



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

Processo nº 10120.013824/2008-01
Recurso nº 177.380 Voluntário
Acórdão nº 1201-00.337 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de setembro de 2010
Matéria IRPJ e outro
Recorrente Formulários Piloto Ltda
Recorrida 2ª Turma da DRJ/BSA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2006, 2007, 2008

Ementa: **VERDADE MATERIAL** – do Princípio da Verdade Material, ao qual se sujeita o contencioso administrativo fiscal, não decorre obrigação ao julgador de aceitar todo e qualquer pedido de formação probatória. O mandamento apenas anula as amarras da verdade formal, que impede a apreciação de provas que não estejam nos autos.

MULTA ISOLADA – a multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem, o que ocorreu integralmente no presente lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para afastar as multas isoladas. Vencido o conselheiro Régis Magalhães Soares de Queiroz que afastava à integralmente exigência, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Claudemir Rodrigues Malaquias - Presidente.

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator.

EDITADO EM: 23 MAR 2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Claudemir Rodrigues Malaquias, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Regis Magalhães Soares Queiroz, Marcelo Cuba Netto, Rafael Correia Fuso, Antonio Carlos Guidoni Filho.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive letter 'G' with a vertical stroke extending downwards.

Relatório

DA AUTUAÇÃO E DA IMPUGNAÇÃO

Abaixo tomo de empréstimo o relatório elaborado pela autoridade julgadora de primeiro grau acerca das referidas peças de acusação e defesa inaugural:

Em 14/10/2007, por ocasião da conclusão do procedimento de verificações obrigatórias (MPF 0120100 2008 00739-2), foram lavrados contra a interessada Autos de Infração do IRPJ e da CSLL, no montante de R\$ 3.102.933,79, assim discriminado por exação fiscal:

(...)

Infrações imputadas:

1) Autos de Infração do IRPJ e Reflexo (CSLL):

a) CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS – GLOSA DE CUSTOS.

Fato gerador: 31/12/2005.

Em relação aos fatos, consta dos respectivos Autos de Infração a seguinte descrição (fls. 124 e 135), verbis:

(...)

O contribuinte apresentou resposta ao Termo de Intimação Fiscal de 10/09/2008, fls. 38 a 40, não apresentando notas fiscais ou outros documentos que pudessem comprovar a realização do custo no valor de R\$ 2.247.120,82 (como serviços utilizados como insumos no mês de abril/2005), e o custo de R\$ 2.171.266,91 (como bens utilizados como insumo), informando apenas que houve erro no aproveitamento destes valores como crédito do PIS/Cofins não-cumulativo, conforme declaração, fl. 40. É importante esclarecer que este valor de R\$ 2.171.266,92 de bens utilizados como insumos, não foi declarado em PER/DCOMP para efeito de crédito de IPI.

Desta forma a fiscalização está glosando o valor de R\$ 4.418.387,73 (soma de 2.247.120,87 + 2.171.266,91), valores estes que foram utilizados como custo no DACON, fls. 108 a 111, e na apuração do Lucro Real anual da empresa no ano de 2005, conforme constatado em balancete constante do Livro de Apuração do Lucro Real, fls. 55 a 65.

(...)



b) **MULTAS ISOLADAS – FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E DA CSLL SOBRE BASE ESTIMADA** (fls.124/125, e 135 e 144), em face da glosa de custos.

Fatos geradores : 30/04/2005, 30/06/2005, 31/07/2005 e 31/12/2005

(...)

A empresa fez o Lucro Real Anual de 2005, com balancetes de suspensão, conforme DIPJ, fls. 66 a 94, sendo produzido pela fiscalização as planilhas de fls. 112 a 119, que resultou em falta de recolhimento de estimativa em alguns meses do ano de 2005, gerando multa isolada, conforme planilha de fls. 116 e 117 (...) e fls. 117 e 119 (...)

c) **COMPENSAÇÃO INDEVIDA. GLOSAS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO DO IRPJ E DA CSLL NÃO RECOLHIDOS**

COMPENSAÇÃO INDEVIDA A TÍTULO DE RECOLHIMENTOS ANTERIORES EFETUADOS A MAIOR

Fatos geradores: 31/12/2006 e 31/12/2007

Descrição dos fatos no Auto de Infração do IRPJ na fl. 125, verbis:

(...)

Glosa de compensação relativo ao imposto pago a maior no ano de 2005.

No ano-calendário 2005, a empresa efetuou recolhimentos de estimativa mensal e efetuou compensações com créditos de IPI, no entanto, com a glosa de custos realizada pela fiscalização neste ano-calendário, a totalidade dos recolhimentos e compensações de 2005, foram aproveitados totalmente neste mesmo ano, não existindo mais saldos a serem compensados em 2006 e 2007.

Assim estamos procedendo através deste auto de infração ao lançamento de ofício do imposto apurado pela própria empresa no seu lucro real anual de 2006 e 2007, conforme declaração de imposto de renda entregue à Receita Federal, fls. 95 a 107. No ano-calendário de 2006 foi aproveitado o valor de R\$ 76.111,92, referente a estimativa compensada com crédito de IPI, conforme demonstrativo na planilha de fl. 114.

(...)

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE CONTRIBUIÇÃO.

Fatos geradores: 31/12/2006 e 31/12/2007

Descrição dos fatos no Auto de Infração da CSLL na fl. 143 verbis:

(...)

O saldo de pagamentos e compensações de estimativa de 2005, foi totalmente aproveitado neste mesmo ano, sendo então lançado através de auto, os valores de imposto de renda e de Contribuição Social apurados pela própria empresa em suas declarações dos anos-calendário de 2006 e 2007, conforme DIPJ, fls. 95 a 107. No ano-calendário de 2006 foi aproveitado o valor de R\$ 42.180,43, referente a estimativa compensada com crédito do IPI, conforme demonstrativo na planilha de fl. 114.

(...)

O sujeito passivo tomou ciência dos Autos de Infração pessoalmente em 17/10/2008, por intermédio de sua Diretora (fls. 122, 133, 141); apresentou impugnação em 12/11/2008 (fls. 154/159), juntando, ainda, os documentos de fls. 160/161.

Consta, em síntese, da impugnação:

1) Dos custos e despesas não comprovados do ano-calendário 2005: *que a glosa de custos é deveras equivocada, já que a empresa arcou efetivamente com os custos em questão, uma vez que o valor de R\$ 2.247.120,82 refere-se a despesas com serviços utilizados como insumo no mês de abril/2005 e o valor de R\$ 2.171.266,91 refere-se, por sua vez, a custos com bens utilizados como insumo; que a impugnante está, ainda, envidando esforços no sentido de localizar a documentação desses custos que foram glosados; que – segundo a impugnante – tal documentação poderá ser apresentada a qualquer tempo e por qualquer meio, invocando o princípio da verdade material; que, ademais, se a fiscalização alegou que a impugnante não teria logrado comprovar a existência de tais custos, há que se considerar, todavia, que o fisco não comprovou a inexistência de tais custos, tampouco concedeu prazo suficiente para produção de tais provas, o que, por si só, torna absolutamente nulo o lançamento fiscal, por cerceamento de defesa.*

2) Da compensação indevida do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário 2006 e 2007: *que a compensação dos débitos do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário 2006 e 2007 com saldo de recolhimentos a maior do ano-calendário 2005 não foi aceita, pela inexistência desses recolhimentos a maior, pois em face das glosas de custos/despesas do ano-calendário 2005, houve recálculo dos débitos dessas exações fiscais, não restando saldo de recolhimento a maior para ser utilizado nos anos-calendário 2006 e 2007. Porém, caso a glosa de custos/despesas do ano-calendário 2005 seja declarada improcedente, a infração glosa de compensação também será insubsistente, pois trata-se de infração reflexa da glosa de custos/despesas.*

3) Da multa isolada do IRPJ e da CSLL do ano-calendário 2005 (falta de apuração e recolhimento do imposto e da contribuição devidos por estimativa): *que- caso seja declarada improcedente a glosa de custos/despesas – a multa isolada, por conseguinte,*

também será insubsistente, pois trata-se de infração reflexa da glosa de custos/despesas.

Argumenta a impugnante que, ainda que subsista a glosa de custos/despesas, a exigência de multa isolada não pode prevalecer, pois:

a) conforme consta dos autos, já houve o lançamento do IRPJ e da CSLL de ofício com respectiva multa de ofício de 75% sobre as diferenças que deixara de apurar e de recolher, em face da revisão da declaração de ajuste;

b) a multa isolada incide sobre bases de cálculo sobrepostas, configurando concomitância indevida de penalidade (multa de ofício e multa isolada). Nessa linha de caracterização de concomitância indevida de penalidades, a impugnante transcreveu, ainda, várias ementas de Acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que tratam da impossibilidade ou ilegitimidade de exigência simultânea de multa de ofício e multa isolada sobre bases de cálculo sobrepostas. Ainda, invocou princípio da consunção, de aplicação no Direito Penal, no sentido de absorção da infração de menor pena pela de maior penalidade.

c) quando já encerrado o ano-calendário, invocou precedentes do Egrégio Conselho de Contribuintes, inclusive transcreveu algumas ementas de Acórdãos, pela impossibilidade de exigência da multa isolada, pela falta de recolhimento de exações fiscais apuradas por estimativa; que, configurado o não recolhimento de débitos apurados por estimativa, prevalece os valores apurados na declaração de ajuste, não havendo que se falar em aplicação de multa isolada por falta de pagamento de exação fiscal por estimativa mensal, após encerrado o respectivo ano-calendário.

Por fim, a impugnante pediu, com base nesses argumentos sumarizados acima, a improcedência do lançamento fiscal.

DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

A decisão recorrida (fls. 166 a 180) negou provimento ao recurso voluntário, conforme ementa abaixo transcrita:

LANÇAMENTO DE OFÍCIO . IRPJ E CSLL. PRELIMINAR DE NULIDADE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA NA FASE INQUISITORIAL. PRELIMINAR REJEITADA.

A fase de investigação fiscal - realizada no interesse do fisco e por iniciativa do fisco - configura procedimento administrativo de natureza inquisitorial para apuração de infrações à legislação tributária e colheita de provas, nos moldes do inquérito policial. Vícios no inquérito policial não têm o condão de nulificar a ação penal proposta pelo Ministério Público. Da mesma forma, eventuais vícios no procedimento de investigação fiscal não têm o condão de macular de nulidade o Auto de

Infração lavrada por agente competente. Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa na fase investigatória, que tem natureza inquisitória, na qual inexistente acusação ou imputação de infração, mas tão-somente investigação fiscal. Os princípios do contraditório e da ampla defesa são de observância obrigatória na fase do processo administrativo fiscal, que se inicia com a peça vestibular que é o Auto de Infração.

PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL E MOMENTO PARA APRESENTAÇÃO DE PROVAS. PRECLUSÃO

O processo administrativo tributário, dentre os princípios que o norteiam, estão o princípio da informalidade e da verdade material. Porém, tais princípios, em alguma medida, sofrem restrições naturais pelo próprio rito processual e pelo princípio do impulso oficial, pois, caso contrário, se houvesse ampla e irrestrita liberdade quanto ao cumprimento de prazos e momento para produção de provas pelo administrado, o processo administrativo - como método de composição das lides administrativas - estaria inviabilizado, fadado ao fracasso, e seria o caos; não atingiria o seu desiderato que é resolução das contendas administrativas, mediante uma decisão final. Assim, existe preclusão, sim, no processo administrativo contra o sujeito passivo, ou seja, se os atos processuais a cargo do sujeito passivo não forem praticados no momento determinado pela norma processual, há perda dessa faculdade processual, e o ato processual não poderá mais ser praticado nos autos

CUSTOS E DESPESAS NÃO COMPROVADOS. INEXISTÊNCIA DE DOCUMENTOS HÁBEIS. GLOSA. LUCRO REAL ANUAL. DECLARAÇÃO DE AJUSTE. REVISÃO DE DECLARAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO DE DIFERENÇA DE IRPJ E CSLL

Em relação a custos e despesas escriturados pela autuada, exige-se - para fins fiscais - que tais lançamentos contábeis estejam calcados em documentos hábeis, sob pena de glosa desses custos e despesas na apuração do IRPJ e da CSLL.

AUTO COMPENSAÇÕES TRIBUTÁRIAS EFETUADAS PELO SUJEITO PASSIVO NAS DIPJ. INEXISTÊNCIA, EM PARTE, DOS CRÉDITOS UTILIZADOS. COMPENSAÇÕES, NESSA PARTE, GLOSADAS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO DO IRPJ E DA CSLL NÃO RECOLHIDOS.

Restando comprovado nos autos que em relação às compensações glosadas inexistem os respectivos créditos utilizados pela autuada, mantém-se a glosa das compensações tributárias e a exigência das respectivas exações fiscais lançadas de ofício.

MULTAS ISOLADAS POR VIOLAÇÃO DO DEVER DE ANTECIPAR O IRPJ E CSLL SUJEITOS À APURAÇÃO POR ESTIMATIVA MENSAL. INEXISTÊNCIA DE DUPLICIDADE DE PENALIDADE.

A base cálculo da multa de ofício por falta de pagamento de diferença de exação fiscal apurada na revisão interna de declaração de ajuste e a base de cálculo da obrigação de antecipar exação fiscal que deve ser apurada por estimativa mensal são diversas, e as razões ou fundamentos jurídicos para a exigência dessas multas, também, são diversos, ou distintos, conforme capitulação legal constante dos respectivos Autos de Infração.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O sujeito passivo apresentou recurso voluntário, às fls. 188 a 195, mediante o qual, em síntese, limitou-se a reiterar os argumentos já aduzidos na impugnação.

É o relatório do essencial.



Voto

Conselheiro Relator, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

Glosa de custos e despesas

A base de cálculo do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro é o resultado do cotejo entre elementos positivos (basicamente, as receitas) e negativos (custos e despesas).

Mais elementos positivos implica maior base de cálculo e, portanto, mais tributos a ser recolhidos; por outro lado, elementos negativos redundam numa menor base de cálculo e, deste modo, numa imposição tributária inferior.

Em razão dessa característica substancial da tributação pelo IRPJ e pela CSLL, cabe ao Fisco comprovar os elementos positivos (as receitas); ao passo que se impõe ao sujeito passivo a prova dos negativos.

O ônus da prova em relação aos elementos negativos é do sujeito passivo. O contrário implicaria impor ao Fisco a formação de “prova diabólica”, ou seja, de impossível formação.

Pois bem, o mero registro contábil – justamente por ser ato exclusivo do sujeito passivo – não faz prova a seu favor dos elementos negativos. Para tal, é necessário que faça a comprovação com documentação apta para tal.

A atividade de fiscalização, como destacado na decisão recorrida, apresenta o caráter inquisitivo. Em tese, a autuação pode ser realizada sem qualquer participação do acusado. Essa é a regra geral. Todavia, no caso de glosa de despesas e custos, se estavam escriturados, a acusação é sempre de “despesas e custos não comprovados” e, deste modo, é necessário que a autoridade fiscal *prove que não houve a prova*. É, pois, necessário, sob pena de improcedência da acusação, que intime o sujeito passivo para comprovar os elementos negativos registrados em sua escrituração contábil.

Feito isso e não tendo o sujeito passivo sido capaz de comprovar documentalmente os valores registrados, a autoridade fiscal estará legitimada a efetuar a autuação. Não haverá mais nada a provar.

É justamente o que deve ser verificado no presente feito.

Na descrição dos fatos, às fls. 123 e 124, a autoridade fiscal assim se manifesta:



Feitas as devidas verificações nos livros, foi produzido o Termo de Intimação Fiscal de 10/09/2008, fls. 36 e 37, solicitando para a empresa os seguintes esclarecimentos:

(...)

2) Fazendo a auditoria dos valores declarados de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil com as escriturações contábeis e fiscais, e ainda verificando as compensações destes tributos com o saldo de crédito de IPI, foram constatados valores de custos que não seguiam uma rotina média dos custos aplicados na produção. Assim, através desta intimação, nos itens 4 e 5, foi solicitado a comprovação dos custos declarados nos meses de abril e junho de 2005, fl. 36.

O contribuinte apresentou resposta ao Termo de Intimação Fiscal de 10/09/2008, fls. 38 a 40, não apresentando notas fiscais ou outros documentos que pudessem comprovar a realização do custo no valor de R\$ 2.247.120,82 (como serviços utilizados como insumos no mês de abril/2005), e do custo de R\$ 2.171.266,91 (como bens utilizados como insumos), informando apenas que houve erro no aproveitamento destes valores como 'crédito do PIS/COFINS não-cumulativo, conforme declaração, fl. 40. É importante esclarecer que este valor de R\$ 2.171.266,92 de bens utilizados como insumos, não foi declarado em PERDCOMP para efeito de crédito de IPI.

Desta forma a fiscalização está glosando o valor de R\$ 4.418.387,73 (soma de

2.247.120,82 + 2.171.266,91), valores estes que foram utilizados como custo na DACON, fls. 108 a 111, e na apuração do Lucro Real anual da empresa no ano de 2005, conforme constatado em balancete constante do Livro de Apuração do Lucro Real, fls. 55 a 65.

redação:

Na fl. 36, há a referida intimação fiscal, cujas solicitações possuem a seguinte

4) Na apuração do PIS/COFINS não-cumulativo de abril/2005, foi declarado em CRÉDITOS APURADOS o valor de R\$ 2.247.120,82 como SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. Apresentar o razão das contas que compõe este valor, bem como as respectivas notas fiscais ou documentos referentes a estes serviços.

5) Na apuração do PIS/COFINS não-cumu/ativo de junho/2005, foi declarado em CREDITOS APURADOS o valor de R\$ 4.112.776,79 como BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS. Apresentar o razão das contas que compõe este valor, bem como as respectivas notas fiscais ou documentos referentes a estes serviços.

Em resposta (fl. 40), o contribuinte teceu as considerações que se seguem:


ITEM 04 - Esclarecemos que houve erro quanto ao aproveitamento de crédito de PIS e COFINS não-cumulativos, eis que, pela natureza dos serviços contratados, constatamos que a Secretaria da Receita Federal não os admite como insumos capazes de permitir a transferência de créditos. Em face do exposto, solicitamos que sejam desconsiderados os valores dos créditos calculados sobre o custo de R\$ 2.247.120,82, sendo R\$ 37.07749 a título de crédito de PIS e R\$ 170.781,18 de COFINS.

ITEM 05- Esclarecemos que o valor correto dos custos para fins de cálculo dos créditos de PIS e COFINS é de R\$ 1.941.509,88, devendo ser desconsiderada a parcela excedente do insumos do tal de R\$ 4.112776,79 demonstrados na DACON pelos mesmos motivos anunciados no item anterior. Desse modo, os valores a serem utilizados como créditos fiscais serão os seguintes : $(4.112.776,79 - 1.941.509,88) = 2.171.266,92$ não aproveitado.

a) crédito de PIS R\$ 32.034,91; $(1.941.509,88 \times 1,65\%) = 32.034,91$

b) crédito de COFINS R\$ 147.554,75 $(1.941.509,88 \times 7,60\%) = 147.554,75$

De forma expressa, o sujeito passivo admite falhas na apuração do PIS e da Cofins (reconhece que os custos não dariam direito a crédito das referidas contribuições), mas não a inexistência dos custos para fins de apuração do IRPJ e da CSLL. Por outro lado, não atendeu à solicitação de apresentar o livro razão e os documentos fiscais que dariam suporte aos registros. Tal omissão foi considerada pela autoridade fiscal suficiente para glosar os referidos custos.

 É possível, em razão da redação da intimação, que o sujeito passivo tivesse interpretado a solicitação da autoridade fiscal como um questionamento relativo exclusivamente ao aproveitamento de créditos do PIS e da Cofins e, como reconheceu o equívoco no tocante a estas contribuições, julgou não mais fazer sentido apresentar os documentos solicitados.

Se assim fosse, por que razão não os apresentaria na fase impugnatória e nem no recurso voluntário?

É verdade que o contencioso administrativo fiscal rege-se pelo princípio da verdade material e não pela formal. Isso implica que o julgador não está limitado às provas constantes dos autos, se entender que elas são insuficientes para formar sua convicção acerca do fato jurídico tributário. Deve, nesse momento, buscar, mediante perícias e diligências, outras que houver. Tal procura, no entanto, não constitui uma obrigação diante de toda e qualquer alegação da defesa.

As diligências só se justificam, sob pena de violação do princípio da eficiência que deve nortear todas as atividades públicas, se for plausível a existência de provas capazes de conduzir o julgamento à direção diversa daquela que se configura com os elementos

dos autos. Não é o caso da situação processual com que se deparou a autoridade julgadora de primeiro grau.

Com relação ao exposto pedido de diligência no recurso, meu entendimento só pode, com maiores razões, ser similar ao acima exposto.

Ainda que pudesse alegar ter se confundido na interpretação da intimação fiscal e, com isso, ter deixado de apresentar os comprovantes dos custos, teve nova oportunidade, na impugnação, para apresentar documentos. Mais uma vez assim não procedeu.

Agora, na terceira oportunidade, ou seja, na fase recursal, clama para ser dada uma quarta, isto é, para apresentar os documentos apenas em diligência e não carrega sequer uma única prova indiciária da existência de documentos aptos a comprovar os custos glosados.

Essa omissão reiterada me leva à convicção de que tais provas não existem e, assim, não se deve mais procrastinar o julgamento do presente feito. Deve ser denegado o pedido de diligência e considerados não comprovados os custos glosados pela autoridade fiscal.

Desse modo, deve ser mantida também a autuação em relação à compensação indevida de valores por ser mero reflexo da glosa de custos.

Multa isolada

Já no tocante à aplicação de multa isolada, vale observar que 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 certa 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 regradada 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 devem 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.

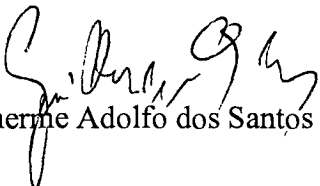
Assim, consideramos imperioso verificar se houve, em relação aos fatos que ensejaram a autuação de multas isoladas, também a imposição de multa proporcional e em que medida.

A autuação dos tributos e acréscimos, bem com das multas isoladas teve por fundamento exclusivamente a glosa de custos. Pela simples verificação das planilhas de fls.

117 e 119 e valores lançados, podemos, com segurança, afirmar que a glosa de custos acarretou com mais intensidade a redução dos tributos devidos que das estimativas, o que caracteriza a absorção integral das multas isoladas pelas proporcionais.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar as multas isoladas.


Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

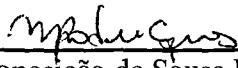
MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA CÂMARA - PRIMEIRA SEÇÃO

PROCESSO : 10120.013824/2008-01

TERMO DE INTIMAÇÃO

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão supra, nos termos do art. 81, § 3º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009.

Brasília 13 de maio de 2011.

M	
F	
C	
A	Maria Conceição de Sousa Rodrigues
R	Secretária da Segunda Câmara da
F	Primeira Seção

Ciência

Data: ____ / ____ / ____

Nome:

Procurador(a) da Fazenda Nacional

Encaminhamento da PFN:

apenas com ciência;

com Recurso Especial;

com Embargos de Declaração.