimativas não pagas ou recolhidas por valores inferiores aos devidos.

Por fim, reprisou inexistirem provas da fraude e do conluio e defendeu, mais, a inconstitucionalidade da multa aplicada no percentual fixado no auto de infração, premendo, assim, pelo afastamento da multa qualificada.

Instada a se pronunciar sobre o caso, a DRJ de São Paulo encampou, quase que na totalidade, as razões deduzidas pela D. Fiscalização, mantendo, em parte, a autuação ora polemizada. Dissentiu, apenas, e por maioria de votos, do TVF quanto a compensação dos valores pagos pela Ilhota, determinando o seu decote tanto do valor do tributo apurado, como das bases utilizadas para calcular a multa isolada. Destacou, frise-se, que os impugnantes não questionaram a solidariedade e a responsabilidade tributárias impostas, consignando a definitividade do lançamento quanto a esta matéria.

Os interessados foram regularmente cientificados do acórdão acima, tendo interposto seu recurso voluntário (mais uma vez em petição única), por meio do qual, a exceção dos argumentos atinentes à compensação dos tributos pagos pela Ilhota (não renovados), reprisou, *ipsis litteris*, o teor de sua impugnação.

Este é o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, Relator.

I ADMISSIBILIDADE.

A contribuinte foi cientificada do teor do acórdão recorrido em 13/08/2018, conforme Termo de Ciência juntado à e-fl. 917. Já os demais sujeitos passivos foram intimados por carta, tendo o Sr. José Henrique e a empresa Itatiaia recebido o documento em 09/08/2018 (e-fls. 921 e 924, respectivamente). Já o Sr. Carlos tomou ciência daquele julgado em 10/08/2018 (e-fl. 926).

Os interessados apresentaram o seu recurso voluntário, mais uma vez em peça única, em 06/09/2018, sendo, pois, tempestivo.

Considerando-se o preenchimento de todos demais pressupostos de cabimento, tomo conhecimento do recurso manejado.

II PREMISSAS FÁTICO-JURÍDICAS DO CASO.

II.1 Os motivos adotados pela D. Fiscalização e o contorno da lide.

O relatório acima erigido revela que a autuação tem lastro na prática de planejamento abusivo, caracterizado pela interposição de uma empresa nos negócios pactuados e

que isso teria provocado, mediante simulação, a dissimulação do fato gerador do IRPJ (e reflexamente da CSLL), relativo ao ganho de capital pela alienação de ativo imobilizado da empresa Predial.

Em verdade, em determinada passagem do TVF, a D. Autoridade Fiscal aventa, de fato, a falta de propósito negocial para respaldar parte de suas conclusões, mormente quando afirma que a Ilhota teria sido *“concebida segundo as formalidades previstas para as sociedades empresárias”*, objetivando finalidade, todavia que a *“distancia em muito do propósito intrínseco daquelas sociedades, as quais colimam um sentido econômico, objetivando a obtenção de lucro através do exercício das suas atividades”* (página 46 do TVF).

A descrição contida no início deste tópico e o trecho anteriormente referido dariam a entender, inicialmente, que a autuação teria se apegado à teoria econômica do direito tributário e à figura da elusão fiscal, em que o fato delituoso estaria centrado num vício de causa e não num vício formal.

Entretanto, toda a empreitada investigativa e a construção argumentativa envidada antes da proposta da conclusão acima, dão conta de que o problema identificado ultrapassa, por certo, o debate travado em especial na doutrina acerca da possibilidade de desconsideração de negócios formalmente válidos mas desprovidos de propósito negocial. E não nego que esta premissa esteja presente na autuação, mas ela não é, nem mesmo de longe, o ponto nodal da querela. Há, ao longo de toda exposição dos motivos contidos no TVF, informações consistentes sobre uma inexistência de fato da empresa Ilhota e não apenas acerca da ausência de uma utilidade econômica para a conclusão das operações. E isso, diga-se, torna, a toda evidência, despienda a espinhosa discussão acerca da interpretação dada ao art. 116, parágrafo único, do CTN, bem como quanto aos objetivos econômicos das operações.

No caso vertente a simulação aventada pela D. Auditoria deve ser compreendida em seu sentido estrito, a partir da conjugação dos preceitos do art. 116, parágrafo único, examinado sob o plano da própria dogmática jurídica (sem se adentrar, pois, no conteúdo econômico emprestado por muitos a tal dispositivo), e do art. 167 do Código Civil (este último apenas como norte conceitual dos institutos da simulação e dissimulação, e não enquanto norma que possa emprestar efeitos concretos à relação jurídico-tributária¹). Isto porque este último preceptivo adota critérios objetivos (e não subjetivos) para atestar a ocorrência de atos eivados de ineficácia (o ato é nulo e não anulável. Veja-se:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

¹ Este artigo, vejam bem, ainda remete ao Poder Judiciário, mediante provocação, a competência para anular o ato ou negócio jurídico viciado. Ele não serve, respeitadas as posições antinômicas, para legitimar a desconsideração de dadas operações, mister que, no âmbito tributário, ainda recairá sobre os ombros do art. 116 do CTN, a par da falta de regulamentação a que alude o seu parágrafo único (que se prestaria, tão só, para emprestar à simulação e dissimulação, no habitat tributário, sentido distinto daquele dado pela legislação civilista, em nada afetando as consequências por ele previstas - a desconsideração do negócio).

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Em especial a previsão contida no inciso I poderia indiciar um possível "subjetivismo" comumente empregado pela figura da elusão fiscal. Trata-se de subjetivismo aparente; no caso, o ato ou fato praticado é fictício; é inexistente; os direitos não são transmitidos (ainda que formalmente se diga o contrário)... em linhas gerais, a partes formalmente pactuantes não percebem, efetiva e concretamente, os efeitos do negócio que, outrossim, atingem, "sob os panos", terceiros não aventados no instrumento negocial.

Exempli gratia, determinada pessoa formaliza com um terceiro um contrato de locação de determinado bem, sem pagar "vírgula" a este (a título de alugueres), mantendo, outrossim, um "contrato de compra e venda de gaveta" com o real proprietário do imóvel. Aqui, vejam bem, o contrato formal não traz efeitos concretos às partes "avençantes", envidando consequências patrimoniais ocultas para aqueles que se encontram combinados oficiosamente. **Ou seja, os negócios simulados são ineficazes não só à luz dos preceitos acima mas, objetivamente, à vista das próprias consequências concretas que deveriam encerrar** (o locador não recebe alugueres porque, ao fim e ao cabo, a locação não existe materialmente - em substância).

E é este o contexto que de fato importa ao caso vertente. Por tudo o que foi exposto pela D. Autoridade Lançadora, a criação da Ilhota e a integralização de seu capital por meio dos imóveis posteriormente vendidos, em sua maioria, para a Itapema, são operações que, materialmente, não produziram efeitos concretos para esta empresa especificamente que, dada a realidade descortinada no curso do feito, não existia. É o que se passa a demonstrar.

II.2 A construção da norma concreta individual, a dialética processual e as provas indiciárias.

O positivismo jurídico se assentava na ideia de que a norma seria um ente dotado de autonomia, mergulhado num ambiente estéril, que não admitia iterações e, por isso mesmo, se afastava de tudo o que não fosse extraível do seu próprio conteúdo prescritivo. Neste diapasão, refutava-se a própria influência do estudioso (ou do aplicador do direito) sobre o objeto estudado, não admitindo qualquer tipo de instrumento interpretativo que se propusesse buscar a solução dos casos difíceis fora dos contornos da norma para se construir a norma concreta e individual (a moldura a que se referia Kelsen²):

Sob a ótica do direito positivo não existe critério pelo qual uma das dadas possibilidades de aplicação da norma possa ser preferida à outra. Simplesmente não existe – caracterizável como juspositivo – um método, relativamente ao qual, dentre os vários significados linguísticos de uma norma, só se possa salientar um como "correto" [...]³.

Para Kelsen, a adoção de métodos interpretativos – que não se destinassem, exclusivamente, à emolduração da norma positiva – equivaleria à externalização da própria vontade do operador do direito que, assim, justificaria a sua aplicação a partir de "comentários jurídicos"

² KELSSEN, Hans. Teoria Pura do Direito: introdução à problemática científica do direito. Tradução de J. Cretella Jr. e Agnes Cretella, 4ª ed., rev. da tradução, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 116-117.

³ Op. cit. p. 117.

de “*caráter absolutamente jurídico-políticos*”⁴, sobre os quais a teoria pura, então erigida, nada teria a dizer⁵. A preconcepção Kelseniana acerca dos limites de aplicação da norma, recusando, pois, a relevância (para o positivismo jurídico) da própria construção argumentativa tendente à demonstração da melhor solução possível para o caso concreto, revela o que a doutrina chamou de decisionismo Kelseniano, como bem lembra Streck:

[...] que as normas jurídicas de um ordenamento não “cobrem” todas as hipóteses de aplicação: isto quer dizer que haverá “casos difíceis” que não serão solucionáveis pelas normas jurídicas existentes; daí o recurso à discricionariedade, poder “delegado” aos juízes [...]. Tais questões, de um modo ou de outro, estão presentes em Kelsen e Hart, que constituem, assim, o “ovo da serpente do positivismo contemporâneo”, embora realistas jurídicos, como Alf Ross, tem, sob outro viés, parcela significativa de responsabilidade nesse *affair*. Kelsen “desiste” de enfrentar o problema dos “casos difíceis” (embora deles não fale, na especificidade), deixando a cargo dos juízes tal solução, a partir de um “ato de vontade” (daí se falar do “decisionismo Kelseniano”) ⁶.

Ainda que em tempos atuais, o emprego de argumentos de política para a justificação das decisões judiciais não seja pacificamente aceito – e, quando o são (os argumentos políticos), devem ser apenas quando testados contra os princípios vetores do direito (como defende Ronald Dworkin, citado por Neil MacCormick⁷) – o decisionismo proposto pelo juspositivismo não pode ser aceito e nem se tornar muleta para delegar aos aplicadores o mister de, nos chamados casos difíceis, aplicar o resultado que melhor lhe aprouver (a partir de valores absolutos e subjetivos), sem a necessária justificação:

Oponho-me à teoria popular de que os juízes têm poder discricionário para decidir casos difíceis. Admito que os princípios de direito sejam às vezes tão equilibrados que os que favorecem o demandante parecerão tomados em conjunto, mais fortes a alguns advogados, mas a outros, mais fracos. Sustento que mesmo assim faz sentido que cada uma das partes reivindique a prerrogativa de sair vencedora e, em decorrência disso, de negar ao juiz o poder discricionário de decidir em favor da outra⁸.

A norma jurídica individual e concreta, resultante do exercício silogístico que a aplicação da norma abstrata pressupõe, é construída não pela simples fixação da moldura normativa, mas, isto sim, pela dialética. Tal moldura, diga-se, estabelece de fato os limites materiais do antecedente normativo e, outrossim, fixa as consequências possíveis, que, todavia, devem ser aplicadas de acordo com o caso concreto – e não conforme os humores dos juízes e aplicadores. É o discurso desenvolvido pelas partes e pelo aplicador da lei que permite erigir, fundamentadamente, a norma concreta individual:

Essas considerações levam ao entendimento de que atividade do intérprete – quer julgador, quer cientista – não consiste em meramente descrever o significado previamente existente dos dispositivos. Sua atividade consiste em constituir esses significados. Em razão disso, também não é plausível aceitar a ideia de que a aplicação

⁴ Op. cit. p. 119.

⁵ Op. loc. cit.

⁶ STRECK, Lenio Luiz. Verdade e consenso: Constituição, hermenêutica e teorias discursivas – da possibilidade à necessidade de respostas corretas em direito. 3ª Ed., Rio de Janeiro. Lumen Juris, 2009, p. 5-6.

⁷ MACCORMICK, Neil. On Legal Decisions and Their Consequences – From Dewey to Dworkin. New York University Law Review, vol. 58, n. 2, 1983, p. 245.

⁸ DWORKIN, Ronald. Levando os Direitos a Sério. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 430.

do Direito envolve uma atividade de subsunção entre conceitos prontos antes mesmo do processo de aplicação⁹.

Em determinados casos, destaque-se, a mera subsunção dos fatos à prescrição legal não é suficiente porque, mesmo que o elemento material do antecedente não revolva maiores dificuldades conceituais, a circunstância central da querela pode não ser constatável por uma prova direta sobre o fato (ao menos via de regra). Quase sempre, tal situação pressupõe a sua demonstração, isto sim, a partir de um conjunto de elementos que, isoladamente, não tem o condão de provar a materialidade descrita abstratamente na hipótese de incidência. Em linhas gerais, o que se vê normalmente em casos tais é a formação de um conjunto de provas indiciárias.

E porque, nesta hipótese, tais provas seriam suficientes para demonstrar a concretização do antecedente da norma, se os fatos abstratos por ela descritos não se encontram, de forma direta, demonstrados?

Se as premissas do juspositivismo estivessem corretas, particularmente quando nega a interrelação entre objeto e observadores, ou entre o aplicador, as partes e o direito posto, os casos cuja solução pressuponha a produção de provas indiciárias não teriam uma solução. Como defendido por Kelsen, qualquer solução adotada estaria jungida à discricionariedade do julgador que teria, para tanto, apenas que se ater ao contorno normativo abstratamente definido.

Daí porque se afirma (a fim de se fugir do decisionismo Kelseniano) que o discurso dialético é o único meio pelo qual a valoração deste tipo prova pode ser justificado, já que os contornos da própria lide permitirão verificar a suficiência destes elementos para se concluir pela materialização da situação prevista *in abstracto* no antecedente normativo. Calha trazer a colação, as ponderações propostas pelo Ministro Luiz Fux quando do julgamento da Ação Penal de nº 470, cujo objeto era, precisamente, a análise da concretização de crime de lavagem de dinheiro, em que a comprovação, pela própria natureza deste tipo penal, revolve a conjunção de indícios coletados ao longo do procedimento investigativo:

Assim, a prova deve ser, atualmente, concebida em sua função persuasiva, de permitir, através do debate, a argumentação em torno dos elementos probatórios trazidos aos autos, e o incentivo a um debate franco para a formação do convencimento dos sujeitos do processo. O que importa para o juízo é a denominada verdade suficiente constante dos autos; na esteira da velha parêmia *quod non est in actis, non est in mundo*. Resgata-se a importância que sempre tiveram, no contexto das provas produzidas, os indícios, que podem, sim, pela argumentação das partes e do juízo em torno das circunstâncias fáticas comprovadas, apontarem para uma conclusão segura e correta¹⁰

A força da prova indiciária é, portanto, verificada a partir do diálogo travado no curso do processo, participando, pois, de forma decisiva para a construção da norma concreta individual, a interação, conjunta, do aplicador e das partes nesse exercício lógico-jurídico. Como destacado pelo Ministro Fux, a prova, no caso, tem uma função de persuasão e serve, nesta

⁹ ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 18ª ed., São Paulo: Malheiros, 2018, p. 52.

¹⁰ Ação Penal 470, Plenário, disponível em ftp://ftp.stf.jus.br/ap470/InteiroTeor_AP470.pdf; acessada em 22/09/2020.

esteira, de suporte ao livre convencimento do julgador que, não obstante revelar um atributo da atividade judicante, ainda está vinculado ao dever de motivar as decisões.

Se o conjunto de provas indiciárias, a partir da análise dos argumentos e contra-argumentos postos no feito, permitir o desvelamento da verdade material contida na demanda, mesmo que a minguia de provas diretas da concretização do fato, a sua força deve ser reconhecida. Não se estará, então, se propondo uma solução dentre as possíveis, mas, efetivamente, decidindo-se o caso da melhor forma possível.

II.3 O caso concreto. A simulação e a dissimulação, *stricto sensu*, concretizadas pela contribuinte.

A Turma *a quo* foi muito feliz ao, debruçando-se sobre os argumentos deduzidos pela recorrente, notadamente quanto a desnecessidade de uma estrutura complexa para a concretização do objeto fim da Ilhota. De fato, para que pudesse realizar a administração, locação e venda de bens imóveis próprios (cláusula quarta do contrato social juntado a e-fls. 120 e ss) ela não precisaria, nem mesmo, de empregados. Realmente, como apontado pela DRJ, a execução deste objeto poderia até dispensar uma sede física e, por certo, poderia se desenvolver pelos próprios sócios da empresa, tornando desnecessária a contratação de mão-de-obra. Isto, *per se*, não evidenciaria a ocorrência de uma simulação.

Ainda assim, é digno de nota a assertiva fiscal de que somente após, mais de um ano desde a constituição desta empresa, é que teria sido formalizado o contrato de comodato da pequena sala em que se instalou a sua sede (no mesmo endereço, diga-se, da contribuinte).

Mas estes elementos serviram, quando muito, como um introito da acusação fiscal acerca da inexistência de fato da Ilhota. As demais constatações apontadas pelo D. Agente Autuante deixam extenuadas de dúvidas que, a par de um propósito negocial observável ou não na interposição da Ilhota, a operação em si não atingiu, concretamente, os fins por ela formalmente declarados.

Veja que a Ilhota, como apropriadamente apontado pelo TVF, não registrou uma única despesa afeita ao seu negócio, ao longo de todo o período fiscalizado (cinco anos). Isto está cabalmente demonstrado pelas planilhas trazidas à páginas 44 e 45 do TVF donde se vê o registro de dispêndios, parcos, com cartórios, taxas, PJ. Confira-se:

Balancetes 2011 a 2012 – Saldos contas de resultado		
Cód. Conta	Conta	Saldo
42104001	CUSTO IMÓVEIS	182.881,30
42405511	SISTEMAS DE INFORMÁTICA	492,56
42405531	SISTEMAS DE INFORMÁTICA/CONTRATO	246,28
42601132	OUTROS IMPOSTOS E TAXAS	2.319,98
42802236	SERVIÇOS DE CONSULTORIA - PERÍCIA	784,64
42809920	DESPESAS CARTÓRIO, LEGAIS E FISCAIS	375,72

45202250	TAXAS E DESPESAS BANCÁRIAS	262,90
45202255	IOF	143,34
45203350	JUROS/MORA TRIBUTOS E ENCARGOS	183,61

Balancetes 2013 a 2016 – Saldos contas de resultado		
Cód. Conta	Conta	Saldo
313501	CUSTO IMÓVEIS	9.929,92
319102	OUTROS IMPOSTOS E TAXAS MUNICIPAIS	562.170,27
319106	OUTROS IMPOSTOS E TAXAS FEDERAIS	807,76
319104	OUTROS IMPOSTOS E TAXAS ESTADUAIS	62,00
316201	MATERIAL P/MANUTENÇÃO DE MÁQ. E EQUIP.	531,08
321319	DESPESAS CARTÓRIO, LEGAIS E FISCAIS	12.834,07
321322	PUBLICAÇÕES LEGAIS	77.713,95
321320	TAXAS ADMINISTRATIVAS	750,00
321101	SERVIÇOS PROFISSIONAIS - PJ	4.888,59
321204	LOCAÇÃO DE SOFTWARE	132,77
321403	MULTAS INDEDUTÍVEIS	250,00
323203	JUROS DIVERSOS	5.385,10
323202	MULTA E JUROS S/TRIBUTOS	24.689,38
323209	TAXAS E DESPESAS BANCÁRIAS	2.347,78

Daí não se vê o desembolso de um tostão que seja na manutenção de bens que, ao fim de contas, seriam a “matéria-prima” da atividade pretensamente devolvida pela recorrente/contribuinte. E, lançando mão da proposta apresentada no tópico II.2, acima, e socorrendo-nos da dialética processual, é preciso lembrar que os próprios insurgentes alegam que a Ilhota teria sido criada para “*administrar os terrenos lindeiros e apartamentos esparsos nas praias vizinhas, objetivando otimizar a gestão e negociação dos bens*” (página 4 do Recurso Voluntário). Esta atividade, diga-se, por certo não foi realizada pela empresa, seja por inexistirem despesas afeitas a tal “administração”, seja porque o bens integralizados em seu capital social por meio de alterações contratuais datadas de 23/11/2011, 26/12/2011 e 06/07/2012 (TVF, página 9), foram vendidos, em sua maioria, à Itapema, em **17 de janeiro de 2012** (TVF, página 11), algo também apontado pela Turma *a quo*. Com certeza, não houve tempo para exercer qualquer administração que seja.

E mesmo quanto as despesas efetivamente registradas pela Ilhota, relativas à atividades de consultoria e PJ, estas foram arcadas pela Contribuinte, como se deduz do TVF (página 31): “*Contudo, todas as despesas relacionadas a esses profissionais estão registradas na contabilidade da FISCALIZADA, conforme amostragem demonstrada abaixo, não havendo nenhum lançamento contábil de pagamento a eles na empresa ILHOTA [...]*”.

Outrossim, e tomando de empréstimo, ainda, as tabelas acima, notem que ao final de 2016, o custo total de imóveis era da ordem pouco menos de R\$ 10.000,00. Como se vê, a Ilhota não tinha imóveis para negociar, alugar ou coisa que o valha, sendo que durante todo este período, os únicos bens registrados em sua contabilidade, eram aqueles que foram integralizados e, logo em seguida, vendidos. Valendo-nos, mais uma vez da dialética processual, os interessados sustentam como prova da existência material da Ilhota, o fato de terem pactuado um novo negócio com empresa denominada PBH Brasil Intermediação de Negócios Ltda., cujo objeto era a intermediação de negócios a ser feita **pela Ilhota**, atividade para qual, inclusive, nunca teve previsão em seu contrato e alterações (v. e-fls. 120 e ss).

Demais disso, e justamente por ter se desfeito dos únicos bens de que dispunha, a Ilhota não percebeu qualquer outra receita afeita a qualquer outro negócio, deixando, assim, um pouco mais evidente que esta empresa não existiu, propriamente.

Outro fato relevantíssimo, tratado até de forma superficial pela turma julgadora, diz respeito às notícias acerca do início das tratativas realizadas junto à Itapema. Os negócios pactuados por esta empresa teriam se iniciado bem antes daqueles que culminaram com a integralização do capital social da Ilhota, consoante se vê da seguinte passagem do TVF:

O resultado de todas as vendas e permutas realizadas entre a compradora ITAPEMA BEACH e as vendedoras ILHOTA e FISCALIZADA no período de 2011 a 2015 monta em **R\$ 80.046.972,36**, segundo informações prestadas pelos órgãos de registro nas DOI, ressalvando que dessas informações, conforme esclarecimentos prestados pela ILHOTA, não houve ainda o início do recebimento, até 31/12/2016, das transações das vendas realizadas em 26/03/2015 referentes aos imóveis das matrículas 22.531 e 22.532.

[...]

Destacamos que as reportagens acima foram publicadas bem antes da concretização do negócio da venda dos imóveis pela ILHOTA, sendo que essa nem havia ainda sido constituída, fato que ocorreu somente alguns meses depois.

Sobre o valor do negócio à época de “R\$ 80 milhões”, segundo as notícias publicadas, vemos que ele se materializa quando consideramos o conjunto das informações prestadas em DOI pelos órgãos de registro em relação as empresas ILHOTA e FISCALIZADA, bem como pelo exame global dos lançamentos contidos em suas contabilidades, conforme demonstramos neste relatório.

Como dito, a própria DRJ pondera que a identidade de valores noticiada acima poderia resultar de mera coincidência; e fora de contexto, de fato, seria plausível assim entender. Mas a se considerar todos os indícios até então apresentados, e confrontados pelos argumentos produzidos ao longo do processo, esta “coincidência” se torna pouquíssimo provável.

E a pedra de toque, para este Relator, que faz com que todos os indícios até aqui explorados, e outros tantos aventados pela Fiscalização, assumam um caráter de prova robusta suficiente à formação do convencimento dos julgadores, é o fato de todos os valores concernentes à venda dos imóveis integralizados na Ilhota terem retornado aos sócios da Predial, ainda que na forma de distribuição de lucros. A considerarmos que a Ilhota, praticamente, não registrou custos e despesas relevantes (até porque, os imóveis, objeto da celeuma, foram, por ela, registrados a custo contábil), a venda, tal como operada, trouxe resultados econômicos praticamente idênticos aos que seriam observados, caso não se tivesse verificado a interposição desta empresa. E, destaque-se, que, tal como se vê do relato fiscal, a distribuição dos lucros aqui tratada se deu imediatamente a após as vendas aqui apreciadas.

Este fato materializa, *mutatis mutantis*, exemplo muito próximo àquele descrito no tópico II.1, supra, em que tratei da interpretação do art. 167 do Código Civil. O negócio formalmente idealizado e comunicado foi a integralização do capital social da Ilhota com os imóveis posteriormente vendidos; mas o negócio subjacente, diretamente dissimulado pela operação retro, foi a venda destes mesmos imóveis, pela Predial, à Itapema. Só não afirmo que o pagamento destas importâncias aos sócios da contribuinte se deu “por baixo dos panos”, por que

tal prova, nem mesmo indiciária, foi produzida. Mas a distribuição de lucros por empresa que nunca existiu pode, sim, ser equiparada à semelhante, e ilícito, estratagemas.

Enfim, pelo conjunto indiciário de provas produzidas, torna-se inconteste a simulação intentada pelos interessados, com a dissimulação clara, patente mesmo, do negócio subjacente que fora, materialmente, concretizado, qual seja, a venda, pela Predial, dos imóveis fraudulentamente integralizados na Ilhota.

Sem razão, portanto, as recorrentes.

III DA MULTA QUALIFICADA.

Após toda a exposição feita no capítulo anterior, fica substancialmente clara a ocorrência da fraude, enquanto ato tendente a modificar “*características essenciais*” do fato gerador, “*de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento*” (art. 72 da Lei 4.502/64).

No caso, criou-se, ficticiamente, uma empresa para, de forma igualmente fictícia, integralizar o seu capital com bens do ativo imobilizado da autuada, a fim de promover subsequente venda como se estoque fosse. As receitas daí provenientes foram tratadas como receitas operacionais e sujeitaram-se à base de presunção de 8%. Isto ocultou ou, mais tecnicamente, dissimulou aquilo que efetivamente ocorreu, isto é, a venda direta de tais bens à empresa adquirente, e, assim modificou as características do fato que, efetivamente, teria ocorrido (ganho de capital tributável no regime de lucro real).

Noutro giro, o próprio conluio ficou sobejamente demonstrado, não quanto a Ilhota; não podemos considera-la como parte idealizadora ou mesmo participante do negócio, se estamos propondo a sua própria descon sideração ante uma demonstrada inexistência de fato. Este ilícito, descrito pelo art. 73 da citada Lei 4.502/64, restou materializado a partir da participação comprovada da empresa Itatiaia, responsável pelo repasse de parte dos lucros distribuídos pela Ilhota aos sócios da Predial.

Em linhas gerais, estão suficientemente demonstrados os pressupostos do art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96, pelo que deve ser mantida a qualificação da multa ofício, tal como proposta pelo D. Agente Autuante.

No que tange, ainda, à alegação de inconstitucionalidade, impõe invocar, aqui, o enunciado da Súmula/CARF de nº 2, cuja observância nos é imposta, conforme preceitos do art. 45, VI, do anexo II, do RICARF:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004 Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000 Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003 Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004 Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005.

Cumpra apenas registrar que este Relator compartilha do entendimento de que discussões acerca da constitucionalidade de lei válida/eficaz não poderiam ser, sequer, conhecidas. Todavia, semelhante questão já se encontra superada por este Colegiado, sendo verdadeiramente contraproducente reiterá-la aqui.

Nada a prover.

IV SOBRE A IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DE MULTA ISOLADA EM CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO

O tema em análise não é novo já foi objeto de reiteradas decisões deste Órgão Colegiado. E o fato é que semelhante alegação não encontra guarida na própria legislação que, neste particular é, e era, ao menos a partir do advento da Lei 11.488/07, clara com o sol de estio.

Com efeito, e admito, até recentemente me filiava ao entendimento defendido pelas Recorrente e, por isso, vinha decidindo pela impossibilidade da cobrança concomitante das multas preconizadas pelos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/96, aplicando, mesmo após a edição da Lei 11.488/2007, os preceitos da Súmula 105 deste CARF.

Verdade seja dita, minha análise da tese, no passado, se pautava muito mais por um senso de justiça (numa acepção eminentemente político-moral), especialmente porque, na maioria dos casos que me foram postos para decidir, a falta de recolhimento das estimativas não se dava por opção do contribuinte, mas, isto sim, como consequência de glosas intentadas pela fiscalização. Lembrando que a multa isolada tinha por fim a apenação da conduta negativa do contribuinte, tendente ao descumprimento de uma obrigação acessória (a antecipação do tributo não se conforma com a obrigação principal), considerava injusta tal imposição e, por isso mesmo, abarcava, também, a teoria da encampação (ou consunção).

Todavia, e notadamente a partir da modificação realizada pela já citada Lei 11.488/2007, é inegável que a norma jurídica passou a contemplar explicitamente a possibilidade de imposição cumulada das duas penalidades (algo que não se verificava na redação original da Lei 9.430). E isto, vejam bem, tornou-se ainda mais claro particularmente para este julgador quando instado a analisar a alegação de alguns autuados e do próprio recorrente quanto a impossibilidade de exigência da multa isolada após o encerramento do ano-calendário... Peço vênha para transcrever, abaixo, a redação atual do art. 44, inciso II, da Lei 9.430:

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.

Notem que o artigo não se utiliza da partícula alternativa "ou" para qualificar as penalidades ali descritas, nem tampouco vincula a multa isolada à multa de ofício, como fazia o § 4º da Lei 9.430 em sua redação originária. E, mais que isso, afirma textualmente a exigência da

penalidade isolada, **mesmo se apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa**, do que se extrai duas conclusões:

a) a apuração de prejuízo ou base de cálculo negativa somente se faz ao fim do exercício, sendo ilógico pretender a inaplicabilidade da multa isolada após o seu encerramento (até porque, tornaria materialmente impossível a exigência desta penalidade);

b) ao asseverar que, mesmo se verificando prejuízo ou base de cálculo negativa, isto é, mesmo que não verificado tributo a pagar (que se apura apenas com o decurso do exercício), a multa será devida... por óbvio, se não houver prejuízo, e, portanto, verificar-se obrigação de se pagar a exação, com mais razão, a penalidade isolada deverá ser aplicada.

A partir da conclusão apresentada em “a”, supra, afasta-se, desde logo, a correção da tese acerca da impossibilidade de aplicação da multa isolada após o término do exercício, ou, de outra sorte, a expressão “*ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal*” ecoaria no mais absoluto vazio... Vale lembrar que a letra da lei (seu sentido semântico-sintático) não dá azo à processos hermenêuticos que lhe restrinjam a aplicação... a interpretação gramatical só pode ser ultrapassada se a linguagem empregada for imprecisa ou resultar numa conclusão absurda (contrários ao próprio sistema), desafiando, pois, o uso de outros instrumentos interpretativos, como, alias, pontua Humberto Ávila:

Em segundo lugar, a classificação dos argumentos não pode ser inflexível, porque, antes da interpretação, também não se sabe qual dos argumentos será mais seguro ou mesmo qual deles será pertinente à decisão de interpretação. Em alguns casos, serão os elementos linguísticos e sistemáticos que irão decidir qual das alternativas interpretativas deverá ser escolhida; em outros, pela vagueza desses elementos, só os argumentos históricos é que poderão resolver a questão interpretativa. E assim sucessivamente. É dizer: a pertinência dos argumentos depende do próprio problema posto à prova.¹¹

Se, contudo, a interpretação gramatical (que, para alguns, como Dennis Patterson,¹² não se trata, objetivamente, de interpretação) apresenta um resultado factível, qualquer outra construção hermenêutica será tida e havida como sofística ou falaciosa (pois a premissa - sentido semântico das palavras - não se conformará com as conclusões).

Outrossim, e particularmente quanto ao problema da concomitância das penalidades, a conclusão declinada em “b” não deixa margens para elucubrações adicionais... Mais uma vez, a luz do sentido eminentemente semântico-gramatical da norma, a única interpretação possível é de que a predita multa será exigida, havendo ou não tributo a pagar ao final do exercício financeiro, impondo-se, neste particular, a cumulação das aludidas penalidades.

A Lei 9.430, tal como posta atualmente, não comporta as interpretações restritivas que fundamentaram a edição da Súmula 105, justamente porque os vícios, até então identificados, foram superados pela nova redação proposta pela Lei 11.488/07.

¹¹ ÁVILA, Humberto. Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico in Revista da Faculdade de Direito da UFRGS, vol. 19, março/2001, p. 170.

¹² PATTERSON, Dennis. Meaning, Mind and Law. Ashgate: Law Series, Tom D. Campbell, 2008, pp. 50 e ss.

E, notem, não estou dizendo que ela não mereça críticas! Não abandonei o sentimento visceral que guiou minhas decisões até aqui e continuo a considerar "injusta" a imposição de duas penalidades que, não raro, decorrem de um mesmo grupo de eventos conectados, sem que se observe a efetiva intenção do agente em descumprir, por exemplo, a obrigação acessória. E, mais que isso, entendo que a cominação das penalidades em testilha, de forma cumulada, fere o princípio da proporcionalidade e, ato contínuo, a garantia constitucional do não-confisco (art. 150, IV, da CRF88).

Como é sabido, entretanto, a validade da norma legal, a luz do texto constitucional, não encontra, nesta seara, o foro próprio para seu questionamento.

Até que haja um definitivo e concreto posicionamento da Jurisprudência Judicial sobre o tema, o fato é que a Lei 9.430 permanece incólume e plenamente aplicável. Nesta esteira, se até o advento da Lei 11.488/07 não havia uma previsão específica que autorizasse a cumulação destas penalidades, com a redação atual do art. 44, I e II, não vejo como refugir à literalidade do texto legal, sendo cabível, pois, com todas as críticas morais e de validade constitucional cabíveis, a exigência cumulada das penalidades..

Apenas para finalizar, *venia concessa*, mas teoria da consunção, natural do direito penal, não encontra guarida no direito tributário (posição que, agora, assumo). Ambas disciplinas primam pela legalidade estrita e, diferentemente da esfera criminal, cuja legislação prevê, expressamente, a aplicação desta teoria ao concurso de crimes, o sistema fiscal tributário não contém semelhante disposição. "*Pau que dá em Chico, dá em Francisco*"! Se entendo e defendo a legalidade estrita para afastar exigências que rompam com a ordem legal (em decorrência de uma qualificação econômica dos fatos, v.g.), não posso dela me afastar para validar teses construídas à margem do sistema legal, tão só para favorecer o contribuinte.

V CONCLUSÃO.

A luz do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

Voto Vencedor

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, redator designado.

DA IMPOSSIBILIDADE DE CONCOMITÂNCIA DAS MULTAS ISOLADA E DE OFÍCIO.

Em que pese as lúcidas e sempre muito bem construídas ponderações do ilustre relator, Conselheiro Guimarães da Fonseca, a maioria do colegiado divergiu do entendimento quanto à possibilidade de aplicação, de forma concomitante, da multa isolada (pelo não recolhimento ou recolhimento parcial das estimativas) e da multa de ofício (pela constituição de

ofício, pela fiscalização, do crédito tributário), cabendo a mim redigir o voto vencedor neste ponto. É o que passo a fazer.

Sabe-se, neste sentido, que, até o advento da Lei nº 11.488/07, o entendimento deste Conselho Administrativo Fiscais estava pacificado quanto à impossibilidade de serem aplicadas, de forma concomitante, a multa de ofício e isolada, aquela pela constituição do crédito tributário e esta, a isolada, pelo eventual não recolhimento ou recolhimento a menor das estimativas durante o ano-calendário. Este entendimento, inclusive, restou sumulado, como se observa do excerto da Súmula CARF nº 105, que tem a seguinte redação:

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Ocorre que, com a edição da Lei nº 11.488/07, o entendimento até então consolidado no âmbito do CARF passou a ser contestado por diversos julgadores administrativos que, como defendeu o ilustre relator, passaram a entender pela possibilidade de aplicação cumulativa das penalidades, com o que, *data venia*, não se pode concordar. Explica-se.

Antes das alterações promovidas pela mencionada legislação, esta era a redação original do artigo 44 da Lei nº 9.430:

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

I. de 75%, 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:

I. juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

(...)

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 artigo 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; (destacou-se)

Posteriormente, a Lei nº 11.488/07 deu a seguinte redação ao mencionado artigo da Lei nº 9.430/96:

Artigo 44 – Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I. de 75% 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%, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

b) na forma do artigo 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. (destacou-se)

Veja-se, de pronto, que não houve uma alteração substancial na redação do dispositivo legal, que pudesse justificar a não aplicação do verbete da súmula 105 citado acima.

Antes e depois das alterações promovidas pela Lei 11.488/07, nos casos de não recolhimento ou recolhimento a menor das estimativas mensais pela pessoa jurídica, a multa isolada devia e deve ser aplicada quando não houver o recolhimento da estimativa mensal ou quando o recolhimento desta for parcial, ainda que tenha sido *“apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”*.

Não se pode perder de vista que a redação dos dispositivos é quase idêntica. Com toda venia, não se entende o motivo pelo qual se chega a duas conclusões distintas (uma para os fatos geradores anteriores ao ano-calendário de 2007 e outra para os fatos ocorridos após esta data), tendo como base textos legais cuja redação se mostra bem próxima.

Por outro lado, entende-se que o propósito da multa isolada é específico: punir o descumprimento da norma que impõe às pessoas jurídicas optantes pelo lucro real anual o recolhimento mensal por estimativa, seja com bases presumidas, seja com o levantamento de balancete de verificação, visando a suspender ou reduzir a estimativa do mês.

Assim, a multa isolada poderá ser aplicada no curso do ano-calendário, quando for detectada a insuficiência ou o não recolhimento das estimativas ou, ao final do exercício, quando verificada as mesmas hipóteses, independentemente se tiver sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa.

O que não se pode admitir é pretender aplicá-la de forma concomitante nos casos de omissão de receita ou de glosa de despesas, uma vez que se estaria dando uma amplitude ao dispositivo legal não pretendida pelo legislador.

Não se pode olvidar que as alterações promovidas pela Lei 11.488/07, como se depreende da exposição dos motivos da MP nº 351/2007, tiveram como objetivo *“reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa”*.

Em nenhum momento, com as alterações promovidas na Lei nº 9.430/96, o legislador demonstrou que as mudanças teriam o condão de autorizar a aplicação concomitante das penalidades.

O Superior Tribunal de Justiça, ao analisar casos idênticos ao presente, cujos fatos geradores ocorreram, inclusive, após o ano-calendário de 2007, ou seja, já na vigência das alterações promovidas pela Lei 11.488/07 na Lei nº 9.430/96, tem proferido julgados no sentido de que a multa isolada seria absorvida pela multa de ofício, tendo em vista o princípio da consunção. Veja-se:

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.

(REsp 1496354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

.....

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTE.

1. A Segunda Turma desta Corte, quando do julgamento do REsp nº 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins, DJe 24.3.2015, adotou entendimento no sentido de que a multa do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 somente poderá ser aplicada quando não for possível a aplicação da multa do inciso I do referido dispositivo.

2. Na ocasião, aplicou-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir 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.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1499389/PB, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/09/2015, DJe 28/09/2015) (destacou-se)

Não se pode, neste ponto, com toda venia, deixar de criticar as conclusões do ilustre relator, quando afirma que a “*teoria da consunção, natural do direito penal, não encontra guarida no direito tributário*”.

A uma, porque essa afirmação acaba por dizer que estaria equivocado o entendimento pacificado pelo CARF, quando encampou o princípio da consunção ao editar o verbete da já citada súmula 105. A análise mais detida dos precedentes que deram origem àquela súmula demonstra que o entendimento sempre foi pela aplicação do princípio da consunção no âmbito do Direito Tributário Sancionador. Confira-se a ementa de um daqueles precedentes:

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é 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. (acórdão nº 9101-001.261 – Sessão de 22/11/2011) (destacou-se)

A duas, porque o próprio Superior Tribunal de Justiça, como demonstrado, é bastante claro no sentido de que o princípio da consunção, mesmo sendo um princípio de direito penal, pode e deve ser aplicado no âmbito do direito tributário sancionador. No acórdão proferido nos autos do Resp. 1.496.354, cuja ementa foi citada acima, o Ministro relator deixou claro no voto proferido que:

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. (destacou-se)

E a mais balizada doutrina não destoa deste entendimento. O professor Paulo Roberto Coimbra Silva, em brilhante obra dedicada ao tema do “Direito Tributário Sancionador”, leciona no sentido de “*ser a aplicação dos princípios gerais da repressão ao Direito Tributário Sancionador uma regra, sujeita a exceções lógica, axiológica e teologicamente justificável*”, ou seja, em que pese haver exceções (absolutas ou parciais), em regra, os princípios forjados no âmbito do Direito Penal e do Direito Processual Penal são plenamente aplicáveis no âmbito do Direito Tributário Sancionador. Em suas palavras:

Portanto, aqueles princípios destinados a controlar as potestades punitivas do Estado, forjados, em sua grande maioria, no âmbito do Direito Penal e do Processo Penal, são não somente aptos, mas predispostos a se imiscuírem por todos os subsistemas do Direito nos quais possam ser verificadas manifestações repressivas. (SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Direito Tributário Sancionador. São Paulo: Quartier Latin, 2007. Pág. 271)

Pelas razões aqui expostas, renovando a venia ao relator, vota-se por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, tão-somente para afastar a aplicação da

multa isolada, uma vez que esta não pode ser aplicada de forma concomitante com a multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias