



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19311.720040/2020-48
ACÓRDÃO	1201-007.170 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	REDE D'OR SAO LUIZ S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/05/2015

MULTA POR TRANSMISSÃO DECLARAÇÕES COM OMISSÃO, INEXATIDÃO OU INCORREÇÃO. 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 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.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Raimundo Pires de Santana Filho e Renato Rodrigues Gomes, que mantinham a multa com redução de 50%, e o conselheiro José Eduardo Genero Serra, que mantinha integralmente a multa.

Assinado Digitalmente

Lucas Issa Halah – Relator

Assinado Digitalmente

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jose Eduardo Genero Serra, Renato Rodrigues Gomes, Raimundo Pires de Santana Filho, Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração para lançamento de multa regulamentar por transmissão de ECF com informações incorretas, inexatas ou omitidas prevista no art. 8º A, II, do Decreto-Lei nº 1.598/77, com redação da Lei nº 12.973, de 2014.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal (TVF), durante o procedimento fiscal foram identificadas omissões ou informações inexatas nas Escriturações Contábeis Fiscais (ECF) apresentadas pela fiscalizada relativas aos períodos de **janeiro a maio de 2015**, apresentada em virtude do evento especial de incorporação.

O procedimento fiscal foi iniciado visando à fiscalização de IOF, e posteriormente estendido para o IRPJ e a CSLL em 08 de agosto de 2019, data de ciência do Termo de Intimação Fiscal nº 04.

Depois de iniciado o procedimento fiscal, a fiscalizada procedeu à retificação da ECF de janeiro a maio de 2015 em 23/12/2019 admitindo omissões ou inexatidões na apuração do imposto de renda, conforme questionado por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 10, de 09 de março de 2020.

Por tal razão, foi imposta a cobrança da multa regulamentar acima mencionada, diante das inexatidões, incorreções ou omissões admitidas pela fiscalizada, bem como em relação às diferenças apuradas pela fiscalização, embora não admitidas pela fiscalizada, no processo administrativo 19311.720.039/2020-13.

Vejamos a demonstração das omissões apuradas na ECF de janeiro a maio de 2015:

Multa por inexatidões ou omissões na ECF entregue em 20/06/2018	Omissões ou inexatidões admitidas pela fiscalizada	Omissões ou inexatidões apuradas pela fiscalização
Lucro Líquido antes do IRPJ	5.646.802,50	-
Ajuste AVP	24.073.000,00	-
Adições	316.314,07	16.423.100,74
Exclusões	25.058.207,06	58.101.858,48
Base de cálculo	55.094.323,63	74.524.959,22
Multa 3%	1.652.829,71	2.235.748,78
Total		3.888.578,49

Os valores das omissões admitidas pela fiscalizada foram apontados no Anexo ao Termo de Intimação Fiscal nº 10. Já os valores apurados pela fiscalização foram objeto de lançamento de ofício no processo administrativo nº 19311.720.039/2020-13, sendo que as adições se referem ao lançamento de despesas financeiras não dedutíveis (R\$ 16.423.100,74) e as exclusões se referem à glosa dos supostos juros de debênture conversível (R\$ 58.101.858,48).

Cientificado o Contribuinte interpôs Impugnação apresentando os argumentos que sintetizo a seguir:

- Violação aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da vedação ao confisco considerando-se o lançamento cumulativo da multa regulamentar e da multa de ofício nos autos do processo nº 19311.720.039/2020-13.
- Violação ao artigo 142 do CTN, que impõe à autoridade administrativa a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente e, sendo o caso, a propositura da penalidade cabível;
- Defendeu-se do mérito das autuações objeto do processo administrativo nº 19311.720.039/2020-13, para justificar a inexistência de inexatidões, incorreções ou omissões em sua escrituração e demonstrar que as divergências apontadas no TVF, e que serviram de base de cálculo da multa ora impugnada, foram devidamente esclarecidas na impugnação apresentada pela contribuinte nos autos do processo administrativo nº 19311-720.039/2020-13.
- As supostas incorreções e, ou, omissões mencionadas foram sanadas por meio da ECF retificadora, transmitida em 23/12/2019, conforme comprovado documentalmente na impugnação apresentada pela contribuinte nos autos do processo administrativo nº 19311-720.039/2020-13;
- Ou seja, no momento da lavratura do Auto de Infração não havia mais nenhum ato da contribuinte a ensejar a aplicação da multa regulamentar, pois a ECF

retificadora substitui a ECF retificada para todos os fins e pode ser apresentada independentemente de autorização da autoridade administrativa, conforme previsto no artigo 6-A, §1º da IN RFB nº 1.422/2013;

- Se a retificação da ECF é possível a qualquer momento e independe da autorização da autoridade administrativa, certo é que os elementos retificados não podem ser considerados como omissões ou inexatidões;

- Não houve prejuízo ao Fisco, pois, conforme amplamente demonstrado pela Impugnante nos tópicos seguintes, a retificação da ECF não gerou diferenças de IRPJ e CSLL a serem recolhidas;

- Nesse contexto, a multa regulamentar só seria aplicável se, e somente se, a Impugnante tivesse incorrido em erro, prestando informações inexatas, incorretas ou omitidas, o que comprovadamente não é o caso em tela;

- A multa regulamentar foi exigida sobre valores que comprovadamente não correspondem a inexatidões, incorreções ou omissões na ECF, de modo que o aspecto material da hipótese de incidência da multa não ocorreu;

- O auto de infração guerreado viola o critério material da regra matriz sancionatória, na medida em que esta prescreve, em seu critério material, o cometimento de um ato ilícito, contrário ao direito, o que não ocorreu;

- Partindo da premissa de que a multa regulamentar incide no percentual de 3% sobre o valor omitido, inexato ou incorreto, e considerando que a ECF retificadora transmitida pela Impugnante sanou todas as divergências, é nitidamente ilegítima a aplicação da penalidade no elevado patamar de R\$3.888.578,49;

Subsidiariamente: cancelamento integral do auto de infração em razão de erro de da base de cálculo, pois a Impugnante foi duplamente penalizada mediante aplicação de valor duplicado correspondente ao Ajuste AVP

Subsidiariamente: suspensão do presente processo administrativo até o encerramento do processo nº 19311-720.039/2020-13

Subsidiariamente: necessidade de redução do valor da multa isolada em 50%, conforme previsto pelo §3º, inciso II, do art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/77, pois as supostas inexatidões, incorreções ou omissões foram sanadas no curso da fiscalização;

O Acórdão Recorrido deu provimento parcial à Impugnação, para afastar a penalidade sobre a glosa da exclusão de R\$ 58.101.858,48 (item 49 do TVF do Processo nº 19311.720.039/2020-13) e de R\$ 16.423.100,74 de despesas não necessárias (item 81 do TVF do Processo nº 19311.720.039/2020-13), pois não se trataria de omissão, inexatidão ou incorreção, mas de divergência de entendimento entre o contribuinte e a Fiscalização. A Multa foi dessa maneira reduzida em R\$ 2.235.748,78. O Acórdão restou assim ementado:

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS Ano-calendário: 2015 MULTA REGULAMENTAR. OMISSÃO, INCORREÇÃO OU INEXATIDÃO NO PREENCHIMENTO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL (ECF).

O sujeito passivo que deixar de apresentar a ECF, ou a apresentar com inexatidões, incorreções ou omissões, sujeita-se à Multa Regulamentar aplicada nos termos previstos no art. 8º-A, II, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977. Incabível a análise acerca de eventual elemento subjetivo da conduta do agente para a aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória.

MULTA REGULAMENTAR. ALEGAÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO E DESPROPORCIONALIDADE EM RELAÇÃO AO TRIBUTO LANÇADO.

Os percentuais de incidência da Multa Regulamentar, exigível em lançamento de ofício, são determinados expressamente em ato legal, descabendo, em sede de contencioso fiscal, a substituição por multa em patamar diverso. A aplicação da penalidade decorre de dispositivo legal vigente, sendo defeso ao Órgão de Julgamento administrativo analisar a sua constitucionalidade, tais como as alegações de efeito confiscatório e de desproporcionalidade da multa lançada em relação aos tributos exigidos na autuação fiscal, matéria de competência exclusiva do Poder Judiciário.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2015

MULTA REGULAMENTAR. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

Tratando-se de infrações distintas, é perfeitamente possível a exigência concomitante da multa de ofício incidente sobre o tributo apurado, ao final do ano-calendário, com base no lucro real anual, com a multa regulamentar por apresentar a ECF com inexatidões, incorreções ou omissões, na medida em que, além de terem sido lançadas em estrita observância da legislação que rege a matéria, referem-se a diferentes infrações apuradas e possuem bases de cálculo distintas.

MULTA REGULAMENTAR. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. INAPLICABILIDADE.

A legislação tributária, além de prever as duas condutas como ilícitos tributários, e de modo isolado, não autoriza, em nenhuma hipótese, a absorção de uma conduta por outra. Distintos os fatos, a base de cálculo e os próprios bens jurídicos tutelados por cada uma das normas, verifica-se inaplicável o princípio da consunção.

TRIBUTAÇÃO. ALEGAÇÃO DE AFRONTA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

É vedado ao julgador administrativo afastar a aplicação de norma vigente sob a alegação de inconstitucionalidades ou violação aos princípios constitucionais. Uma vez positivada a norma legal, é dever da Autoridade Fiscal aplicá-la, sem perquirir acerca da justiça ou injustiça dos efeitos que gerou, uma vez que o lançamento é uma atividade vinculada e não ao Fisco, em face dessa sua

vinculação ao texto legal, apreciar questões de ordem constitucional ou doutrinária.

Cientificado, o Recorrente, reiterando os principais argumentos da Impugnação, frisando a impossibilidade de *bis in idem* entre a Multa de Ofício com a Multa Regulamentar isolada.

É o relato do necessário.

VOTO

1 ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

2 PRELIMINAR DE NULIDADE VIOLAÇÃO AO ART. 142 DO CTN

O Recorrente alega nulidade do auto de infração por erro na apuração da base de cálculo. Trata-se, contudo, de questão de mérito que como tal será analisada.

3 MÉRITO

3.1 MULTA REGULAMENTAR POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

Ao avaliar o cabimento da multa isolada por preenchimento da ECF com omissões, incorreções ou inexatidões, prevista no art. 8º-A, II, do Decreto-Lei nº 1.598/77, o Acórdão Recorrido manteve a aplicação da penalidade alegando que houve erros reconhecidos pelo Contribuinte no processo de retificação da sua escrita, o que tornaria inquestionável a aplicação da multa regulamentar.

Afastou somente a penalidade sobre os valores lançados em virtude da consideração de que falta de adições de despesas financeiras não dedutíveis (R\$ 16.423.100,74) e exclusões dos supostos juros de debênture conversível (R\$ 58.101.858,48), pois sobre estes não haveria erro ou omissão, mas mera divergência interpretativa.

3.1.1 VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

O Contribuinte alega violação aos princípios constitucionais da razoabilidade, da proporcionalidade e da vedação ao confisco em virtude da aplicação concomitante da multa de ofício com a multa regulamentar por transmissão de escrituração com inexatidão prevista no I art. 8º-A, II, do Decreto-Lei nº 1.598/77.

Ocorre que afastar a aplicabilidade lei com base em princípios constitucionais implicaria, no caso em questão, o reconhecimento de inconstitucionalidade da lei tributária, encontrando óbice na Súmula CARF nº 2, já que a análise de inconstitucionalidade por violação a princípios constitucionais extrapola a competência deste Conselho.

Trata-se de súmula que entendo obstar o conhecimento desta parcela dos recursos, mas em função do princípio da colegialidade, considerando o entendimento da maioria dos membros desta turma, conheci do recurso, mas nego provimento ao pedido.

3.1.2 BIS IN IDEM

A possibilidade de cumulação da multa de ofício com multas regulamentares incidentes no caso de transmissão da escrituração com omissões e inexatidões já foi por mim abordada por ocasião da relatoria do Acórdão nº 1401-006.303, de janeiro de 2023, assim ementado.

“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.”

Na ocasião, na qualidade de Relator, encampeei o posicionamento pelo qual a multa regulamentar por transmissão de obrigação acessória com informações inexatas, incorretas, ou omitidas não poderia ser cumulada com a multa de ofício. O posicionamento foi vencedor por aplicação do art. 19-E da Lei nº 10.522/02, e a seguir o transcrevo:

“Divirjo 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 nº 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 nº 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 – LUCRO 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 nº 2.158-35, de 24/08/2001, com a redação dada pela Lei nº 12.783/2013, poderá caracterizar o cumprimento de obrigações acessórias com informações inexatas e sujeitando o contribuinte as 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 nº 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 nº 12.873, de 2013)

III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas: (Redação dada pela Lei nº 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 nº 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 nº 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 de 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.”

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 obra .

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 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 administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

A unificação punitiva na multa de ofício foi reconhecida pelo Parecer PGFN nº 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 declaração 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.”

No caso ora sob julgamento cumula-se a mesma multa de ofício prevista pelo art. 44, I da Lei nº 9.430/96, sem a qualificação, com a multa por transmissão de obrigação acessória com inexatidão, embora com previsão não no art. 57, III, “a” da MP 2.158-35/2001, mas sim no art. 8º-A, II, do Decreto-Lei nº 1.598/77.

Tais diferenças não permitem tratamento distinto do que já firmei naquela outra ocasião, seja porque (i) a qualificação da penalidade, naquela ocasião, foi elemento adicional, mas não *sine qua non* de convicção, seja porque (ii) a multa regulamentar lá e cá incidem sobre a transmissão de obrigações acessórias com inexatidões, incorreções ou omissões, seja também porque (iii) a previsão que relaciona a multa de ofício à transmissão de declaração inexata não se encontra no § 1º, que trata da qualificação, mas no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, vejamos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (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**; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (grifo nosso)

Por vim, vale mencionar, penso que o termo inexatidão a que diz respeito o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96 foi utilizado em sentido lato, abrangendo quaisquer formas de inexatidão, como as inexatidões da escrita por omissão e aquelas por incorreção.

Dessa maneira, não é pertinente o lançamento da multa regulamentar em comento concomitantemente à Multa de Ofício prevista no art. 44, I da Lei nº 9.430/96, razão pela qual a autuação merece ser cancelada a este respeito.

3.1.3 REDUÇÃO DA MULTA EM 50%

O Recorrente alega, subsidiariamente, que não se entendendo possível o cancelamento da penalidade por força do §3º, inciso II, do artigo 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/77, pelo menos há de se reduzir a penalidade em 50% nos termos do inciso II.

“§ 3º A multa de que trata o inciso II do caput: (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

I - não será devida se o sujeito passivo corrigir as inexatidões, incorreções ou omissões antes de iniciado qualquer procedimento de ofício; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

II - será reduzida em 50% (cinquenta por cento) se forem corrigidas as inexatidões, incorreções ou omissões no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)”

De fato, houve a retificação da escrita relativa ao período de junho a dezembro de 2015, apresentada em 23/12/2019, enquanto o Termo de Início de Ação Fiscal foi cientificado ao Contribuinte em 26/03/2019, mas tratava somente do IOF, sendo ampliado pela fiscalização para abranger os tributos IRPJ e CSLL apenas em 08/08/2019, mediante ciência do Termo de Intimação nº 4.

Até o momento da retificação, o contribuinte não havia sido intimado para proceder a qualquer retificação de sua escrita, sendo que foi intimado posteriormente para esclarecer as retificações.

Assim, no pior cenário, a penalidade mereceria ser reduzida em 50% relativamente aos itens objeto de retificação considerada extemporânea pela autoridade autuante, mas trata-se de tópico prejudicado razão pela qual não demanda pronunciamento de mérito a seu respeito.

4 DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento ao Recurso.

O Recorrente afirma que

Assinado Digitalmente

Lucas Issa Halah