



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15540.720359/2017-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-006.303 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de novembro de 2022
Recorrente UDBRAX DISTRIBUIDORA DE UTILIDADES EIRELI EPP - EPP
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2012

MULTA POR TRANSMISSÃO DECLARAÇÕES COM OMISSÃO, INEXATIDÃO OU INCOMPLETUDE. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. UNIFICAÇÃO PUNITIVA. ART. 44, I DA LEI Nº 9430/96. CONSUNÇÃO.

O art. 44, I da Lei nº 9.430/96, com redação vigente à época dos fatos, prevê a unificação punitiva nas hipóteses em que a falta de declaração ou declaração inexata ocorram juntamente com a falta de recolhimento dos tributos decorrentes das falhas do cumprimento das obrigações acessórias correspondentes. A situação foi reconhecida pelo Parecer PGFN nº 433/2009, tornando a multa de ofício prevista no art. 44, I a única aplicável.

Ainda que não se entendesse haver unificação punitiva, verificado que a autoridade autuante qualificou a multa de ofício incidente em virtude da omissão de receitas (art. 44, § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96), apontando como elemento revelador do dolo específico e meio pelo qual a sonegação e a fraude teriam ocorrido justamente a prática que, no processo ora em epígrafe, deu ensejo à aplicação da multa do artigo 57, III, “a” da MP 2.158-35/2001, também a aplicação da sistemática da consunção justificaria o mesmo desfecho, devendo-se reconhecer a preponderância desta penalidade por aquela imposta sobre a conduta-fim, aplicando-se a consunção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em decorrência do empate na votação, e conforme o disposto no artigo 19-E da Lei 10.522/2002, incluído pela Lei 13.988/2020, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira e Luiz Augusto de Souza Gonçalves. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Carlos André Soares Nogueira, Cláudio de Andrade Camerano, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Daniel Ribeiro Silva, Andre Luis Ulrich Pinto, Andre Severo Chaves e Lucas Issa Halah.

Relatório

Adoto o relatório do Acórdão Recorrido de fls. 1.006/1.019 para retratar o caso sob debate até o momento de sua prolação.

“Do lançamento:

O presente processo tem origem no auto de infração de fls. 02/09, lavrado pela DRF/Niterói-RJ e cientificado à contribuinte acima identificada em 04/12/2017, segunda-feira, conforme Aviso de Recebimento-AR de fl. 835, para exigência da multa, no valor de R\$ 832.295,39, por apresentação da Escrituração Contábil Digital-ECD do ano-calendário de 2012 com informações inexatas, incompletas ou omitidas.

O detalhado Termo de Verificação Fiscal-TVF de fls. 15/73 (válido também para os processos n.ºs 15540.720360/2017-48, 15540720361/2017-92 e 15540.720358/2017-79) discorre sobre a pessoa jurídica autuada, constituída em 10/06/2009 com a denominação de UD Atacadão de Utilidades Domésticas e nome fantasia de UD Atacadão, tendo então dois sócios, mas com o poder de administração isolado do sócio Daniel Leitão da Silva, CPF n.º 995.254.884-20, que apurou a fiscalização tratar-se de "laranja" utilizado pelo real proprietário da empresa desde sua fundação, Sr. Marcelo Vidaurre Mathias, CPF n.º 453.720.637-34, que era o verdadeiro administrador, mediante procuração do Sr. Daniel Leitão da Silva, com plenos poderes, lavrada em 21/05/2007.

A Fiscalização destaca que o Sr. Daniel Leitão da Silva também foi utilizado como "laranja" na empresa Unideal Eletro Comércio de Artigos Elétricos e Eletrônicos Ltda, CNPJ n.º 08.695.836/0001-60, conforme consta do processo n.º 15540.720460/2014-32, sendo esta empresa também de propriedade da "família Mathias", que é composta pelo Sr Marcelo Vidaurre Mathias, sua esposa, Mônica Borges Mathias, CPF n.º 012.481.227-98, e os dois filhos do casal, Leonardo Borges Mathias, CPF n.º 087.936.687-75 , e Victor Borges Mathias, CPF n.º 102.433.277-22, todos com o mesmo domicílio tributário, onde não conseguem ser encontrados.

A autuada, do ano de sua abertura até o ano-calendário da autuação, 2012, abriu onze filiais elencadas à fl. 79”, “e utilizou e utiliza o conhecido nome fantasia de "Lojas Giro Lar e Lazer"; e até a autuação, em 2017, abriria mais 11 filiais

elencadas à fl. 80”.

“O TVF destaca um grupo econômico administrado unicamente pelos membros da família Mathias, composto da autuada e das seguintes empresas (conf. fls. 83/94): Nova Icarai Varejista para o Lar Ltda, CNPJ n.º 21.544.431/0001-99; Mônica Borges Mathias -ME, CNPJ n.º 08.091.671/0001-17; Vidaprax Distribuidora de Produtos para o Lar Eireli, CNPJ n.º 21.156.851/0001-06; Transbrax Transportadora Ltda, CNPJ n.º 17.237.390/0001-10; Sellef JPM Comércio Ltda-ME, CNPJ n.º 13.467.587/0001-95, e JPM 2 Administração de Bens Eireli, CNPJ 23.951.503/0001-48.

O TVF ainda discorre sobre os Termos lavrados e as diligências realizadas durante a ação fiscal.

A autuação objeto do presente processo, conforme a descrição dos fatos dos autos de infração e o TVF (fls. 38) decorre da multa, no valor de R\$ 832.295,39, por apresentação da Escrituração Contábil Digital-ECD do ano-calendário de 2012 com informações inexatas, incompletas ou omitidas.

A Udbrax, obrigada à apresentação da ECD do ano-calendário de 2012 até a data de 30/06/2013, conforme Instrução Normativa-IN n.º 787/2007, apresentou-a dentro do prazo legal (em 04/06/2013), porém com diversas inconsistências, como omissão de vendas efetuadas no período e sem apresentação na conta 2.4.2.03.002-Lucro ou Prejuízo do Exercício o valor de R\$ 5.003.234,61, tendo apresentado, após intimado, nova ECD com receitas no valor de R\$ 27.743.179,91, mas ainda com prejuízos apurados em todos os trimestres do ano-calendário, caracterizando, assim, o cumprimento de obrigações acessórias com informações inexatas e sujeitando a Udbrax à multa de 3% do valor das transações comerciais, ou seja, 3% de R\$ 27.743.179,91, que resulta nos R\$ 832.295,39 exigidos.

Das responsabilizações Passivas Solidárias:

Foram responsabilizados solidariamente os membros da "Família Mathias" por excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto (art. 135 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional-CTN):

Marcelo Vidaurre Mathias, CPF n.º 453.720.637-34, ciência por edital de fl. 847;

Mônica Borges Mathias, CPF n.º 012.481.227-98, esposa de Marcelo Vidaurre Mathias, ciência por edital de fl. 847;

Leonardo Borges Mathias, CPF n.º 087.938.687-75, filho de Marcelo e Mônica Mathias, ciência por edital de fl. 880;

Victor Borges Mathias, CPF n.º 102.433.277-22, também filho de Marcelo e Mônica Mathias, ciência por edital de fl. 880;

Bem como as empresas componentes do *Grupo Giro Lar & Lazer* por interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, uma vez formadoras do mesmo grupo econômico, muitas vezes confundindo suas atividades e patrimônio (art. 124, inciso I, do CTN):

Nova Icarai Varejista para o Lar Ltda, CNPJ n.º 21.544.431/0001-99, ciência em 05/12/2017, conforme AR de fl. 909;

Mônica Borges Mathias - ME, CNPJ n.º 08.091.671/0001-17, ciência por edital de fl. 855;

Vidaprax Distribuidora de Produtos para o Lar Eireli, CNPJ n.º 21.156.851/0001-06, ciência em 04/12/2017 conforme AR de fl. 860;

Transbrax Transportadora Ltda, CNPJ n.º 17.237.390/0001-10, ciência em 04/12/2017, conforme AR de fl. 914; e,

Sellef JPM Comércio Ltda-ME, CNPJ n.º 13.467.587/0001-95, ciência por edital de fl. 865.

Da impugnação da Udbrax:

Inconformada com o lançamento, a Udbrax apresentou, em 03/01/2018, a impugnação de fls. 919/935, onde argui a tempestividade, descreve a autuação, e alega, em síntese:

Ser invalida a aplicação da multa na hipótese de lançamentos fiscais oriundos de omissão de receitas, sob pena de configuração de *bis in idem*, uma vez que as mesmas já foram objeto de autuação e penalidade qualificada em outro auto de infração.

A aplicação de duas multas sobre a mesma prática (omissão de receitas) afronta o princípio da capacidade contributiva e do não confisco.

Protesta que o valor da receita omitida, considerada pela Fiscalização, teve sua base de cálculo alargada indevidamente, uma vez que considerou valores depositados em conta corrente que poderão ser objeto de reconhecimento de sua origem e, conseqüentemente, excluídos da base de cálculo.

Destaca a necessidade, portanto, de retificação da base de cálculo da multa para exclusão dos valores de transferências bancárias realizadas entre a Udbrax e a Sellef JPM Comércio Ltda, que estariam comprovados e não seriam, portanto, receitas omitidas.

Com relação ao valores de omissão de receitas por presunção legal de passivo fictício, alega ter sido o mesmo erro técnico de contabilização que não interfere na apuração do lucro devido no período nem gera saldo credor indevido, não impactando sobre o faturamento, mas apenas ensejando diferença de estoque, não podendo, portanto, ser considerado receita da atividade, base de cálculo da multa.

Quanto à atribuição de responsabilidades solidárias, alega que, desconstituída a multa qualificada, deve ser excluída a responsabilidade solidária.

A fiscalização não teria feito distinção entre as diferentes espécies de responsabilização prescritas no CTN, sem especificar quais responsáveis estariam abrangidos pelo art. 124 do CTN e quais pelo art. 135 do mesmo Código, devendo ser comprovado fato jurídico tributário distinto do da ocorrência do fato gerador para responsabilização de sócios e administradores, individualizada a conduta de cada um, o que não ocorreu.

A ausência de pagamento de tributos não pode ser caracterizada como infração à lei, contrato social ou estatutos, devendo ser provado que o administrador se beneficiou pessoalmente com a inadimplência ou tenha dissolvido irregularmente a sociedade, situações estas não citadas nem comprovadas no TVF.

Deve ser indicado qual o fundamento legal para a responsabilização de cada sócio e administrador e comprovada a participação ativa na prática do ato ilícito ou desfrute dos seus resultados, não podendo o sócio ser confundido com a pessoa jurídica da qual participa.

Já o interesse comum seria interesse jurídico e não qualquer interesse econômico.

Encerra elencando seus pedidos e requerendo posterior juntada de documentação suplementar.

Da impugnação do sujeito passivo solidário Vidaprax Distribuidora de Produtos para o Lar Eireli:

A empresa Vidaprax Distribuidora de Produtos para o Lar Eireli, CNPJ nº 21.156.851/0001-06, responsabilizada solidariamente, postou, em 03/01/2018, impugnação de fls. 979/987, válida também para os processos nºs 15540.720360/2017-48, 15540720361/2017- 92 e 15540.720358/2017-79, onde argui a tempestividade, descreve a autuação e alega, em síntese:

Que uma vez desconstituída a multa de ofício na autuação, deve ser excluída a responsabilidade tributária de todas as pessoas indicadas.

Não foi provada a ocorrência de fato jurídico tributário relacionado com a imputação de sua responsabilidade tributária.

A fiscalização não teria feito distinção entre as diferentes espécies de responsabilização prescritas no CTN, sem especificar quais responsáveis estariam abrangidos pelo art. 124 do CTN e quais pelo art. 135 do mesmo Código, devendo ser comprovado fato jurídico tributário distinto do da ocorrência do fato gerador para responsabilização de sócios e administradores, individualizada a conduta de cada um, o que na ocorreu.

A ausência de pagamento de tributos não pode ser caracterizada com infração à lei, contrato social ou estatutos, devendo ser provado que o administrador se beneficiou pessoalmente com a inadimplência ou tenha dissolvido

irregularmente a sociedade, situações estas não citadas nem comprovadas no TVF.

Também seria fundamental que se estabelecesse um vínculo jurídico entre a impugnante e os fatos ilícitos constatados. Destaca que possui plena regularidade societária, fiscal, contábil e financeira, com sede e filiais, e estaria ativa exercendo suas atividades empresárias e gerando empregos, não havendo nada no TVF que a vincule aos ilícitos imputados à Udbrax, não autorizando sua responsabilidade o simples fato de pertencerem ao mesmo grupo econômico.

Deve ser comprovada a participação ativa na prática do ato ilícito ou desfrute dos seus resultados, não podendo o sócio ser confundido com a pessoa jurídica da qual participa e devendo o interesse comum ser interesse jurídico e não qualquer interesse econômico.

Encerra pedindo sua exclusão do rol de responsáveis tributários e requerendo posterior juntada de documentação suplementar. Os demais responsáveis solidários, pessoas físicas e jurídicas, não apresentaram impugnação.”

O Acórdão Recorrido e negou provimento aos Recursos Voluntários. Afirmou inexistir nulidade, negou sua competência para apreciar alegações de inconstitucionalidade ou ilegalidade, afastando a ocorrência de *bis in idem* e a alegada necessidade de revisão da base de cálculo da multa, manteve a responsabilidade dos terceiros, considerou revéis os demais responsáveis solidários, já que dentre eles apenas a Vidaprax Distribuidora de Produtos para o Lar Eireli apresentou Impugnação e negou a possibilidade de juntada posterior de provas.

Apenas recorreu o Contribuinte, apresentando seu **Recurso Voluntário** no qual reiterou as razões já expostas na Impugnação, tecendo comentários para rebater as considerações postas no Acórdão Recorrido.

Visando a evitar tornar enfadonho e prolixo este Acórdão, as razões do Acórdão Recorrido e do Recurso Voluntário serão abordadas com detalhes uma a uma, no corpo do voto.

Voto

Conselheiro Lucas Issa Halah, Relator.

1. - Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do art. 2º da Portaria MF nº 343/2015 (Regimento Interno do CARF).

No mais, o Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço em parte, excepcionando os questionamentos formulados em Recurso Voluntário destinados a afastar a responsabilidade de terceiros, pelas razões a seguir expostas.

1.1. – Ilegitimidade do contribuinte para questionar a responsabilidade de terceiros - Súmula CARF n.º 172

O Contribuinte e um dos sujeitos passivos eleitos como responsável tributário solidário, a Vidaprax Distribuidora de Produtos para o Lar Eireli, questionaram sob diversos aspectos a atribuição da responsabilidade solidária.

O Acórdão Recorrido, após afastar as alegações das defesas, considerou revêis os demais sujeitos passivos indicados como responsáveis solidários. Transcrevamos:

“Da Responsabilização solidária.

Não procedem os protestos de que não teriam sido especificadas individualmente as razões da responsabilização de cada pessoa física e jurídica, devidamente constando nos autos de infração que as pessoas físicas foram responsabilizadas com base no art. 135 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional-CTN) e as jurídicas no art. 124 do mesmo, *in verbis*:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Desnecessário repetir que a responsabilidade pelos atos dolosos não pode ser transferida exclusivamente ao profissional pela escrituração contábil e fiscal, eximindo-se os verdadeiros proprietários e administradores da Udbrax da

devida penalidade qualificada imposta e responsabilização por seus atos. Constatada, portanto, a prática de atos evidentemente dolosos e que configuram práticas com excesso de poderes, infração de lei e contrato social, correta foi a responsabilização solidária de todos os membros da família Mathias que expressamente admitem na impugnação administrarem em conjunto as suas empresas.

As práticas descritas no presente voto quando da análise da multa qualificada são evidentes práticas de atos com excesso de poderes e infração à lei e ao próprio contrato social da empresa.

Já as pessoas jurídicas, todas formadoras do grupo de lojas “Giro Lar e Lazer”, conforme admite a impugnante em seu arrazoado, foram responsabilizadas com base no art. 124, I, do CTN, que cita o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

A condição essencial da caracterização do precitado interesse comum é que as partes interessadas estejam no mesmo pólo de uma determinada relação jurídica, condição de unidade de interesses. Isto é, a solidariedade reportada no artigo 124, I, antes transcrito, é de natureza jurídica. Não, econômica.

Porém, o simples fato da existência de grupo econômico com os mesmos administradores de fato e a demonstrada confusão patrimonial e financeira que envolve as empresas do grupo de lojas “Giro Lar e Lazer” são suficientes para a responsabilização das mesmas com base no mesmo interesse comum e por sua colocação no mesmo pólo da relação, não só econômica, como também jurídica.

A propósito, o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou no ponto, conforme REsp 884845/SC, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 05/02/2009 (DJe de 18/02/2009), e REsp 859.616/RS, DJ 15/10/07: *Conquanto a expressão "interesse comum" - encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible.*

Portanto, correta e individualizada foi a responsabilização solidária dos administradores e empresas do grupo econômico.

Inobstante a qualificação da multa não ter sido afastada, cumpre citar que inexistente previsão para que tal afastamento resulte em concomitante exclusão das responsabilizações solidárias, uma vez tratarem de conceitos distintos com embasamentos e razões muitas vezes diversas, não sendo a constatação de atitude dolosa a única razão para responsabilização passiva solidária de terceiros.

Somente a empresa Vidaprax Distribuidora de Produtos para o Lar Eireli, CNPJ nº 21.156.851/0001-06, apresentou impugnação à sua responsabilização passiva solidária, cujas razões de protestos e alegações, semelhantes à da Udbrax, já foram devidamente analisadas e julgadas no presente voto.

Os demais responsáveis passivos solidários, pessoas físicas e jurídicas, não apresentaram qualquer impugnação, devendo ser considerados, portanto, revéis.

Face a todo o exposto, mantenho as responsabilizações passivas solidárias.”

A responsável Vidaprax **não** apresentou Recurso Voluntário.

A matéria encontra-se hoje pacificada no âmbito do CARF, tendo sido sumulada em verbete vinculante aos membros deste Conselho, nos termos do artigo 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF. Vejamos o inteiro teor da Súmula CARF n.º 172:

“Súmula CARF n.º 172

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado. (**Vinculante**, conforme [Portaria ME n.º 12.975](#), de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9101-002.986, 1201-001.775, 1301-002.279, 1401-001.817, 1103-000.982 1402-001.528, 1301-002.577, 9101-005.303, 9101-005.394, 1402-004.522, 1301-004.387, 3302-007.769, 1302-003.823, 1402-003.822, 1103-001.159, 1201-004.636, 1302-001.707, 2201-002.758 e 2202-007.690.”

Considerando que apenas o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário e que, seguindo o teor do verbete acima transcrito, carece-lhe legitimidade ativa para questionar em sede de recurso voluntário a responsabilidade imputada a terceiros, sejam eles sócios pessoas físicas, sejam eles pessoas jurídicas pertencentes ao suposto grupo econômico, deixo de conhecer do Recurso Voluntário a esse respeito.

2. - Mérito

2.1.1. Improcedência da multa – *bis in idem* – consunção e unicidade punitiva.

O Contribuinte defende em seu Recurso Voluntário que a aplicação da multa de ofício qualificada em virtude do expediente supostamente adotado para omitir receitas implicaria a impossibilidade de lançamento da multa prevista no artigo 57, III da MP 2.158-35/2001, pois gera sobreposição de penalidades incidentes sobre as mesmas conduta e base impositiva.

Assevera que a multa prevista no parágrafo 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 incide sobre o valor do tributo devido, enquanto a multa prevista no artigo 57, III da MP 2.158-35/2001 apenas seria mais direta, incidindo sobre o valor das receitas omitidas, o que implicaria *bis in idem*.

O Acórdão Recorrido, por sua vez, afirmou que a base de cálculo da multa aplicada nestes autos (com fundamento no artigo 57, III da MP 2.158-35/2001) seria distinta da multa de ofício qualificada aplicada na autuação encartada no processo n.º 15540.720358/2017-79 (parágrafo 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96), pois a primeira teria como base de cálculo a receita constante da ECD, enquanto a segunda teria como base de cálculo o lucro apurado considerando-se as receitas omitidas, entendendo que nada teria influenciado para tal apuração as omissões de receitas.

Dirirjo do posicionamento da DRJ, muito embora entenda que ambas as penalidades possuem hipóteses legais abstratamente distintas e bases de cálculo tecnicamente diversas.

O posicionamento deste Relator parte do reconhecimento expresso contido no Termo de Verificação Fiscal e também no Acórdão proferido pela DRJ nos autos do Processo n.º 15540.720358/2017-79 de que a qualificação da multa de ofício discutida naqueles autos teve como um de seus fundamentos a adoção da prática dolosa de, deliberadamente, deixar de transmitir declarações e transmitir sua escrituração digital com omissão e informações incompletas ou inexatas, para viabilizar e mascarar a omissão de receitas.

Vejamos o fundamento para a qualificação da multa, no seguinte excerto do TVF:

“Portanto, a qualificação da multa a que se refere o §1º somente se justifica quando presente o “**evidente intuito de fraude**”, o qual pode se manifestar sob **três aspectos** específicos e não mutuamente excludentes, a saber: **sonegação, fraude e conluio**, definidos, respectivamente, nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/1964, a seguir transcritos:

(...)

Ao longo deste Termo de Verificação foi demonstrado que a empresa fiscalizada, em conjunto com as demais pessoas físicas e jurídicas envolvidas, além de omitir receitas, com a conseqüente supressão de tributos, agiu dolosamente omitindo informações, prestando declaração falsa às autoridades fazendárias, omitindo livros fiscais e contábeis, e agindo ostensivamente no intuito de retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal e suprimir o quantum de tributos devidos, conforme os fatos anteriormente relatados.

Observou-se, ainda, conduta, dolosa, de utilizar de interpostas pessoas e a transferência de patrimônio empresarial e particular dos reais proprietários, alocados em empresas cuja única e exclusiva finalidade era promover uma blindagem patrimonial, mediante um conluio entre todos os envolvidos, no intuito de evitar a cobrança de créditos tributários.”

E no excerto a seguir, o fundamento adotado para a imposição da multa prevista no art. 57, III, “a” da MP 2.158-35/2001

Denota-se da tabela acima, que a entrega da ECD ocorreu, portanto, dentro do prazo de entrega. Entretanto, nesta escrituração, além de diversas inconsistências, houve a **omissão das vendas efetuadas no período** e, informado, sem apresentação da Demonstração de Resultados, na conta “2.4.2.03.002 – LÚCRO OU PREJUÍZO DO EXERCÍCIO” o valor de **R\$ 5.003.234,61**.

Em razão destas inconsistências o contribuinte foi intimado a apresentar nova ECD a qual, uma vez entregue, apresentava receita com vendas no valor de **R\$ 27.743.179,91** e, apesar destas **receitas, omitidas** na ECD inicial, **prejuízos** de R\$ 340.024,02, R\$ 362.393,91, R\$ 1.676.405,02 e R\$ 4.158.477,24 nos trimestres de JAN/MAR, ABR/JUN, JUL/SET e OUT/DEZ 2012.

Tal fato, conforme disposto no artigo 57 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24/08/2001, com a redação dada pela Lei n.º 12.783/2013, poderá caracterizar o cumprimento de obrigações acessórias com informações inexatas e sujeitando o contribuinte a multa de **3%** (três por cento) do valor das **transações comerciais omitidas, inexatas ou incompletas**.

Assim, a autoridade autuante vislumbrou, como elemento revelador do dolo específico e meio pelo qual a sonegação e a fraude teriam ocorrido, justamente a prática que no processo ora em epígrafe foi fundamento para a aplicação da multa do artigo 57, III, “a” da MP 2.158-35/2001. Vale a pena transcrever o dispositivo:

Art. 57. O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do [art. 16 da Lei n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999](#), ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas: [\(Redação dada pela Lei n.º 12.873, de 2013\)](#)

III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas: [\(Redação dada pela Lei n.º 12.873, de 2013\)](#)

a) 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta; [\(Incluída pela Lei n.º 12.873, de 2013\)](#)

Ocorreu, portanto, punição da conduta-meio e da conduta-fim, devendo esta absorver aquela (consunção), sob pena de dupla punição pela mesma prática infracional.

Reconhecendo a aplicabilidade do princípio penal da consunção à seara tributária, podemos mencionar vários julgados, como o Acórdão n.º 1401003.058, de relatoria do Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto:

“ESTIMATIVAS RECOLHIDAS A MENOR. MULTA ISOLADA. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de lançamento com aplicação de multa de ofício, cumulado com lançamento de multa isolada por não recolhimento das estimativas, cabível a aplicação do princípio da consunção em razão de, decorrendo da aplicação do princípio, a multa aplicada em razão da infração maior (de ofício) absorver a multa relativa à menor infração (isolada) até o limite do valor da multa de ofício lançada.”

(...)

“Inicialmente já é de conhecimento dos membros desta Turma Julgadora que meu posicionamento é no sentido da impossibilidade da exigência da multa isolada quando há a aplicação, relativa ao mesmo exercício da multa de ofício em valor igual ou superior ao da multa agravada. Para tanto apresento posicionamento já muitas vezes apresentado neste CARF que contou o prestigioso auxílio do então Conselheiro do CARF Guilherme Adolfo Mendes. vejamos:

Com relação ao auto de infração relativo a aplicação de multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa, por diversas vezes este tema foi objeto de discussão nesta Câmara, existindo três diferentes vertentes de opinião:

1) A primeira segue no sentido de que a aplicação de multa de ofício relativo ao período de apuração anual do imposto impede a aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa em função de tratar-se, em essência do mesmo tributo exigido no exercício e, assim, o contribuinte estaria sendo penalizado em duplicidade.

2) A segunda corrente advoga no sentido de que as multas de ofício e isolada punem condutas distintas e assim, podem subsistir concomitantemente sem qualquer empecilho, visto que os fatos geradores são distintos e também distintas as bases de cálculo.

3) A terceira posição interpretativa segue no sentido de que os fatos geradores sendo complementares as sanções, visto que uma pune a falta de antecipação durante o exercício e a outra pune a falta do pagamento no ajuste anual, a maior penalidade deve prevalecer até o montante em que consuma integralmente a punição pela falta de antecipação, somente subsistindo esta se comportar montante maior do que a multa de ofício.

Pessoalmente sou adepto da terceira corrente e da adoção do princípio da consunção.

Por isso, transcrevo os valiosos fundamentos do Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes no Acórdão 1201000.235:

As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário. Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos.

É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente

considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

No presente caso, percebe-se que a multa de ofício excede o valor da multa isolada pelo não recolhimento da estimativa, absorvendo-a integralmente. Desta forma entendo por negar provimento ao lançamento da multa isolada em razão desta ter sido integralmente abrangida pela multa de ofício.

Do exposto voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso para excluir da autuação o lançamento de multa isolada por falta de pagamento de estimativa do IRPJ e CSLL.

(...)

Com relação ao princípio da Consunção que, reconheço, não é se sábença geral em sua completude, a estranheza decorre do fato de se afastar a aplicação de uma norma legal (a de aplicação de multa isolada por falta de recolhimento por estimativa) em razão de um princípio não escrito.

Mas o princípio da Consunção funciona exatamente desta forma. Quando existem condutas praticadas pelos particulares que se amoldem a mais de uma infração, há de se aplicar a pena relativa à maior infração capitulada e deixar de aplicar a pena da menor infração até o limite daquela.”

Mais recentemente o Acórdão 9101-005.080, de relatoria do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, representa o estado atual do debate no âmbito da CSRF, reconheceu a aplicação do princípio da consunção, sendo oportuna a transcrição dos seguintes excertos de seu voto:

“Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra¹.

Frise-se que, *per si*, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva *cumulação*, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada *consequência*, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.”

Mutatis mutandis, no caso presente a transmissão da ECD com inexatidões, incompletude ou omissão pode ser vista como ato preparatório e diretamente vinculado à omissão de receitas, o que demanda a aplicação da técnica da consunção reconhecendo-se que a penalidade aplicada em virtude da omissão de receitas supera, e portanto absorve, a penalidade pela inadequação das declarações prestadas.

Refletindo sobre a hipótese no caso presente, **penso que a aplicação da consunção como princípio orientador do exercício do poder punitivo estatal torna-se desnecessária**, pois a Lei o positivou, e assim previu mecanismo próprio para evitar a cumulação de penalidades.

Isso porque a própria redação da Lei nº 9.430/96 adotou mecanismo distinto para evitar a dupla punição de que tratamos, **pois prevê que a repressão da tanto da falta do pagamento dos tributos como da inexatidão ou ausência das declarações** (por meio das quais a fiscalização poderia ter notado com maior prontidão e facilidade a ausência de pagamento), **se reprime unicamente com a mesma multa (de ofício) univocamente aplicada**. Vejamos a redação então vigente.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 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 recolhimento, **de falta de declaração e nos de declaração inexata**; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos [arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964](#), independentemente de outras penalidades

¹ Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462.

administrativas ou criminais cabíveis.
[Lei nº 11.488, de 2007](#))

[\(Redação dada pela](#)

A unificação punitiva na multa de ofício foi reconhecida pelo Parecer PGFN n.º 433/2009.

Em tal parecer, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional afirma que a multa de ofício é única e visa a apenar de forma conjunta tanto o não pagamento do tributo, quando a não apresentação da declaração, pois somente haverá o lançamento de ofício se não houver sido constituído o crédito tributário por meio das correspondentes declarações constitutivas do crédito tributário. Transcrevamos:

“32 No entanto, não é essa a sistemática legal. A multa prevista no art. 44, inciso I, é única, no importe de 75%, e visa apenar, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem haver como mensurar o que foi aplicado para punir uma ou outra infração.

33 Com efeito, observa-se que somente haverá o lançamento de ofício, na forma do art. 44, inciso I, se ainda não houver sido constituído o crédito tributário, em outras palavras, se o tributo ainda não foi objeto de confissão de dívida por não ter sido apresentada a declaração, ou porque a declaração apresentada foi incompleta ou omissa. Sendo assim, as duas infrações, nesse caso, são verificadas simultaneamente e, portanto, haverá a incidência de apenas uma multa (de ofício), no montante de 75% do tributo não recolhido, a teor do art. 44, I, da Lei 9.430, de 1997.

34. Registre-se que tal multa, dirigida a punição de ambas as condutas, não deve ser cumulada com outra penalidade pecuniária por descumprimento de obrigação acessória decorrente da não entrega, ou da entrega inexata, da mesma declaração (a exemplo da multa do art. 32-A, II já referido), sob pena de inaceitável *bis in idem*.”

Não passa despercebido que o Parecer em questão trata especificamente das declarações com efeito constitutivo do crédito tributário, mas entendo que a redação legal não traz essa restrição, de maneira que a ausência de natureza constitutiva da Escrituração Contábil Digital-ECD do ano-calendário de 2012, ao art. 44, I da Lei nº 9.430/96 não desautoriza a adoção do posicionamento encampado pela PGFN.

Todas as condutas punidas decorrem, ao fim e ao cabo, de uma mesma infração maior, que culminou com a imputação da multa de ofício, de maneira que admitir a aplicação simultânea da multa de ofício e das demais penalidades veiculadas por meio do Auto de Infração em questão, resultaria em *bis in idem* tomando-se como referência a conduta causadora de toda a fiscalização, a omissão de receitas.

A mesma conduta imputada ao contribuinte foi causa também do desatendimento das obrigações acessórias e tanto como das principais, sendo que aquelas se prestam justamente à adequada fiscalização e constituição do crédito tributário principal exigido em auto de infração próprio, já com a multa de ofício, sendo este o bem jurídico preponderante tutelado.

Pelo exposto, julgo improcedente o lançamento tributário em questão.

3. - Dispositivo

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah

Declaração de Voto

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

Com a devida vênia ao voto proferido pelo nobre colega Relator, dele divirjo integralmente.

Apresento esta declaração de voto para explicitar as razões que me levaram a tal divergência, especialmente em razão de dois pontos.

O primeiro motivo se dá em função da minha completa discordância da multa do artigo 57, III, "a" da MP 2.158-35/2001 nos moldes atualmente existentes. Isto porque, em que pese a primeira vista o seu reduzido percentual aparente tratar-se de penalidade de pequena monta e ela ser condicionada a intimação prévia para regularização, o fato é que a inexistência de uma trava ou limite máximo ocasionam situações de penalizações desproporcionais, como a que verificamos no presente caso.

Entretanto, ao assumir a posição de conselheiro é necessário que o julgador tenha uma posição isenta e imparcial e de forma equilibrada busque aplicar a interpretação da legislação que garanta a justiça fiscal, mas isso sem desrespeitar situações expressamente previstas em lei. Não estamos aqui para fazer as vezes de legisladores.

O segundo ponto que fundamenta essa declaração de voto é o de que, apesar de divergir no presente caso, este Conselheiro possui reiteradas decisões aplicando a tese da consunção e afastamento da penalidade isolada quando em concomitância com a multa de ofício.

Ocorre que, tal tese tem sido aplicada no âmbito deste conselho nos casos de aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e, ao mesmo tempo, multa de ofício por falta de recolhimento do tributo no encerramento do exercício. Tal hipótese é completamente distinta dos fatos analisados no presente processo, muito embora o grande esforço interpretativo do voto condutor ao fazer crer tratar-se de situação semelhante.

Veja que o próprio voto condutor traz tais fundamentos, conforme destaco a seguir:

Reconhecendo a aplicabilidade do princípio penal da consunção à seara tributária, podemos mencionar vários julgados, como o Acórdão n.º 1401003.058, de relatoria do Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto:

“ESTIMATIVAS RECOLHIDAS A MENOR. MULTA ISOLADA. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de lançamento com aplicação de multa de ofício, cumulado com lançamento de multa isolada por não recolhimento das estimativas, cabível a aplicação do princípio da consunção em razão de, decorrendo da aplicação do princípio, a multa aplicada em razão da infração maior (de ofício) absorver a multa relativa à menor infração (isolada) até o limite do valor da multa de ofício lançada.”

(...)

“Inicialmente já é de conhecimento dos membros desta Turma Julgadora que meu posicionamento é no sentido da impossibilidade da exigência da multa isolada quando há a aplicação, relativa ao mesmo exercício da multa de ofício em valor igual ou superior ao da multa agravada. Para tanto apresento posicionamento já muitas vezes apresentado neste CARF que contou o prestigioso auxílio do então Conselheiro do CARF Guilherme Adolfo Mendes. vejamos:

Com relação ao auto de infração relativo a aplicação de multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa, por diversas vezes este tema foi objeto de discussão nesta Câmara, existindo três diferentes vertentes de opinião:

1) A primeira segue no sentido de que a aplicação de multa de ofício relativo ao período de apuração anual do imposto impede a aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa em função de tratar-se, em essência do mesmo tributo exigido no exercício e, assim, o contribuinte estaria sendo penalizado em duplicidade.

2) A segunda corrente advoga no sentido de que as multas de ofício e isolada punem condutas distintas e assim, podem subsistir concomitantemente sem qualquer empecilho, visto que os fatos geradores são distintos e também distintas as bases de cálculo.

3) A terceira posição interpretativa segue no sentido de que os fatos geradores sendo complementares as sanções, visto que uma pune a falta de antecipação durante o exercício e a outra pune a falta do pagamento no ajuste anual, a maior penalidade deve prevalecer até o montante em que consuma integralmente a punição pela falta de antecipação, somente subsistindo esta se comportar montante maior do que a multa de ofício.

Pessoalmente sou adepto da terceira corrente e da adoção do princípio da consunção.

Por isso, transcrevo os valiosos fundamentos do Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes no Acórdão 1201000.235:

As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário. Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitativa, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia

de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos.

É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

No presente caso, percebe-se que a multa de ofício excede o valor da multa isolada pelo não recolhimento da estimativa, absorvendo-a integralmente. Desta forma entendo por negar provimento ao lançamento da multa isolada em razão desta ter sido integralmente abrangida pela multa de ofício.

Do exposto voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso para excluir da autuação o lançamento de multa isolada por falta de pagamento de estimativa do IRPJ e CSLL.

(...)

Com relação ao princípio da Consunção que, reconheço, não é se sabença geral em sua completude, a estranheza decorre do fato de se afastar a aplicação de uma norma legal (a de aplicação de multa isolada por falta de recolhimento por estimativa) em razão de um princípio não escrito.

Mas o princípio da Consunção funciona exatamente desta forma. Quando existem condutas praticadas pelos particulares que se amoldem a mais de uma

infração, há de se aplicar a pena relativa à maior infração capitulada e deixar de aplicar a pena da menor infração até o limite daquela.”

O fundamento de tais decisões levam como base a dupla punição de um único fato, qual seja, a falta de recolhimento de tributo. Isto porque, as estimativas são meras antecipações do tributo devido pelo contribuinte em um exercício financeiro, e trata-se de metodologia de fluxo de caixa estabelecido pelo Fisco em seu benefício e com a finalidade de antecipar receitas.

Exigir multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas e, ao mesmo tempo, eventual multa de ofício em razão do tributo que deixou de ser recolhido (também pela falta da antecipação) constitui sim, a meu ver, uma dupla penalidade a um mesmo fato. Isto porque a falta de recolhimento de estimativas, caso seja realizado lançamento de crédito tributário, contribuem diretamente para a falta de recolhimento do tributo.

Tal situação é absolutamente distinta da que vislumbramos no presente processo.

Basta verificar que, o próprio voto condutor me parece ser contraditório ao assumir que, de fato, tratam-se de hipóteses legais distintas, bases de cálculos distintas e alíquotas distintas, senão vejamos o que disse o relator:

O Acórdão Recorrido, por sua vez, afirmou que a base de cálculo da multa aplicada nestes autos (com fundamento no artigo 57, III da MP 2.158-35/2001) seria distinta da multa de ofício qualificada aplicada na autuação encartada no processo n.º 15540.720358/2017-79 (parágrafo 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96), pois a primeira teria como base de cálculo a receita constante da ECD, enquanto a segunda teria como base de cálculo o lucro apurado considerando-se as receitas omitidas, entendendo que nada teria influído para tal apuração as omissões de receitas.

Divirjo do posicionamento da DRJ, muito embora entenda que ambas as penalidades possuem hipóteses legais abstratamente distintas e bases de cálculo tecnicamente diversas.

Ora, estamos diante de penalidades cujos fatos geradores são diversos, bases legais distintas, aspectos temporais distintos, base de cálculo e alíquotas igualmente distintas. Como poder defender a aplicação da teoria da consunção em situações jurídica e tecnicamente distintas?

Não bastasse isso, que para este Conselheiro é suficiente para entender ser inaplicável a tese defendida pelo relator, outros fundamentos também não se sustentam.

A alegação de que todas as condutas punidas decorrem, ao fim e ao cabo, de uma mesma infração maior, que culminou com a imputação da multa de ofício, de maneira que admitir a aplicação simultânea da multa de ofício e das demais penalidades veiculadas por meio do Auto de Infração em questão, resultaria em bis in idem tomando-se como referência a

conduta causadora de toda a fiscalização, a omissão de receitas é, ao meu ver, outro grande equívoco.

As obrigações acessórias são deveres instrumentais e auxiliares previstos em lei e que permitem a operacionalização pela administração tributária dos deveres de fiscalização e cobrança. Daí a sua importância.

Muito embora certas vezes nos deparamos com obrigações acessórias absolutamente inadequadas, isso não afasta a sua importância e essencialidade para o nosso sistema tributário e, a não imputação de penalidade pelo seu descumprimento acabaria por extinguir a sua natureza de obrigação.

Na prática, sempre que nos deparamos com um contribuinte que deixa de recolher tributos ou, ainda mais grave, comete atos imputados como sonegação (como o caso dos autos), muito provavelmente teremos alguma obrigação acessória descumprida ao longo do caminho. Desta feita, se levar a cabo a tese defendida pelo voto condutor, entendo que a consequência seria a de verdadeiramente afastar a aplicação e qualquer penalidade por descumprimento de obrigação acessória quando ocorra lançamento de ofício. Certamente, não foi essa a intenção do legislador e não é isso o que diz nossa legislação!!

Exatamente por isso que a tese da chamada unicidade das multas defendida pelo relator não se sustenta.

No presente caso, a multa aplicada foi por irregularidade na Escrituração Digital do Contribuinte, trata-se de obrigação acessória essencial para os procedimentos fiscalizatórios e, a ocorrência de irregularidades ou a aplicação da penalidade não guarda relação direta com a falta de recolhimento de tributos. O contribuinte pode descumprir a obrigação acessória e, mesmo assim, apurar e recolher corretamente os seus tributos. Assim é que, essa jamais pode ser considerada como uma etapa preparatória para a falta de recolhimento de tributos, tratando-se de ações completamente autônomas.

Por último, a utilização do Parecer PGFN nº 433/2009 ao meu ver parece ter sido distorcida e retirada de contexto, isto porque refere-se a declarações constitutivas de crédito tributário. Ora, se uma DCTF não foi apresentada e o crédito precisou ser constituído por auto de infração com a devida imputação da penalidade, essa multa sim, nos termos do que dispõe a legislação, se sobrepõe a eventual penalidade por falta de apresentação da DCTF.

No caso concreto, trata-se de multa por falta de correção da ECD (que não constitui qualquer crédito tributário), e tal descumprimento não importa, necessariamente, em posterior constituição de crédito tributário. Assim, entendo inaplicável e absolutamente forçada a argumentação trazida pelo voto condutor neste ponto.

Essas foram as razões que me levaram a divergir do voto condutor, razão pela qual votei por negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva