



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.006052/2008-83
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-005.747 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de dezembro de 2019
Recorrente EVEREST PARTICIPACOES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 30/12/2003

DESCONTO NAS REMUNERAÇÕES DAS CONTRIBUIÇÕES DOS SEGURADOS EMPREGADOS, TRABALHADORES AVULSOS E DO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL A SEU SERVIÇO.

Lançamento por infração à legislação previdenciária ao deixar a empresa de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados a seu serviço, cabível a aplicação do princípio da consunção em razão de, decorrendo da aplicação do princípio, a exigência do tributo estar sendo exigido no processo principal, tendo por objeto os mesmos fatos, absorção da multa relativa à menor infração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fofano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente). Ausente o conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra.

Relatório

01- Adoto inicialmente como relatório a narrativa constante do Acórdão da DRJ de (e- fls. 68/81) por sua precisão e as folhas dos documentos indicados no presente são referentes ao e-fls (documentos digitalizados):

“DA NOTIFICAÇÃO

O Auto de Infração nº 37.096.190-0 foi lavrado em razão do contribuinte ter deixado de descontar a contribuição previdenciária de seus empregados sobre a remuneração a título de PLR paga em desacordo com a Lei nº 10.101 de 19/12/2000, na competência 12/2004.

O Relatório Fiscal da Infração informa ainda que no Anexo I demonstra as contribuições dos segurados empregados que deixaram de ser arrecadadas mediante desconto.

O Relatório Fiscal da Aplicação da Multa informa que foi lavrada multa no valor de R\$ 1.254,89 atualizado pela Portaria Interministerial MPS/MF nº 77 de 12/03/2008.

Não ocorreram circunstâncias agravantes.

DA IMPUGNAÇÃO

Para o cálculo da multa imposta, a fiscalização considerou o fato de a autuada não ter considerado como base de cálculo da contribuição previdenciária os valores pagos a título de PLR, lançados nos AI nºs 37.096.187-0 e 37.096.188-9, uma vez que o Acordo para PLR de seus empregados não tem regras claras quanto ao direito dos participantes e mecanismos de aferição, conforme preceitua a Lei nº 10.101 de 19/12/2000.

O lançamento efetuado pela fiscalização será impugnado pela Autuada, motivo pelo qual impõe-se o sobrestamento do presente AI, ao menos até que o julgamento definitivo dos AI nºs 37.096.187-0 e 37.096.188-9, uma vez que constituem-se questões julgamento do presente AI.

Desvinculação da remuneração — base constitucional Afirma o Auditor Fiscal que a cláusula Y do Acordo de PLR da autuada, firmado com a comissão de empregados, não "deixou claro quais as regras que seriam aplicadas para a fixação dos direitos substantivos das participações das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.

O auditor Fiscal também utiliza o disposto na cláusula 2.8 do Acordo de PLR para invocar a suposta ilegalidade do pagamento da PLR feito pela Autuada, em face dos termos da Lei nº 10.101/2000.

O entendimento do Auditor é equivocado e desprovido de fundamento legal, haja vista o cumprimento pela Autuada das exigências legais para a concessão da PLR.

O art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal de 1988 especificou que a participação nos lucros ou resultados deve ser desvinculada da remuneração.

A regra geral é a de que a PLR, mesmo quando não revestida de todas as formalidades legais não tem alterada a sua natureza jurídica. A jurisprudência já se consolidou no sentido de que o benefício concedido a título de PLR está desvinculado do salário.

Os Tribunais Regionais Federais têm adotado o entendimento no sentido de que o disposto no art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal tem eficácia plena.

O Acordo de PLR da autuada constitui método de incentivo aos empregados. Não houve por parte da autuada desvirtuamento ou intuito fraudatório do instituto, razão pela qual a PLR não deve integrar a remuneração de seus empregados.

Não há como prosperar a alegação de que o Acordo de PLR da Autuada não tem regras claras e objetivas pelo fato de a cláusula 3ª do Acordo de 2004 não indicar expressamente o método de aferição da PLR. A lei nº 10.101/2000 não obriga que o método de aferição esteja expresso no corpo do Acordo de PLR.

No caso da autuada, as regras existem e são plenamente empregadas, sendo certo que no curso da Ação Fiscal, a Autuada esclareceu seu método de apuração de assiduidade e performance de cada empregado.

A Lei nº 10.101 /00 incentiva a negociação entre empregados e empregadores, e garante liberdade para que fixem as regras que entenderem válidas para a distribuição de PLR, sem excesso de formalismo. A manifestação da vontade da Autuada e de seus empregados, expressa no Acordo de PLR celebrado em 2004, não pode ser simplesmente desconsiderada pela fiscalização.

A cláusula 3ª do Acordo de PLR expressamente vincula a parcela de PLR ao resultado da Autuada no período, bem como à assiduidade e performance de cada empregado. Assim não há dúvida de que o Acordo de PLR, devidamente formalizado pela Autuada, indica os critérios para a fixação da parcela de PLR dos empregados.

O memorando decorrente da Reunião de 13.12.2004, fls. 83/84, realizada entre a autuada e todos os seus empregados estabelece qual a importância total a ser distribuída a título de PLR, bem como os respectivos valores individuais.

A verba de PLR de cada empregado só foi definida após o exame da avaliação individual pela diretoria da Autuada, na forma pré-estabelecida na ficha de avaliação (documento de fls. 57/58), que possui os mesmos critérios estabelecidos no Acordo de PLR (assiduidade e performance).

É importante destacar que a atividade desenvolvida pela Autuada, bem como o seu número de empregados possibilita um contato mais próximo entre empregador e empregados. Assim, as regras e o método de apuração da PLR são amplamente discutidos com os empregados em diferentes oportunidades, o que não ocorre em empresas com grande número de empregados.

Demonstrada a existência de regras objetivas e pré-estabelecidas a Impugnante considera equivocado o entendimento do Sr. Auditor Fiscal quanto ao disposto na cláusula 2ª do Acordo de PLR de 2004.

O fato de existir um delimitador no Acordo de PLR não tem o condão de alterar a natureza da verba. Nesse sentido, cabe notar que a Lei nº 10.101/00 não proíbe que o Acordo preveja um limitador ao pagamento da PLR.

As razões expostas bastam para demonstrar a ilegalidade do lançamento efetuado, motivo pelo qual, pelo seu mérito, o AI deve ser integralmente cancelado.

A inaplicabilidade da Taxa Selic

A jurisprudência tem reconhecido a inaplicabilidade da Taxa Selic aos créditos tributários, uma vez que aquela taxa não foi criada por lei para fins tributários.

A aplicação dessa taxa sobre os débitos em atraso implica: i) ilegítimo aumento de carga tributária; ii) troca indevida de juros moratórios por juros remuneratórios; e iii) aplicação de índice fixado conforme normas estabelecidas por atos infralegais. A autuada requer sua desconsideração no cálculo do crédito principal, para que os juros a serem exigidos não excedam a 1% ao mês.

Conclusão e pedido

Restou comprovado que o AI não pode subsistir.

A autuada protesta pela juntada de novos documentos, bem como pela realização de perícia, se necessário for.

Requer o cancelamento do débito.”

02- A impugnação do contribuinte foi julgada improcedente de acordo com decisão da DRJ abaixo ementada.

Período de apuração: 12/2004

LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INFRAÇÃO.

Deixar a empresa de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados a seu serviço constitui infração ao disposto no artigo 30, inciso I, alínea "a" da Lei n.º 8.212/91 c/c o artigo 216, inciso I, alínea "a" do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Integra o salário-de-contribuição a parcela recebida pelo segurado empregado a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica.

APRESENTAÇÃO POSTERIOR DE DOCUMENTOS

As provas documentais devem ser apresentadas na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo as exceções legais.

PROTESTO POR PROVAS. PERÍCIA. TESTEMUNHA.

Não se conhece do pedido de perícia que não atenda aos requisitos previstos na legislação.

Lançamento Procedente

03 - Houve a interposição de recurso voluntário pelo contribuinte às fls. 85/100, refutando os termos do lançamento e da decisão de piso. Sendo o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, Relator.

04- Conheço do recurso por estarem presentes as condições de admissibilidade.

05 – A matéria em discussão nesse processo consiste sobre a aplicação da multa em razão do contribuinte ter deixado de descontar a contribuição previdenciária de seus empregados sobre a remuneração a título de PLR paga em desacordo com a Lei nº 10.101 de 19/12/2000, vinculada às obrigações principais constituídas nos PAF 19515.006048/2008-15 (Contribuição da Empresa) 19515.006050/2008-94 (Contribuição dos Segurados) e 19515.006050/2008-94 (Terceiros).

06 – Em vista do julgamento na mesma sessão dos PAF acima indicados e o não provimento dos recursos, considero que os pontos abordados no recurso voluntário quanto a matéria do processo principal 19515.006048/2008-15 resta prejudicada não havendo necessidade

em se aventar todos os pontos já decididos naquele PAF, mas apenas em relação a aplicação da multa, tendo a recorrente questionado com base na questão da matéria principal de não incidência da contribuição previdenciária sobre os valores de PLR.

07 – Como resta prejudicada tal matéria sobre a incidência ou não da incidência da contribuição previdenciária sobre a PLR paga em desacordo com os termos da Lei 10.101/2000 resta o questionamento sobre a legalidade do lançamento.

08 – No mérito, revendo posicionamento anterior, entendo que a decisão de piso deve ser revista, explico.

09 – A penalidade aplicada nesse processo por ter deixado o contribuinte deixado de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados, uma vez que o contribuinte entendia que estivesse pagando a PLR nos termos da Lei 10.101/2000, a meu ver deve ser absorvida em decorrência do lançamento no processo principal PAF 19515.006050/2008-94 (segurados) do tributo, julgado nessa mesma sessão e mantida a autuação, e, portanto, aplica-se ao caso o princípio da consunção.

10 – A respeito do tema adoto como razões de decidir os fundamentos da decisão do I. Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo no Ac. 2201-004.012 dessa mesma Turma j. 07/11/2017, com negritos com sublinhados deste Relator, *verbis*:

“Embora não tenha sido objetivamente contestado pelo recurso, em razão do Princípio da Auto Tutela, segundo o qual a Administração Pública exerce controle sobre seus próprios atos, exercendo seu poder/dever de anular os ilegais e de revogar os inoportunos, tudo em razão da obediência ao Princípio da Legalidade e, no caso em apreço, pela necessidade de zelar pelos bens que integram seu patrimônio, de modo a não incidir em enriquecimento sem causa, relevante tratar com mais detalhes do lançamento em tela.

Conforme se verifica em fl. 03, o lastro legal para a imputação fiscal está contido nos art. 92 e 102 da Lei 8.212/91, que assim dispõe:

Lei 8.212/91

(...) Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento. (...)

Art. 102. Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social.

A mesma lei 8.212, em seu art. 35A, estabelece:

Art. 35A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Por sua vez, assim dispõe a Lei 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

No Relatório Fiscal, em particular no seu item 23 (fl. 21), assim foi descrito o fato que ensejou o lançamento do DEBCAD 51.013.3339:

23.2 A empresa autuada remunerou, durante o período de 06/2006 a 12/2008, empregados através de bolsas de estudo (ajuda escolar) concedidas a seus filhos, sem, no entanto, arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos referidos segurados.

23.3 Como exemplo de contribuições dos segurados que o contribuinte deixou de arrecadar, podemos citar as contidas no “Relatório de Lançamentos RL” do AI nº 37.330.4455. Essas contribuições foram obtidas mediante a aplicação do percentual de 7,65% a 11%, conforme a faixa salarial de cada segurado e até o limite máximo de contribuição, sobre o valor das bolsas de estudo. O referido cálculo levou em consideração também o valor que já havia sido descontado de cada empregado, pela empresa, consignado em GFIP. A planilha demonstrativa do cálculo consta do ANEXO IV.

Portanto, o que se tem é que o crédito tributário ora em discussão foi lançado em razão do contribuinte não ter **arrecadado, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos referidos segurados.**

Arrecadar mediante desconto é o mesmo que recolher, mas não se confunde com pagar. O pagamento de um tributo é exigido daquele que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, ou seja, o contribuinte. Já o recolhimento é exigido daquele que, sem apresentar a condição de contribuinte, tem tal obrigação decorrente de disposição expressa de lei, ou seja, o responsável.

Como seu viu nos destaques legais acima, o art. 35A da Lei 8.212/91 prevê que, nos casos de lançamento de ofício, aplicam-se as penalidades previstas no art. 44 da Lei 9.430/96, cujo inciso I é claro ao estabelecer multa de 75%, sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, nos casos de falta de recolhimento.

Portanto, considerando que a conduta do contribuinte de não arrecadar as contribuições devidas pelos seus empregados mediante desconto em suas remunerações tem penalidade expressamente prevista no art. 35A c/c o art. 44 da Lei 9.430/96, entendo que não se aplica a previsão contida no art. 92 da Lei 8.212/96.

A título de argumentação, como forma de defesa do crédito tributário, poderíamos estabelecer uma diferença entre o que efetivamente motivou o lançamento (não arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos referidos segurados) e a infração especificada no Decreto 3.048/99, art. 283, inciso I, alínea "g" (deixar a empresa de efetuar os descontos das contribuições devidas pelos segurados a seu serviço). Assim, haveria a possibilidade de alegar que o lançamento em tela estaria lastreado no ato de não descontar de seus empregados o valor da obrigação previdenciária de cada um, ao passo que o lançamento punido com a imposição de ofício contida na Lei 9.430/96 seria decorrente da conduta de não recolher os valores descontados.

Ainda assim, entendo que não merece prosperar a imputação fiscal, pois é evidente um nexo de dependência entre as condutas. Ou seja, a empresa não faz o desconto e, conseqüentemente, não recolhe.

Embora seja certo de que a estipulação de uma sanção tem o nítido propósito de inibir o descumprimento de uma norma, há que se ressaltar que a imposição desmedida do poder do Estado por meio de uma reação excessiva ao ato ilícito

acaba evidenciando efeito oposto, resultando em maior descumprimento de obrigações.

Assim, resta absolutamente necessária a imposição de sanções com moderação, tanto no ponto de vista qualitativo (tipo de pena, por exemplo: multa, privação de liberdade, etc), quanto do ponto de vista quantitativo (valor, percentual, tempo, etc).

No âmbito do direito penal, há exemplos de diversos limitadores da pretensão punitiva do Estado, como o concurso formal (quando o agente, mediante uma única conduta, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não), o crime continuado (constitui um favor legal ao delinquente que comete vários delitos. Cumpridas as condições legais, os fatos serão considerados crime único por razões de política criminal), ambos com lastro expresso nos art. 70 e 71 do Código Penal, Decreto 2.848/40.

Há, ainda, limitadores que, embora não tenham lastro legal expresso, decorrem da doutrina e da jurisprudência, como o Princípio da Consunção ou Absorção (aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas com existência de um nexo de dependência, em que o delito fim absorve o meio).

Embora estejamos diante de Princípios comumente relacionados ao Direito Penal, não há dúvidas de que as multas administrativas assemelham-se a algumas penalidades de mesma natureza impostas na seara penal, razão pela qual impõe-se a aplicação do Princípio da Consunção também no âmbito administrativo.

Portanto, ainda que superada a questão da existência de sanção específica que afastaria a aplicação do art. 92 da Lei 8.212/91, é incontestável o nexo de dependência entre as condutas de não descontar e de não recolher o tributo devido pelos seus funcionários, o que resulta na conclusão de que, pela aplicação do Princípio da Consunção, o delito fim (não recolhimento) absorve o delito meio (não retenção).

Assim, como o delito fim já foi devidamente punido pelo lançamento do tributo decorrente da obrigação principal, há que se afastar a presente autuação.

11 – Complementando o exposto acima, quanto a aplicação do princípio da consunção os fundamentos do voto vencedor no AC. 1401-003.635 16 de julho de 2019 do Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto, assim redigido:

“Contesta a aplicação da cumulação das multas isolada e de ofício conjuntamente. Entende que tal incidência provoca uma dupla penalização da empresa em relação à ocorrência de um único fato.

Para tanto apresenta jurisprudência do CARF e do Poder judiciário no sentido de aplicar o princípio da consunção em relação a estas multas, pelo qual a de maior gravidade absorve a de menor gravidade.

Com relação ao auto de infração relativa 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, conforme abaixo demonstrado e extraído do acórdão deste mesmo relator de nº 1401-003.058, de 13 de dezembro de 2018.

Por isso, transcrevo os valiosos fundamentos do Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes no Acórdão 1201-000.235:

"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, em razão do elevado valor da autuação levada à efeito contra o contribuinte entendo que devo tecer outras considerações a respeito, até mesmo porque tenho conhecimento de que a Câmara Superior de Recursos Fiscais proferiu julgamento em sentido contrário ao deste entendimento.

No julgamento que tomei conhecimento a aplicação do Princípio da Consunção foi negada na seara do direito tributário em razão do entendimento de que os princípios de direito penal não poderiam ser utilizados na seara do direito tributário.

Data venia o devido respeito e consideração que tenho com as decisões proferidas pela Câmara Superior deste CARF, até mesmo porque sigo alguns de seus ensinamentos em diversos pontos, não concordo com esse posicionamento.

Desde os tempos dos bancos escolares na Faculdade de Direito sempre recebi e acolhi o ensinamento de que é menos grave infringir uma norma do que um princípio.

Este ensinamento decorre do fato de que os princípios do direito são normas não escritas que vigoram acima das normas positivadas e servem de guia para a sua produção e de guia para os intérpretes. Por isso os princípios são tão importantes na vida dos operadores do direito.

Apresentamos a lição de renomados juristas acerca dos princípios no direito.

Conforme Celso Antônio Bandeira de Mello:

Princípio é, pois, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para exata compreensão e inteligência delas, exatamente porque define a lógica e a racionalidade do sistema normativo,

conferindo-lhe a tônica que lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico. (MELLO, 2009, p. 53)

Segundo Miguel Reale Júnior:

Princípios são, pois, verdades ou juízos fundamentais, que servem de alicerce ou de garantia de certeza a um conjunto de juízos ordenados em um sistema de conceitos relativos a dada porção da realidade. Às vezes, também se denominam princípios certas proposições que, apesar de não serem evidentes ou resultantes de evidências, são assumidas como fundamentos da validade de um sistema particular de conhecimento com seus pressupostos necessários. (REALE, 1991, p. 59)

Veja-se que o nosso código tributário adota, ele próprio, diversos princípios do direito penal, como se pode observar pela leitura dos seguintes dispositivos.

Princípio da Legalidade no direito penal: *nullum crimen, nulla poena sine lege* Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

.....

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65; Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; Princípio da Anterioridade: *Nullum crimen, nulla poena sine lege praevia*;

Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

I - que instituem ou majoram tais impostos;

II - que definem novas hipóteses de incidência;

III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.

Princípio da Retroatividade Benigna

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Princípio da Intervenção Mínima e da Gradação da Pena

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Especificamente, em relação ao Princípio de Intervenção Mínima apresentamos a lição de César Roberto Bittencourt. O princípio da intervenção mínima, também conhecido como *ultima ratio*, orienta e limita o poder incriminador do Estado, preconizando que a criminalização de uma conduta só se legitima se constituir meio necessário para a proteção de determinado bem jurídico. Se outras formas de sanção ou outros meios de controle social revelarem-se suficientes para a tutela desse bem, a sua criminalização é inadequada e não recomendável. Se para o restabelecimento da ordem jurídica violada forem suficientes medidas civis ou administrativas, são estas que devem ser empregadas e não as penais. Por isso, o Direito Penal deve ser a *ultima ratio*, isto é, deve atuar somente quando os demais ramos do Direito revelarem-se incapazes de dar a tutela devida a bens relevantes na vida do indivíduo e da própria sociedade. (BITENCOURT, 2009, p. 13, grifo no original)

O Princípio da Consunção, nasce então da necessidade de aplicação da gradação das penas e de intervenção mínima. Por isso, novamente nos utilizamos na lição de César Roberto Bittencourt para demonstrar a construção jurídica do Princípio da Consunção.

Pelo princípio da consunção, ou absorção, a norma definidora de um crime constitui meio necessário ou fase normal de preparação ou execução de outro crime. Em termos bem esquemáticos, há consunção quando o fato previsto em determinada norma é compreendido em outra, mais abrangente, aplicando-se somente esta. Na relação consuntiva, os fatos não se apresentam em relação de gênero e espécie, mas de *minus* e *plus*, de continente e conteúdo, de todo e parte, de inteiro e fração. Por isso, o crime consumado absorve o crime tentado, o crime de perigo é absorvido pelo crime de dano. A norma consuntiva constitui fase mais avançada na realização da ofensa a um bem jurídico, aplicando-se o princípio major absorbet minorem. Assim, as lesões corporais que determinam a morte são absorvidas pela tipificação do homicídio, ou o furto com arrombamento em casa habitada absorve os crimes de dano e de violação de domicílio etc. A norma consuntiva exclui a aplicação da norma consunta, por abranger o delito definido por esta¹¹. Há consunção quando o crime-meio é realizado como uma fase ou etapa do crime-fim, onde vai esgotar seu potencial ofensivo, sendo, por isso, a punição somente da conduta criminosa final do agente.

Não convence o argumento de que é impossível a absorção quando se tratar de bens jurídicos distintos. A prosperar tal argumento, jamais se poderia, por exemplo, falar em absorção nos crimes contra o sistema financeiro (Lei n. 7.492/86), na medida em que todos eles possuem uma objetividade jurídica específica. É conhecido, entretanto, o entendimento do TRF da 4ª Região, no sentido de que o art. 22 absorve o art. 6º da Lei n. 7.492/86¹². Na verdade, a diversidade de bens jurídicos tutelados não é obstáculo para a configuração da consunção. Inegavelmente – exemplificando – são diferentes os bens jurídicos tutelados na invasão de domicílio para a prática de furto, e, no entanto, somente o crime-fim (furto) é punido, como ocorre também na falsificação de documento para a prática de estelionato, não se punindo aquele, mas somente este (Súmula 17 do STJ). No conhecido enunciado da Súmula 17 do STJ, convém que se destaque, reconheceu-se que o estelionato pode absorver a falsificação de documento.

Registre-se, por sua pertinência, que a pena do art. 297 é de dois a seis anos de reclusão, ao passo que a pena do art. 171 é de um a cinco anos. Não se questionou, contudo, que tal circunstância impediria a absorção, mantendo-se em plena vigência a referida súmula. Não é, por conseguinte, a diferença dos bens jurídicos tutelados, e tampouco a disparidade de sanções cominadas, mas a razoável inserção na linha causal do crime final, com o esgotamento do dano social no último e desejado crime, que faz as condutas serem tidas como únicas (consunção) e punindo-se somente o crime último da cadeia causal, que efetivamente orientou a conduta do agente. (BITTENCOURT, in <http://www.cezarbitencourt.adv.br/index.php/artigos/36-conflito-aparente-entre-a-lei-n-8-666-93-e-o-decreto-lei-n-201-67>)

Além dessa posituação de alguns princípios existem outros, como o da presunção de inocência que são utilizados pela administração tributária e pela fiscalização sem que ao menos se perceba.

Veja-se, ao iniciar a fiscalização o agente, mesmo que plenamente convicto da existência de irregularidades cometidas pelo contribuinte não pode, simplesmente, lavrar uma autuação sem qualquer prova material. Justamente pela aplicação do princípio da presunção da inocência é que se exige e, neste ponto, este CARF é sempre rigoroso, a demonstração da infração cometida, do seu enquadramento legal e a juntada de provas de todo o alegado.

Mesmo assim, ainda que muito bem constituída a autuação, o processo administrativo de constituição do crédito tributário apenas se inicia com a ciência do lançamento. O contribuinte não é nem pode ser cobrado neste momento pois, em atenção ao princípio da presunção de inocência ele só poderá ser cobrado após o esgotamento de todas as instâncias de julgamento administrativo.

Demonstra-se, neste caso, que em nenhum lugar está escrito que o contribuinte não é cobrado em face da presunção de inocência, no entanto a norma que determina a suspensão da exigibilidade do crédito tributário baseou-se neste princípio para sua formação.

Por isso talvez, não sendo norma escrita em nenhum lugar, às vezes princípios jurídicos que não são tão comuns, podem causar estranheza e a refração de alguns intérpretes.

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.

Vejamos um exemplo prático do direito penal. O sujeito que pratica lesões corporais graves em outrem que é levado para o hospital e depois vem a óbito. Neste agir o sujeito está agindo da forma capitulada em dois tipos penais: o de lesão corporal grave e o de homicídio. O de lesão tem uma pena menor e o de homicídio tem uma pena maior, mas veja que a mesma ação deu azo à tipificação de dois crimes.

Pela aplicação do princípio da Consunção o sujeito, sendo provada sua culpa, cumprirá a pena exclusivamente pelo crime de homicídio (que é o mais amplo e absorve o menos amplo) e não receberá a pena cumulada de lesão corporal e homicídio. É aplicação direta do princípio.

No direito tributário, havendo a mesma ratio, há de haver a mesma conclusão. Não é o fato de o princípio ser afeito ao direito penal que o torna inaplicável ao direito tributário. Veja-se que o próprio Superior Tribunal de Justiça, em sede de análise de Recurso Especial já se manifestou pela possibilidade de aplicação do princípio ao direito tributário em relação ao mesmo problema.

Processo AgRg noREsp1576289 / RS-AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL - 2015/0325937-8 Relator(a) Ministro HERMAN BENJAMIN (1132) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 19/04/2016 Data da Publicação/Fonte DJe 27/05/2016

Ementa TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES.

1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015). 2. Agravo Regimental não provido.

Acórdão Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA Turma do Superior Tribunal de Justiça: "A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo interno, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."

Processo REsp 1496354 / PR - RECURSO ESPECIAL 2014/0296729-7 Relator(a) Ministro HUMBERTO MARTINS (1130) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 17/03/2015 Data da Publicação/Fonte DJe 24/03/2015

Ementa PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. 1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção.

Recurso especial improvido.

Acórdão "A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)." Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques (Presidente) e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator.

Os princípios não são de um direito ou de outro, são princípios de direito como um todo. Por questões de usualidade estuda-se mais em um determinado ramo, mas estes não deixam de poder ser aplicados a qualquer ramo do direito, senão, repisemos, cometeríamos a heresia de quebrar um princípio de direito ao negar-lhe aplicação. Quanto à isto existe norma posta? por óbvio que não, no entanto, é norma implícita que deve ser atendida pelos operadores do direito."

12 – Desse modo é notório que deve a multa aplicada nesses autos, ser absorvida em decorrência do lançamento no PAF 19515.006050/2008-94, do próprio tributo em si, em que se exige tais recolhimentos, devendo ser aplicado o princípio da consunção ao caso para afastar a aplicação da multa por ter o contribuinte deixado de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados indicados no relatório fiscal.

Conclusão

13 - Diante do exposto, conheço do recurso e no mérito, DOU –LHE PROVIMENTO, na forma da fundamentação acima.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso