



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

Processo nº 16408.000220/2007-75
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-001.209 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de outubro de 2013
Matéria IRPJ e outros tributos.
Recorrente J B RIBAS CORRETORA DE SEGUROS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

DECADÊNCIA. CONDUTA DOLOSA.

Comprovado que houve dolo no cometimento das infrações apuradas e, ainda, que o sujeito passivo não efetuou nenhum recolhimento dos tributos devidos, aplica-se o prazo decadencial para o Fisco constituir o crédito tributário previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

OMISSÃO DE RECEITAS. CIRCULARIZAÇÃO.

A circularização promovida pela fiscalização junto as empresas tomadoras de serviços da recorrente gerou um conjunto probatório da omissão de receitas mais do que robusto, irrefutável, pois se tratam de comprovantes de pagamentos feitos à recorrente e de notas fiscais por ela emitidas.

MULTA QUALIFICADA. DECLARAÇÃO INEXATA. Comprovado que o contribuinte omitiu receitas e o imposto de renda devido em suas declarações de rendimentos (DIPJ) e de tributos devidos (DCTF), durante períodos de apuração sucessivos, visando retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal pela autoridade fazendária, caracteriza-se a figura da sonegação descrita no art. 71 da Lei nº 4.502/196, impondo-se a aplicação da multa de ofício qualificada, prevista no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

MULTA ISOLADA.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

O legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro,

assim, que estava se referindo ao imposto ou contribuição calculado sobre a base estimada, já que em caso de prejuízo fiscal e base negativa, não há falar em tributo devido no ajuste; que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada; e que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. COFINS. Contribuição para o PIS.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada no lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, aos lançamentos decorrentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: a) por unanimidade, em negar provimento ao recurso, para manter os créditos tributários lançados; e b) pelo voto de qualidade, em manter a multa qualificada e a multa isolada, vencidos os Conselheiros Márcio Frizzo, Guilherme Silva e Cristiane Costa.

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Junior, Eduardo Andrade, Cristiane Costa, Waldir Rocha, Guilherme Silva e Márcio Frizzo.

Relatório

Versa o presente processo sobre recurso de voluntário, interposto pelo contribuinte em face do Acórdão nº 23.850 da 1ª Turma da DRJ/CTA, cuja ementa assim dispõe:

Assunto: IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

Ementa:

OMISSÃO DE RECEITAS. CIRCULARIZAÇÃO.

Comprovadas, por meio de documentos colhidos em circularização às fontes pagadoras, as receitas auferidas mensalmente na atividade do contribuinte, procedente configura -se a imputação de omissão de receitas se apurada divergências com as receitas escrituradas e declaradas ao Fisco.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. Duplicidade de Exigências.

Configurada a existência de ilícitos distintos e inconfundíveis, não se pode caracterizar a identidade das multas aplicadas.

Assunto: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

Ementa: MULTA QUALIFICADA. FRAUDE.

Provado que o contribuinte, reiterada e sistematicamente, omitia receitas na escrituração comercial e nas declarações apresentadas ao Fisco, configurado está o evidente intuito de fraude, na medida em que, mediante tal procedimento, o contribuinte visava justamente a impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores ocorridos ao

longo dos anos-calendário, de modo a evitar o pagamento dos tributos devidos.

AGRAVAMENTO DA MULTA. DIREITO À NÃO AUTOINCRIMINAÇÃO.

A recusa em confessar a prática de ilícito tributário que potencialmente implique responsabilização penal não enseja o agravamento da multa proporcional de ofício em razão do direito de o contribuinte não se autoincriminar (Constituição Federal, art. 5º, LXIII).

DECADÊNCIA. DOLO. FRAUDE. SIMULAÇÃO. Comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A recorrente tomou ciência da decisão recorrida em 08/10/2009 (AR a fls. 4035) e interpôs recurso voluntário em 03/11/2009 (doc a fls. 4037), no qual alega as seguintes razões de defesa:

a) que a recorrente foi intimada para pagar Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, Contribuição para o PIS/Pasep e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, acrescidos de multa duplicada e aumentada (225%) e juros de mora, além de multas isoladas, sendo que, foram contestadas as exigências fiscais mediante impugnação e o Acórdão recorrido lhe deu parcial provimento para reduzir a multa aplicada de 225% para 150%;

b) quanto aos equívocos do acórdão recorrido:

b.1) que o Acórdão recorrido ratificou autos de infração lavrados com diversos vícios, a saber: preterição do direito de defesa; falta de demonstração das exatas bases de cálculo adotadas; e falta de dedução de parcelas de tributos;

b.2) que o Acórdão n.º 23.850- 1º Turma da DRJ/CTA, proferido neste processo e ora recorrido, em seu item 27, afirmou que a autoridade lançadora "efetuiu circularização junto as empresas que declararam as diversas DIRFs, porém, os documentos fornecidos pelas fontes pagadoras na circularização efetuada jamais foram fornecidos ao contribuinte, para tomar ciência de seu conteúdo e, se for o caso, contestá-los;

b.3) que diante da inexistência de intimação do contribuinte para tomar ciência destes "outros elementos de prova", obtidos na circularização, são nulos não só os autos de infração lavrados como também o Acórdão n.º 23.850, por "preterição do direito de defesa";

b.4) que os autos de infração não identificam com clareza e correção a origem dos valores apurados na circularização efetuada, pois não mostram as fontes pagadoras, as datas dos pagamentos e os valores respectivos;

b.5) que, ao se conferir esta declaração a Bradesco Seguros e Previdência informa que a "... as comissões pagas aos corretores são efetuadas através de crédito em conta corrente , independente de apresentação de Nota Fiscal ...", logo "... não possuímos as Notas Fiscais das comissões pagas/creditadas", razão pela qual se conclui que o contribuinte , neste caso, atuou como mero intermediário de valores repassados a corretores autônomos , como se argumenta no item n .º 4, deste recurso;

b.6) que os autos de infração lavrados não efetuaram a dedução dos valores declarados nas DIPJs (fls. 3337/3543) e nas DCTFs (fls. 3544/ 3712), sendo que esta falta de dedução dos valores anteriormente apontados pelo contribuinte em suas declarações macula e vicia os autos de infração lavrados;

c) quanto à decadência:

c.1) que é inaplicável ao caso presente a regra do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, pois jamais ocorreu dolo, fraude ou simulação, como se demonstra nos itens n.º 5 e 6, deste recurso;

c.2) que, consoante descrito no Auto de Infração, os FATOS GERADORES tributados ocorreram entre janeiro de 2002 e dezembro de 2006 e a intimação do impugnante, nos exatos termos do § 4º do artigo 23, do Decreto n.º. 70.235, de 5 de setembro de 1969, deu-se apenas em 10 de setembro de 2007, ou seja, quando já havia expirado o prazo decadencial de cinco anos, contados da ocorrência de cada fato gerador, assim, extinto está o crédito tributário em relação aos fatos geradores ocorridos até agosto de 2002;

d) quanto à presunção de omissão de receitas:

d.1) que o crédito tributário foi apurado com base em discrepâncias verificadas entre os rendimentos informados pela fiscalizada nas Declarações Integradas de Informações Econômico-fiscais (DIPJ's) apresentadas nos anos-calendários 2002 a 2006, com as declarações de imposto de renda retido na fonte (DIRF's), dos respectivos anos-calendários mencionados, entregues por várias fontes pagadoras relacionando a fiscalizada como beneficiária dos rendimentos pagos (vide Termo de Verificação Fiscal, terceiro parágrafo a fls. 3915);

d.2) que o item n.º 27, do Acórdão recorrido afirma que a autoridade fiscal "efetuiu circularização junto as empresas que declararam as diversas DIRFs, obtendo, de cada uma delas, novos elementos de prova", de modo que as DIRFs constituíram "apenas indícios", sendo que esses "novos elementos de prova" não foram jamais entregues ao recorrente, o que caracteriza evidente CERCEAMENTO DE DEFESA, como já argumentado anteriormente;

d.3) que tal conduta descumpra a regra do artigo 142, do Código Tributário Nacional, o qual impõe à autoridade administrativa o dever de constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível;

d.4) que as diferenças apontadas no quadro demonstrativo existente no Termo de Verificação Fiscal (fls. 3917) se referem a valores de terceiros, ou seja, não se referem a diferenças na receita bruta do impugnante;

d.5) que as fontes pagadoras preencheram erroneamente as informações das DIRF's, pois incluíram, como pagamentos efetuados ao impugnante, valores pagos, através da impugnante, para agentes autônomos de seguros, que prestavam serviços ao contribuinte;

d.6) que as DIRF's entregues pelas sociedades seguradoras à Secretaria da Receita Federal apresentavam erros de informações evidentes, visto englobarem valores pertinentes a receita da impugnante e valores pertencentes a terceiros dos quais o impugnante era mero depositário;

d.7) que, baseado exclusivamente em DIRF's das fontes pagadoras, preenchidas com evidentes lapsos, a autoridade administrativa, mediante mera presunção de veracidade das DIRF's obtidas unilateralmente e com gritantes erros materiais, não atuou segundo os ditames do referido artigo 142 do Código Tributário Nacional, em outras palavras: o procedimento adotado não obedeceu aos requisitos legais para constituir crédito tributário.

e) quanto às multas isoladas:

e.1) que a cobrança da MULTA ISOLADA DE 50% é completamente indevida, pois:

e.1.1) houve aplicação da multa isolada no exercício de 2007 sobre fatos geradores de janeiro de 2002 a dezembro de 2006;

e.1.2) que houve aplicação de multa isolada concomitante com multa proporcional de ofício; e

e.1.3) que a multa isolada somente poderá ser aplicada se for exigida antes do término do período-base.

e) quanto multa qualificada:

e.1) que não houve ação dolosa do contribuinte nem evidente intuito de sonegação, tal qual exige a Lei e 4.502/64.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.

O recurso voluntário é tempestivo e foi subscrito pelo representante legal da recorrente (Cláusula Sétima do Contrato Social a fls. 40), razão pela qual dele conheço.

Preliminarmente, afasto a alegação de cerceamento de direito de defesa, pois o próprio Termo de Verificação Fiscal, a fls. 3955, parte integrante do auto de infração, já informava que em “06/07/2007 foram encaminhados Intimações para todas empresas que constavam tomadores de serviços da' empresa, solicitando a apresentação de cópia de todas notas fiscais da empresa J B RIBAS CORRETORA DE SEGUROS LTDA emitidas e/ou quitadas pelas empresas circularizadas nos anos-calendário 2002, 2003, 2004 , 2005 e 2006 bem como apresentar documentação comprobatória do(s) efetivo(s) pagamento(s) à empresa em epígrafe dos anos-calendário 2002, 2003, 2004 ,2005 e 2006 (fls.3213210)”. Aliado a isso, verifica-se que foi franqueado o acesso da recorrente a todo o processo, tanto que, a fls. 3968, consta a solicitação da recorrente de cópia de todo o processo e o deferimento do pedido. Ademais, a recorrente apresentou essa mesma tese de defesa na impugnação, o que é prova de que teve acesso a essa informação no tempo certo para a apresentação de sua defesa.

Com efeito, o que se verifica é que a recorrente equivoca-se ao supor que o autuante estaria obrigado a instaurar o contraditório antes da lavratura do auto de infração, o que é um ledó engano, pois o procedimento que antecede a lavratura do auto de infração é inquisitorial, com vista à apuração dos fatos. Em alguns extraordinárias hipóteses, o legislador determina que a Fiscalização conceda ao contribuinte o direito de justificar situações apuradas antes da lavratura do auto de infração, como por exemplo, no caso de omissão de receitas com base em depósito bancário não comprovado, em que o caput do art. 42 determina que o contribuinte seja intimado a comprovar a origem do depósitos, antes de restar caracterizada a omissão de receita. Todavia, essa não é a hipótese dos autos.

A recorrente, também, sustenta que estariam extintos pela decadência os

créditos tributários lançados relativos aos fatos geradores ocorridos até agosto de 2002, uma vez que a ciência do lançamento se deu em 10/09/2007. Por sua vez, a definição da regra de decadência aplicável, nesta hipótese dos autos, obrigar-nos a inverter as etapas do processo decisório, para, primeiramente, adentrarmos no mérito, inclusive analisando as razões alegadas pelo aututante para qualificação da multa de ofício, para, depois então, julgarmos a preliminar de mérito – decadência. Isso se deve ao fato de que, uma vez caracterizada a conduta dolosa da recorrente, a regra de decadência desloca-se do art. 150, § 4º, para o art. 173, I, do CTN.

Inicialmente, ressalto que a circularização promovida pela fiscalização junto as empresas tomadoras de serviços da recorrente, decorreu do fato de a recorrente ter se recusado a confirmar os recebimentos demonstrados em DIRF. Por sua vez, o conjunto probatório gerado a partir desta circularização é mais do que robusto, é irrefutável, pois se tratam de comprovantes de pagamentos feitos à recorrente e de notas fiscais por ela emitidas (docs. a fls. 32/3210). Assim, os autuantes cotejaram a receita da recorrente apurada de tais dados com as declaradas em DIPJ/DCTF e constataram a prática de omissão de receitas durante todo o período fiscalizado, se não vejamos a seguinte tabela-resumo, retirada do TVF:

	2002	2003	2004	2005	2006
Receita DIPJ	352.917,52	410.174,27	334.545,95	1.113.357,15	917.515,11
RECEITA apurada	740.186,47	874.521,25	993.549,00	1.502.039,21	1.103.111,99
Diferença	387.268,95	464.346,98	659.003,05	388.682,06	185.596,88

No recurso voluntário, a recorrente não apresenta qualquer contraprova ou argumento que pudesse abalar a solidez do conjunto probatório, mas faz alegações incabíveis, como por exemplo, sustenta que a circularização feita pelo autuante ofende o art. 142 do CTN, pois o TVF se refere a valores de terceiros, ou seja, não se refere a valores de diferenças na receita bruta do impugnante. Ora, o TVF se baseia, inclusive, em notas fiscais emitidas pela recorrente e em comprovante de pagamentos feitos a ela por outras empresas, logo, o que se apurou com tais provas é justamente valores tributáveis de titularidade da recorrente. Afirma que as DIRF apresentam erros, mas não os demonstra.

Da mesma forma, não procede quando alega que os autos de infração não deduziram os valores declarados em DCTF, pois basta cotejar as DCTF a fls. 3544 e segs. com os autos de infração a fls. 3825, para verificarmos que os valores já constituídos em DCTF foram excluídos dos valores devidos apurados nos autos de infração.

Por último, totalmente despicienda a alegação de que, pelo fato de o Bradesco Seguros e Previdência não ter apresentado as notas fiscais, é prova de que a recorrente atuou como mera intermediária. Ora, no doc. a fls. 39 dos autos, não é isso que se deduz, se não vejamos como se pronunciou o Bradesco:

“Preliminarmente informamos, que as comissões pagas aos corretores são efetuadas através de crédito em conta corrente, independente de apresentação de Nota Fiscal, devido ao fato dos lançamentos serem gerados via sistema, portanto não possuímos as Notas Fiscais das comissões pagas/creditadas”

.....
 “Diante do exposto, estamos enviando em anexo o Relatório dos Pagamentos das Comissões efetuados pela BRADESCO SAÚDE-S/A para a empresa J.B. RIBAS CORRET SEGS. LTDA, CNPJ 85.092484/0001-07.”.

Fica claro que o Bradesco, embora não tenha as notas fiscais, tem os comprovantes de depósito, além de afirmar expressamente que os pagamentos era de

comissões devidas à recorrente. Ademais, o fato de o Bradesco não ter as notas fiscais deve-se unicamente a uma questão operacional do Banco.

Nesse sentido, a recorrente não logrou demonstrar qualquer equívoco na apuração dos créditos tributários ora lançados.

Quanto a multa qualificada, a questão a ser solucionada versa sobre a possibilidade de sua aplicação, quando constatado que o contribuinte omitiu receitas na DIPJ e tributos na DCTF, consecutivamente, durante todos os cinco anos auditados.

Conforme preceitua o art. 44 da Lei nº 9.430/1996, a multa qualificada é aplicável quando demonstrado o evidente intuito de fraude, seja por uma conduta que se subsuma nos conceitos legais de sonegação, fraude ou conluio, previstos, respectivamente, nos artigos 71, 72, e 73 da Lei nº 4.502/1964, *in verbis*:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

De plano, para os fatos geradores em tela, há que se afastar as hipóteses previstas nos artigos 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, pois em momento algum a fiscalização indica que a recorrida tenha praticado “***ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento***”, ou agido em conluio.

Por outro lado, a conduta da recorrida se enquadra na hipótese fática do art. 71 acima transcrito, pois ela tinha total conhecimento das suas bases tributáveis e do imposto de renda devido. Todavia, apresentou DCTF e pagou tributos durante vários anos consecutivos apenas sobre parte das suas receitas.

Ora, a omissão sistemática de receitas, quando inegavelmente tinha conhecimento dos tributos devidos é prova irrefutável da conduta dolosamente concebida com o intuito de sonegar tributos, ou seja, da intenção de retardar o conhecimento pelo Fisco das circunstâncias materiais do fato gerador da obrigação tributária principal. Assim, pelas circunstâncias descritas e **demais elementos constantes do presente processo, conforme acima examinado**, entendo que as infrações ocorridas nos anos de 2002 a 2006, e de que resultaram na lavratura dos autos de infração, se amoldam perfeitamente à hipótese descrita no

art. 71 da lei nº 4.502/1964; ou seja, que estão presentes os elementos objetivo (omissão dos rendimentos e tributos) e subjetivo (dolo de retardar o conhecimento do Fisco do fato gerador), caracterizadores do tipo previsto na lei.

Assim, não resta dúvida que a recorrida agiu intencionalmente (com dolo) ao omitir, em todas as declarações apresentadas no período auditado, parte dos valores das receitas e parte dos tributos devidos, retardando o conhecimento do fisco quanto aos fatos geradores efetivamente ocorridos. A conduta da fiscalizada **denota o claro intuito de sonegar os tributos devidos**.

Diante do exposto, afasto também a preliminar de mérito, pois, *in casu*, aplica-se a regra de decadência insculpida no art. 173, I, do CTN.

No que tange à multa isolada por falta de pagamento dos tributos sobre as bases estimadas, inicialmente, friso que este Colegiado tem firmado diferentes posições sobre o tema, se não vejamos:

a) há quem sustente que não se aplica a multa isolada após o encerramento do ano-calendário, pois, a partir desse momento, só caberia a multa de ofício sobre o imposto de renda devido sobre o lucro real, já que não se pode penalizar duas vezes pela mesma infração;

b) há quem sustente que só se aplica a multa isolada sobre o valor que o montante do imposto sobre as bases estimadas superarem o imposto de renda sobre o lucro real devido ao final do ano;

c) há quem sustente que, até a entrada em vigor da redação dada pela Lei 11.488/07, a literalidade da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/96 impunha que a multa isolada só fosse devida quando a pessoa jurídica deixasse de pagar o IRPJ e a CSLL e que os valores calculados sobre a base estimada são meras antecipações, logo não se confundem com tais tributos;

d) há quem sustente que a multa isolada não é devida juntamente com a multa de ofício por ser aplicável o instituto do Direito Penal da “consunção”.

Trata-se assim de questão de amplo conhecimento deste Colegiado, razão pela qual, peço vênha aos meus pares para reproduzir voto proferido em outras assentadas, no qual enfrentei cada uma dessas posições.

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal *stricto sensu*. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 - que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, *idem*). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o *in dubio pro reo* do art. 112.

Das condutas infracionais diferentes

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre *in casu*, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja *per se* a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

Temos, então, duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas também diferentes. O art. 44 da Lei no 9.430/96 (na sua redação vigente à época do lançamento) já albergava várias normas, das quais vale pinçar as duas *sub examine*: a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º - aplicável por falta de pagamento do tributo; e a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do § 1º - aplicável pela não observância das normas do regime de recolhimento por estimativa. Ora, a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º do art. 44 jamais poderia ser aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, então, como se falar em consunção, para que esta absorva a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do mesmo § 1º.

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos expendidos no acórdão recorrido, os quais concluem que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ-estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício

pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Das diferentes bases para cálculos das multas

A tese de que as multas isolada e de ofício, no presente caso, estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o *bis in idem* só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre, se não vejamos.

A multa isolada corresponde a um percentual do IRPJ calculado sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. A multa de ofício, in casu, corresponde a um percentual sobre o IRPJ calculado sobre o lucro real, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere do lucro real, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, os impostos delas resultantes são também valores distintos e, conseqüentemente, as multas ad valorem que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.

Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre o IRPJ incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um *bis in idem*, pois, como já asseverado acima, a ocorrência de uma infração não importa necessariamente na ocorrência da outra, o que torna irrefutável que as infrações decorrem de condutas diversas. O contribuinte pode ter recolhido todo o IRPJ devido sobre a base estimada em cada mês do ano-calendário e não recolher a diferença calculada ao final do período, ficando sujeito assim a multa de ofício, mas não a multa isolada. Ao contrário, pode deixar de recolher o IRPJ sobre a base estimada, mas pagar, ao final do ano, todo o IRPJ sobre o lucro real, hipótese na qual só ficará sujeito à multa isolada.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a dosimetria aplicada em tal e qual caso é adequada ou excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado pela Súmula CARF nº 2.

Da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9430/96

Adite-se ainda, que o legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro, assim, que:

a) primeiro, que estava se referindo ao imposto ou contribuição calculado sobre a base estimada, já que em caso de prejuízo fiscal e base negativa, não há falar em tributo devido no ajuste; e

b) segundo, que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada; e

c) terceiro, que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário, já que pode ser lançada mesmo após apurado prejuízo fiscal ou base negativa.

Da negativa de vigência de lei federal

Peço vênia aos meus pares, para expressar minha profunda discordância com as referidas posições adotadas por este Colegiado: Entendo que tais posicionamentos têm, em verdade, por via oblíqua, negado vigência a uma lei federal, pois afrontam literalmente o disposto nos art. 2º e 44, § 1º, IV, da Lei no 9.430/96 (vigente à época do lançamento) e no art. 35 da Lei 8.981/95. É demais imaginar que se coaduna com os mais mezinhos princípios do direito a permissão dada ao contribuinte, por tais decisões, para, em janeiro de um determinado ano calendário, decidir se obedece ou não o art. 2º e segs. da Lei no 9.430/96. Em outras palavras, os referidos posicionamentos deste Colegiado desnaturam a norma tributária tornando-a uma norma facultativa, já que a sua não observância não traz, à luz de tais posicionamentos, qualquer consequência jurídica.

Alfim, ressalto que a autoridade lançadora, em observância ao disposto no art. 106, II, c, do CTN, já aplicou a multa no percentual de 50%, conforme previsto no art. 44 da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

Assim, por todo o exposto, voto no sentido de afastar as preliminares suscitadas e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Alberto Pinto Souza Junior - Relator



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR em 31/10/2013 01:31:31.

Documento autenticado digitalmente por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR em 31/10/2013.

Documento assinado digitalmente por: ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR em 31/10/2013.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA DE FATIMA ALVES DE ALBUQUERQUE em 06/02/2017.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

- 1) Acesse o endereço:
<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>
- 2) Entre no menu "Outros".
- 3) Selecione a opção "eAssinaRFB - Validação e Assinatura de Documentos Digitais".
- 4) Digite o código abaixo:

EP06.0217.15581.FZV7

- 5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.