



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

Processo nº 15504.002944/2008-83
Recurso nº 259.712 Voluntário
Acórdão nº 2301-02.593 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de fevereiro de 2012
Matéria Auto de Infração: Obrigações Acessórias em Geral
Recorrente CONSTRUTORA MINEIRA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/04/1997 a 31/05/2005

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL EM TÍTULOS PRÓPRIOS.

A escrituração deve atender ao princípio contábil do regime de competência e deve registrar, em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias de forma a identificar, clara e precisamente, as rubricas integrantes e não integrantes do salário-de-contribuição, bem como as contribuições descontadas do segurado, as da empresa e os totais recolhidos, por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços. A desobediência a tais critérios justifica aplicação de penalidade pecuniária prevista na lei 8.212/91.

PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. CONCURSO FORMAL DE INFRAÇÕES. INAPLICABILIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO POR FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Ao contrário do que encontramos no Direito Penal, com a previsão legal do concurso formal de crimes, no Direito Tributário não há previsão legal para aplicarmos o concurso formal de infrações.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, 1) Por maioria de votos: a) em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Redator Designado. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento ao recurso. Redator Designado: Mauro José Silva.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silverio, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro José Silva, Leonardo Henrique Pires Lopes.

Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pela CONSTRUTORA MINEIRA LTDA contra decisão que julgou procedente a autuação fiscal em desfavor do contribuinte, em decorrência do descumprimento de obrigação acessória, referente ao período de 04/1997 a 05/2005.

2. Narra o relatório fiscal que “a empresa deixou de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, infringindo o art. 32, inciso II da Lei 8.212/91 e art. 225, § 13 do RPS – Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99”. (fl. 17).

3. A ementa da decisão recorrida restou lavrada nos termos que transcrevo a seguir:

“INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO EXIBIÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS

Constitui infração à legislação previdenciária, deixar a empresa de lançar mensalmente em títulos próprios da sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, conforme artigo 32, inciso II da Lei nº 8212/91.

AUTUAÇÃO PROCEDENTE.” (f. 44)

4. Irresignada com o julgamento a quo, a empresa apresentou recurso voluntário aduzindo, em síntese:

- a) é ilegal e inconstitucional a exigência do depósito recursal prévio no âmbito administrativo, devendo o recurso ser apreciado independentemente do depósito de 30%;
- b) os créditos imputados ao contribuinte antes de 01/01/01 foram alcançados pela decadência, já que o fisco tem o prazo de 5 anos para cobrar o crédito, nos termos do art. 173 do CTN.
- c) a não apresentação, ou a apresentação deficitária, dos documentos contábeis requeridos pela fiscalização não causaram prejuízo, pois tal fato não impediu que os débitos fossem lançados;
- d) inexistem circunstâncias agravantes em desfavor do contribuinte; para a caracterização de reincidência é necessária a prática da mesma infração, fato que não ocorreu, pois a autuação anterior foi em razão da apresentação de GFIPs com informações inexatas, incompletas ou omissas, fazendo jus, portanto, à relevação ou atenuação da penalidade;

e) por fim, alegou que a multa possui caráter confiscatória e abusivo, uma vez que a inconsistência das informações nos documentos apresentados não teria causado prejuízo ao erário; até porque o fisco pôde, perfeitamente, calcular o montante supostamente devido pela empresa nos períodos em que faltaram documentação.

5. Mesmo tendo tomado ciência do recurso apresentado pela recorrente, o fisco limitou-se a encaminhar os autos à apreciação deste Conselho, sem manifestação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

1. No que se refere à exigibilidade do depósito recursal, cumpre ressaltar que a garantia de instância para admissibilidade de recurso administrativo foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1976, resultando na edição da súmula vinculante nº 21.

2. Consta da redação da súmula que “É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévio de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.”. Dessa forma, não sendo mais exigível o depósito recursal, conheço de pronto do recurso voluntário, uma vez que atende aos pressupostos de admissibilidade.

DO LANÇAMENTO

3. No que diz respeito ao mérito, narra o relatório fiscal que a empresa foi autuada por ter incorrido em infração aos artigos 32, inciso II, da Lei n.º 8.212/91 e 225, §13, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, *verbis*:

LEI 8.212/91

“Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;”

DECRETO 3.048/99

“Art. 225. A empresa é também obrigada a:

(...)

§ 13. Os lançamentos de que trata o inciso II do caput, devidamente escriturados nos livros Diário e Razão, serão exigidos pela fiscalização após noventa dias contados da ocorrência dos fatos geradores das contribuições, devendo, obrigatoriamente:

I - atender ao princípio contábil do regime de competência; e

II - registrar, em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias de forma a identificar, clara e precisamente, as rubricas integrantes e não integrantes do salário-de-contribuição, bem como as contribuições descontadas do segurado, as da empresa e os totais recolhidos, por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços.”

4. Ocorre que, conforme pode constatar, na mesma ação na fiscalização foram lavrados mais oito autos de infração contra o mesmo sujeito passivo, totalizando nove autos de infração conforme tabela abaixo, retirada do Termo de Encerramento da Auditoria Fiscal – TEAF (f. 15):

Documento	Período		Número	Data	Valor
AI	07/2006	07/2006	358810469	10/07/2006	R\$ 23.137,66
AI	07/2006	07/2006	358810442	10/07/2006	R\$ 23.137,66
AI	07/2006	07/2006	358072611	10/07/2006	R\$ 1.156,83
AI	07/2006	07/2006	358810396	10/07/2006	R\$ 2.313,66
AI	07/2006	07/2006	358810400	10/07/2006	R\$ 31.275,49
AI	07/2006	07/2006	358810418	10/07/2006	R\$ 12.001,80
AI	07/2006	07/2006	358810426	10/07/2006	R\$ 1.156,83
AI	07/2006	07/2006	358810434	10/07/2006	R\$ 2.313,66
AI	07/2006	07/2006	358810450	10/07/2006	R\$ 2.313,66

5. Dentre as nove autuações expedidas em face do contribuinte, três foram distribuídas à minha relatoria. E nessas três depreende-se da análise do TEAF (f. 15) que a fiscalização ocorreu em período idêntico (04/1997 a 03/2005) e que todos os AIs foram expedidos na mesma data (10/07/2006).

6. O presente caso recebeu a numeração AI DEBCAD 35.881.044-2 e foi lavrado porque a empresa deixou de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos. Já nos outros dois casos, a infração se deu:

a) AI DEBCAD 35.881.040-0: a empresa foi multada, pois “apresentou GFIP – Guia de Recolhimento ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informação à Previdência Social e GRFP/GRFC – Guia de Recolhimento Rescisório do FGTS e da Contribuição Social, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias”;

b) AI DEBCAD 35.881.046-9: o contribuinte foi autuado por “deixar de exibir as GFIP – Guia de Recolhimento ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social e GRFP/GRFC – Guia de Recolhimento Rescisório do FGTS e da Contribuição Social”; “RAIS para os anos de declaração de 1997 (a partir da comp. abril/início atividades) a 2004” e “alguns documentos de Caixa (apresentação deficiente) solicitados para verificação lançamentos Razão/Diário”.

7. Além disso, ainda em relação aos processos que examinei, foram analisados pela fiscalização os seguintes documentos: livro diário n.º 08, até 12/2004; livro de registro de empregados n.º LREn06, até a folha 31; folhas de pagamento; GFIPs; comprovantes de recolhimento e outros elementos (f. 15).

8. Assim, resta demonstrado, que em decorrência do mesmo fato gerador, qual seja, a fiscalização realizada na empresa no período de 04/1997 a 03/2005, a recorrente foi multada nove vezes, fato esse que deve ser avaliado sob a perspectiva da configuração ou não do *bis in idem* e do princípio da razoabilidade.

9 A infração ora em tela, no meu entendimento, já foi devidamente punida com a emissão dos demais autos de infração e, assim, não poderia ser novamente castigada pelo descumprimento de obrigação acessória. Sem adentrar no mérito e na capitulação legal de cada uma das infrações imputadas ao contribuinte tenho que a apresentação de GFIPs com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias e por deixar de exibir as Guias abarcaram, efetivamente, a reprimenda ora cominada à empresa.

10. Não se questiona aqui o fato de que a falta de lançamento mensal em títulos de contabilidade, a entrega deficiente de todos os documentos relacionados com as contribuições previstas na Lei 8.212/91 e a não apresentação de GFIP constituem infrações distintas, possuindo inclusive fundamentação legal diferente. Entretanto, para efeito de punição a aplicação de uma multa pode ser inserida no contexto da outra.

11. Tal entendimento encontra guarida na própria norma previdenciária que, em alguns casos já trata conjuntamente as hipóteses de “recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente” para assegurar que o fisco poderá lançar de ofício a importância devida. (art. 33, §3º, da Lei 8.212/91)

12. O duplo sancionamento deve ser evitado. Sobre o tema vale ressaltar os ensinamentos de Daniel Ferreira “tem outra e especial serventia enquanto princípio geral do Direito: a de proibir reiterado sancionamento por uma mesma infração – vale dizer, afastar a possibilidade de múltipla e reiterada manifestação sancionadora da Administração Pública”. (in “Sanções Administrativas”, Malheiros Editores)

13. Nesse sentido, cito jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

“AUTO DE INFRAÇÃO – BIS IN IDEM – IMPOSSIBILIDADE DE COEXISTÊNCIA DE AUTO DE INFRAÇÃO PELA NÃO ENTREGA DE GFIP E PELA NÃO INFORMAÇÃO DE TODOS OS FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NO MESMO PERÍODO PARA O MESMO SUJEITO PASSIVO.

Ocorrência de bis in idem quando se trata de uma infração e são lavrados dois autos de infração para aplicação de multa punitiva pelo

descumprimento de uma obrigação acessória. Recurso Voluntário Provido.”

(Acórdão 205-0.1522, julgado em 03.02.2009, Conselheira Relatora Liege Lacroix Thomasi)

“DOCUMENTOS. INFORMAÇÕES E ESCLARECIMENTOS PRESTADOS. BIS IN IDEM. IMPOSSIBILIDADE DA MANUTENÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO.

A não apresentação de todos os documentos relacionados com as contribuições previstas na Lei 8.212/91 constitui infração distinta da não prestação de informações e esclarecimentos, mas a autuação fiscal deve evitar a aplicação de dupla penalidade quando uma das ações cometidas pelo contribuinte estiver abrangida pela outra. Recurso Voluntário Provido.”

(Acórdão 2301-01.291, julgado em 23.03.2010; Rel.: Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes)

14. Ainda com relação à matéria, apenas para exemplificar, a legislação que trata do processo administrativo por dano ambiental pacifica matéria semelhante na Lei 9.605/98, artigo 76 onde encontra-se previsto que “o pagamento de multa imposta pelos Estados, Municípios, Distrito Federal ou Territórios substituiu a multa federal na mesma hipótese de incidência”.

15. Além disso, é importante que sejam observados os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, conforme previsto nos artigos 37, 5º, inciso II, e 84, inciso IV, todos da Constituição Federal, pois, a meu ver, a Administração Pública deve segui-los como parâmetro para que as medidas adotadas por ela não gerem prejuízos elevados ao contribuinte. Nesse sentido vem decidindo o Superior Tribunal de Justiça (STJ), *in verbis*:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA. PREENCHIMENTO INCORRETO DA DECLARAÇÃO. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INAPLICABILIDADE. PREJUÍZO DO FISCO. INEXISTÊNCIA. PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE.

1. A sanção tributária, à semelhança das demais sanções impostas pelo Estado, é informada pelos princípios congruentes da legalidade e da razoabilidade.

2. A atuação da Administração Pública deve seguir os parâmetros da razoabilidade e da proporcionalidade, que censuram o ato administrativo que não guarde uma proporção adequada entre os meios que emprega e o fim que a lei almeja alcançar.

3. A razoabilidade encontra ressonância na ajustabilidade da providência administrativa consoante o consenso social acerca do que é usual e sensato. Razoável é conceito que se infere a contrario sensu; vale dizer, escapa à razoabilidade "aquilo que não pode ser". A proporcionalidade, como uma das facetas da razoabilidade revela que nem todos os meios justificam os fins. Os meios conducentes à consecução das finalidades,

quando exorbitantes, superam a proporcionalidade, porquanto medidas imoderadas em confronto com o resultado almejado(...)."

(Recurso Especial nº 728.999 - PR (2005/0033114-8; Ministro Relator Luiz Fux)

16. O princípio da proporcionalidade pode ser visto como um desdobramento do princípio da razoabilidade e se traduz no sentido de que adotando a medida necessária para atingir o interesse almejado, o administrador age com proporcionalidade, que deve ser media não pelos critérios pessoais do administrador e nem nos termos frios da lei, mas diante do caso concreto e segundo os padrões comuns na sociedade.

17. E no caso concreto, entendo que a fiscalização agiu de forma desproporcional ao autuar nove vezes o contribuinte em decorrência de ações da empresa que se comunicam entre si. Celso Antônio Bandeira de Mello ensina que a proporcionalidade é uma "faceta específica" da razoabilidade, o que significa dizer que nas decisões e nas medidas administrativas deve haver adequação entre os meios e os fins previstos na lei.

18. A segurança jurídica é afetada ante a ação da fiscalização. E sobre a questão cito o parecer ProCADE n.º 526/2005, da Advocacia Geral da União - AGU, no qual a Procuradora Nancy de Abreu afirma que o *bis in idem* "trata-se de um princípio basicamente de construção doutrinária e que irradia sobre os atos administrativos, em homenagem ao princípio da segurança jurídica, como uma limitação ao poder punitivo ao Estado-Administração".

19. Ainda conforme a AGU "a expressão *bis in idem* pode ter seu significado dividido nos seguintes termos: o *bis* deve ser entendido como uma vedação não só à nova sanção, mas deve ser estendido seu significado para se evitar nova persecução (instrução mediante novo processo); o *idem*, em termos objetivos, possui como significado, ao menos no direito brasileiro, como mesmos fatos, em termos reais e históricos, com relevância decorrente da análise dos fatos e não estritamente jurídica".

20. Seguindo essa linha de raciocínio, Fábio Medina ensina que "a idéia básica do *non bis in idem* é que ninguém pode ser condenado duas ou mais vezes por um mesmo fato" e segue dizendo que "já foi definida essa norma como '*princípio geral de direito*', que, com base nos princípios da proporcionalidade e da coisa julgada, proíbe a aplicação de dois ou mais procedimentos, seja em uma ou mais ordens sancionadoras, nos quais se dê uma identidade de sujeitos, fatos e fundamentos, e sempre que não exista uma relação de supremacia especial da Administração Pública". (in Direito Administrativo Sancionador – SP, Editora RT, 2000, Osório, Fábio Medina, f. 279)

21. Assim, firme está meu convencimento no sentido de que o agente fiscal agiu em contraposição ao princípio do *non bis in idem*, ao autuar o contribuinte por nove vezes, agravando as multas aplicadas.

22. O fisco deve evitar a aplicação de dupla penalidade quando uma das ações cometidas pelo contribuinte estiver abrangida pela outra, porém, cumpre salientar que não estou a menosprezar a função repressiva das sanções tributárias, adotadas sempre no sentido de preservar a atividade de fiscalização e a segurança nos atos destinados a arrecadação dos tributos. Entretanto, a meu sentir, o Estado também não pode punir excessivamente o contribuinte, notadamente no presente caso em que a empresa recebeu nove autos de infração por múltiplas condutas.

23. Não é demais falar que no Brasil a burocracia e o excessivo dever acessório de prestar ou franquear o acesso a informações de interesse da administração

tributária colocam as empresas em situação caótica. A guarda de documentos, a produção de dados nos exatos formatos delimitados pelo fisco, entrega de documentos mensais, são apenas algumas das inúmeras e crescentes obrigações dos contribuintes passivas de pesadas multas. Sem falar no acompanhamento diário a que é obrigada a empresa sobre a edição de Leis, Decretos, Portarias, Instruções Normativas, etc.

24. Essas imposições de obrigações tributárias acessórias sem limite algum, na verdade, asfixiam as pequenas empresas e propiciam o aumento da informalidade no País. O que resulta, finalmente, no aumento do Custo Brasil, que, por seu turno, afeta gravemente a vida das empresas e dos empregados.

25. Feitas tais considerações, voto pelo provimento do recurso voluntário, por entender que o auto de infração lavrado não subsiste.

CONCLUSÃO

26. Diante do exposto, CONHEÇO do recurso para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado

Apresentamos nossas considerações em sintonia com os aspectos do Acórdão para os quais fomos designados como Redator do voto vencedor.

O Relator pretende a aplicação do que denominou princípio do *non bis in idem* ao caso, o que resultaria no afastamento da penalidade aplicada. Para o Conselheiro, "o fisco deve evitar a aplicação de dupla penalidade quando uma das ações cometidas pelo contribuinte estiver abrangida pela outra".

A proposta do Conselheiro é assente na seara do Direito Penal, porém naquele ramo do Direito, diferentemente do Direito Tributário, existe norma explícita prevendo o concurso formal de crimes. Vejamos o art. 70 do Código Penal:

Concurso formal

Art. 70 - Quando o agente, mediante uma só ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não, aplica-se-lhe a mais grave das penas cabíveis ou, se iguais, somente uma delas, mas aumentada, em qualquer caso, de um sexto até metade. As penas aplicam-se, entretanto, cumulativamente, se a ação ou omissão é dolosa e os crimes concorrentes resultam de desígnios autônomos, consoante o disposto no artigo anterior. [\(Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984\)](#)

Num ramo do Direito marcado pela legalidade estrita, como o Direito Penal, foi necessária a introdução de norma explícita para determinar a aplicação do concurso formal de crimes com previsão de aumento da pena aplicável ao crime mais grave. Não bastou, portanto, a aplicação de alguma idéia que poderia ser identificada como princípio geral do Direito.

Norma positivada de conteúdo similar não existe no âmbito do Direito Tributário, o que, de *per si*, já representa um obstáculo à sua aplicação em questões fiscais. Mas poderíamos cogitar sua aplicação com base no art. 108 do CTN.

Se adotássemos com tal justificativa a idéia de concurso formal de infrações tributárias, o que nos impediria de aplicar a idéia de infrações continuadas pela similaridade com os crimes continuados previstos no art. 71 do Código Penal?

Não vejo justificativa plausível para diferenciar a aplicação das infrações em concurso formal das infrações continuadas. Assim, se aplicarmos, por analogia, a idéia de infrações em concurso formal, devemos aplicar a idéia de infrações continuadas. Se assim fosse, estaríamos promovendo grande estímulo ao não pagamento dos tributos, uma vez que após deixar de pagar o tributo correspondente a uma primeira competência, o mau contribuinte sofreria penalização bastante branda para a sonegação nas demais competências.

Esse singelo exemplo demonstra o equívoco de transplantarmos para o direito tributário, por meio de analogia ou de princípio gerais do direito, as normas gerais explicitamente insertas e positivadas para o Direito Penal.

Deve ser ressaltado que não podemos ignorar que as infrações penais estão fortemente marcadas pela intenção do agente, ao passo que as infrações tributárias independem de tal elemento volitivo, conforme art. 136 do CTN. No caso da absorção ou consunção no direito penal, ou mesmo dos crimes progressivos, a intenção do agente é elemento primordial para justificar o sancionamento apenas do crime que era visado pela intenção do infrator. Como no direito tributário não podemos considerar a intenção, perdemos o elemento determinante para a aplicação de tais conceitos penais.

No âmbito do CARF, observamos que a Câmara Superior de Recursos Fiscais já afastou penalidades concomitantes quando a base de cálculo era idêntica, o que não é o caso dos autos. Vejamos uma decisão da CSRF:

Autoridade Câmara Superior de Recursos Fiscais. 1ª Turma

Título Acórdão nº 40104987 do Processo 10510000679200219

Data 15/06/2004

Ementa MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLCULO - A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo. Recurso especial negado.

Autoridade Câmara Superior de Recursos Fiscais. 1ª Turma

Título Acórdão nº 40105503 do Processo 13502000216200317

Data 18/09/2006

Ementa PENALIDADE - MULTA ISOLADA - LANÇAMENTO DE OFÍCIO FALTA DE RECOLHIMENTO - PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. Não comporta a cobrança de multa isolada por falta de recolhimento de tributo por estimativa concomitante com a multa de lançamento de ofício, ambas calculadas sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal. Recurso especial provido.

Por outro lado, o princípio da consunção já foi aplicado em outras decisões:

Autoridade: Câmara Superior de Recursos Fiscais. 1ª Turma

Título: Acórdão nº 40105838 do Processo 13629000292200304

Data: 15/04/2008

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 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. Recurso especial negado.

Apesar de a CSRF já ter admitido a aplicação do princípio da consunção no direito tributário, observamos que tal permissivo se deu em situações que se assemelham às situações de idêntica base de cálculo : multa de ofício e multa por não recolhimento de estimativa. Não temos ainda neste colegiado uma discussão amadurecida sobre tal aplicação quando as bases de cálculo são diferentes e as condutas, embora cometidas no mesmo íter infracional, estejam individualmente previstas na lei. Não há, portanto, um precedente administrativo que se amolde perfeitamente ao caso em análise.

Em adição, entendo que o art. 136 do CTN é obstáculo intransponível para a pretensão do Relator na medida em que define que a responsabilidade por infrações independe “da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”. Parece-nos que o dispositivo citado impõe a conclusão de que se a extensão dos efeitos do ato infracional causa a imposição de mais uma penalidade isso em nada afeta a responsabilização do agente infrator em mais de uma penalidade.

Pelo exposto, a despeito da substancial argumentação do Relator, votamos em manter a multa aplicada.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado

Processo nº 15504.002944/2008-83
Acórdão n.º **2301-02.593**

S2-C3T1
Fl. 78

CÓPIA