



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo n° 10380.001836/2005-71
Recurso n° 157.976 Voluntário
Matéria IRPJ
Acórdão n° 103-23.386
Sessão de 05 de março de 2008
Recorrente DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS FORTALEZA LTDA.
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-FORTALEZA/CE

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

Ementa: MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL – RETROATIVIDADE BENIGNA - O dispositivo legal que estabelecia a multa de ofício isolada, pela falta de recolhimento da estimativa mensal (Lei n. 9.430/96, art. 44, § 1º, I) foi modificado em face da Medida Provisória n. 351, de 22.01.2007, convertida na Lei 11.448/07. Redução da multa que se impõe ante a aplicação do princípio da retroatividade benigna, insculpido no art. 106, II, “a” do CTN. Recurso de ofício negado.

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 não ocorreu no presente lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interpostos por DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS FORTALEZA LTDA.

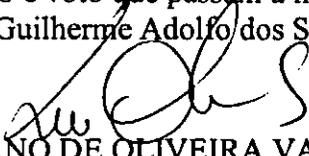
ACORDAM os membros da TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES, por voto de qualidade, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir o percentual da multa isolada para 50% (cinquenta por cento), vencidos os Conselheiros Alexandre Barbosa Jaguaribe (Relator), Antonio Carlos Guidoni Filho, Leonardo Lobo de Almeida (Suplente Convocado) e Paulo Jacinto do Nascimento, que também deram provimento para limitar a base de cálculo da multa ao montante do tributo apurado no ajuste,

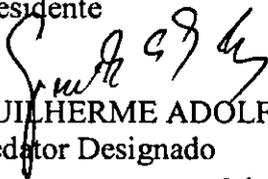
12

1

1

nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.


LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA
Presidente


GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES
Redator Designado

FORMALIZADO EM: 28 MAI 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto e Antônio Bezerra Neto.

Relatório

Trata-se de Recurso Ordinário interposto contra decisão da 4ª Turma, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, de Fortaleza, que considerou o lançamento questionado parcialmente procedente, estando a referida decisão emendada da seguinte forma:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NORMAS GERAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO. SUSTENTAÇÃO ORAL. INDEFERIMENTO. NULIDADE DO LANÇAMENTO - MULTA ISOLADA POR INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA, CALCULADO EM BASES ESTIMADAS. BASE DE CÁLCULO - COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS APURADOS EM PROCEDIMENTO DE OFÍCIO COM ALEGADOS CRÉDITOS EM NOME DA PESSOA JURÍDICA - ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI - No âmbito da legislação processual tributária, inexistente previsão para a realização de sustentação oral durante a sessão de julgamento de primeira instância. Não restando configurados os alegados vícios na formalização da exigência, descabe a nulidade do lançamento pleiteada pelo sujeito passivo.

A insuficiência no recolhimento do imposto por estimativa, sem que o contribuinte tenha demonstrado, através de balanço ou balancete de suspensão ou redução, não estar sujeito ao seu pagamento integral, submete o infrator à multa isolada prevista no inciso IV, do parágrafo 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

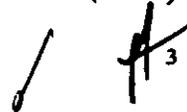
Devem ser excluídos das bases impositivas arroladas no procedimento fiscal, os valores que não configuram receitas de vendas (transferências de mercadorias entre estabelecimentos), e aqueles que a legislação determina expressamente que não compõem a base de cálculo do tributo a ser recolhido em bases estimadas (receitas de aplicações financeiras).

A compensação é uma prerrogativa deferida ao contribuinte, o qual deve observar os procedimentos fixados pela Administração Tributária, para aquele fim.

Os órgãos julgadores da Administração Fazendária afastarão a aplicação de lei, tratado ou ato normativo federal, somente na hipótese de sua declaração de inconstitucionalidade, por decisão do Supremo Tribunal Federal.

Lançamento Procedente em Parte."

O lançamento guerreado diz respeito a multa isolada, lançada em decorrência da verificação de insuficiências no recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)



incidente sobre bases de cálculo estimadas, constatadas nos períodos de apuração correspondentes aos meses de janeiro a dezembro dos anos-calendário de 1999 a 2003, e de fevereiro, março, e maio a julho do ano-calendário de 2004, conforme descrição dos fatos e demonstrativos constantes da peça acusatória.

Segundo a autoridade autuante, a empresa foi intimada a apresentar esclarecimentos sobre as diferenças detectadas entre a base de cálculo apurada pela fiscalização e aquela utilizada pela Contribuinte, para o cálculo das estimativas mensais, conforme demonstrativos anexos ao Termo de Intimação Fiscal nº 004, de fls. 38/40. Aduz, ainda, o autuante, que apurou as bases de cálculo por intermédio dos registros contábeis contidos nos Livros Razão e de folhas resumo dos Livros Registro de Saídas, dos anos-calendário de 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, e do período de janeiro a setembro de 2004.

Conforme planilhas de fls. 15 a 21, elaboradas pela Fiscalização, as bases de cálculo das receitas sobre vendas nos anos-calendário de 1999 a 2002 foram apuradas com a inclusão dos valores contabilizados nas seguintes contas: (i) *Vendas de Mercadorias*; (ii) *Saída de Merc. por Transf.*; (iii) *Receb. Gratuito Mercadorias*; e, (iv) *Ressarcim. Verba Promoc.*

Para o ano-calendário de 2003, e os períodos de apuração de janeiro a julho de 2004, as receitas de vendas incluem as seguintes rubricas: (i) *Vendas Cervejas e Refrigerantes*; (ii) *Vendas Aguardentes*; (iii) *Vendas Águas Minerais*; (iv) *Vendas Vasilhames*; (v) *Vendas Outras Mercadorias*; (vi) *Adicional Financeiro*; (vii) *Saídas Mercadorias Transfer.*; (viii) *Recebimento Gratuito Mercadorias*.

Após deduzir as “*exclusões e reduções da BC*”, as receitas de venda compuseram a base de cálculo com a aplicação do percentual de 8%, e as receitas das prestações de serviços foram levadas à tributação com base no percentual de 32%.

Por fim, para a apuração da base de cálculo do IRPJ, foram adicionados às bases imponíveis acima citadas, os valores referentes ao “*Total Outras Receitas*”.

Em sua peça recursal, afirma que a multa isolada somente pode ser exigida quando há tributo a ser pago, o que não se vislumbra no caso em apreço, pois como reconheceu o próprio julgador “a quo” à fl. 1131, “todas as parcelas aqui tratadas compuseram o lucro real anual apurado e declarado pela Autuada nos anos calendário objeto da exigência”.



Diz, ainda, a recorrente, que apurou saldo negativo e IRPJ, nos anos autuados, conforme comprovam as DIPJs por ela juntadas, que dão conta, também, de que teria efetuado as antecipações, bem assim, balanços de suspensão e de redução.

Em adição, afirma que ainda que a multa isolada fosse devida, a base de cálculo da mesma foi equivocadamente apurada, senão veja-se:

Erro na aplicação da alíquota de 32% ao invés de 8%, entendendo que a atividade de retirar as mercadorias na fábrica e as entregar aos clientes do distribuidor constitui atividade de transporte de cargas, sujeito ao percentual de 8%;

Os valores representativos de recuperação de custos e/ou despesas. Reafirma que os valores em questão não ingressaram como novas receitas, tendo em vista que possuem a correspondência em custos e despesas que se encontram registradas na contabilidade mensal da empresa;

Valores correspondentes a recebimentos gratuitos de mercadorias. Reafirma que tais valores somente devem ser considerados como sendo receitas quando efetivamente transformados em venda de mercadorias.

Ratifica os argumentos antes expendidos, em sua impugnação, quanto os valores recebidos da AMBEV, sobre os quais considera que houve uma cobrança em duplicidade. Afirma que o custo existente na operação de devolução de mercadorias foi desprezado pelo fisco.

É o relatório.

Handwritten signature and a checkmark.

Voto Vencido

Conselheiro ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, Relator

O recurso preenche as condições para a sua admissibilidade.

Dele conheço.

Multa Isolada

Em primeiro lugar, impõe-se aplicar a retroatividade benigna à multa isolada em face da superveniência de nova legislação que reduziu o valor da penalidade à 50%.

Veja-se, no particular, a redação conferida ao art. 44 da Lei n. 9.430/96 pela MP n. 351/07, *verbis*:

“Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

“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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida 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;

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.

§ 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.

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

..... " (NR)

Nesses termos, em homenagem ao princípio da retroatividade benigna, insculpido no art. 106, II, alíneas "a" e "c", do CTN, de mister a redução da penalidade imposta ao contribuinte.

Referido entendimento encontra respaldo na iterativa jurisprudência deste E. Conselho de Contribuintes.

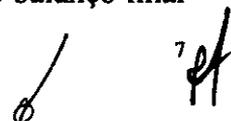
De outro lado, a lógica do pagamento de estimativas é de antecipar, para os meses do ano-calendário respectivo, o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria só devido ao final do exercício (em 31.12).

Sob o sistema de estimativa mensal, permite-se a redução dos pagamentos mensais caso o resultado tributável seja reduzido ou aumentado ao longo do ano-calendário, desde que evidenciado por balancetes de suspensão (art. 29, da Lei nº 8.981/94). Assim, via de regra, o tributo – sob a forma estimada - não será devido antecipadamente em caso de inexistência de lucro tributável.

Tal inferência se alinha coerentemente com o princípio de bases correntes, pois se a empresa nada deve ao longo do ano, nada deverá ao seu final. Se houvesse algum recolhimento prévio que não tem correspondência com o tributo devido ao final do período, tal fato implicaria apenas em restituição ou compensação tributária. Por outro lado, no encerramento do exercício, caso constatada a insuficiência de pagamento do tributo apurado pelo lucro real as empresas terão de complementar a estimativa que fora recolhida ao longo do mesmo período.

Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício. Eventuais diferenças a maior ou a menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução de tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

No presente caso, a fiscalização ocorreu após o término dos anos-calendário correspondentes. Foram levantados os balanços finais dos períodos ao invés de balancetes ou balanços de suspensão. Nesse caso, a exigência da norma sancionadora para que se comprove a inexistência de tributo é atendida. Vale dizer, após o encerramento do período, o balanço final



(de dezembro) é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário. Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor devido pelo contribuinte.

Se não há tributo devido, tampouco há base de cálculo para se apurar o valor da penalidade. Não há porque se obrigar o contribuinte a antecipar o que não é devido e forçá-lo a pedir restituição posteriormente.

Daí concluir que o balanço final é prova suficiente para afastar a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa.

Resta examinar, então, qual seria a hipótese em que, na presença de prejuízo fiscal, se deveria aplicar a multa isolada.

Na presença de prejuízo fiscal, a interpretação sistemática dos dois enunciados prescritivos dispostos no mesmo artigo aqui transcritos (*caput* e § 1º, inciso IV, do art. 44), conduz ao entendimento de que o procedimento fiscal e a aplicação da penalidade devem obrigatoriamente ocorrer no curso do ano-calendário, pois a conduta objetivada pela norma (dever de antecipar o tributo) é descumprida e, nesse momento, o efetivo resultado do exercício não está evidenciado mediante balancetes.

Assim, em virtude da inobservância da pessoa jurídica dos dispositivos legais reitores, o agente fiscal não tem como aferir a situação fiscal corrente do contribuinte. O legislador concede a fiscalização, durante o transcorrer do período-base, o poder de presumir que o valor apurado de forma estimada a partir da receita da empresa coincide com o tributo devido, desde que demonstrada a omissão do dever probatório atribuído pela lei ao contribuinte.

Essa presunção legal da existência de tributo não poderia ser desfeita após a aplicação da multa de lançamento de ofício pela posterior apresentação de balanço na fase de defesa administrativa, pois tornaria o arbitramento do tributo sob base estimada condicional.

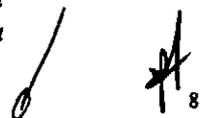
Em resumo, são estas as conclusões expostas nos Acórdãos abaixo transcritos, todos, da Relatoria do Eminentíssimo Conselheiro MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA:

CSRF/01-05.181

“CSLL – MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 precisa que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade isolada quando a base estimada exceder ao montante da contribuição devida apurada ao final do exercício.”

CSRF/01-05.179

“CSLL – MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – BASE DE CÁLCULO NEGATIVA - O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 precisa que a multa de ofício deve ser calculada sobre a



totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a empresa apura base de cálculo negativa em sua escrita fiscal ao final do exercício."

CSRF/01.05.201

"IRPJ – MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - PREJUÍZO FISCAL - O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 precisa que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a empresa apura prejuízo em sua escrita fiscal ao final do exercício."

Assim, após longas discussões, no âmbito dos Conselhos de Contribuintes, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, pacificou a matéria, no sentido de somente admitir a cobrança da multa isolada, sobre a estimativa não recolhida ou recolhida a menor, observado sempre, o encerramento do ano e a apuração do imposto.

No caso sob exame, da análise das DIPJs, anexadas pela recorrente (fls. 1074/1085), se verifica que, nos anos-calendário de 1999 a 2001, a recorrente apresentou prejuízo fiscal.

Assim, dou provimento ao recurso para limitar o valor da multa isolada ao valor do IRPJ apurado em cada período.

Das Bases de Cálculo Adotadas no Procedimento Fiscal.

Do Percentual Aplicável às Receitas de Prestação de Serviços.

Neste item, a recorrente censura o procedimento fiscal por haver adotado o percentual de 32%, para a apuração da base de cálculo relacionada às receitas de prestação de serviços, alegando que, como esses serviços se referem a transporte de cargas, o percentual cabível seria de 8%, conforme dispõe o artigo 3º, § 2º, inciso II, da IN SRF nº 93, de 1997.

constante das aludidas NF especifica que esses se referem Ocorre que as cópias das notas fiscais juntadas pela defesa às fls. 1.086 a 1.095 não se prestam para provar a alegações da defesa, pois se limitam aos meses de novembro e dezembro de 1999, enquanto o período em que se arrolou receitas de prestação de serviços vai de novembro de 1999 a outubro de 2000, incluindo, ainda, os meses de dezembro de 2000 e agosto de 2001.

Ademais, a discriminação dos serviços a *transporte e administração de estoques*, sem distinguir valores entre essas atividades, o que, do meu ponto de vista, não autoriza a aplicação do percentual pretendido pela Autuada, o que leva à rejeição do argumento.



Da Indevida Inclusão de Valores Representativos de Recuperação de Custos e/ou Despesas.

Alega a recorrente ser indevida a inclusão de valores relacionados à recuperação de Finsocial, INSS e ICMS, através de compensação de impostos a pagar, assim como, de Contribuição para o PIS e Cofins não recolhidos, lastreados em processos judiciais, por não configurarem ingressos de novas receitas, não devendo, por isso, integrarem a base de cálculo do imposto, conforme dispõem os incisos III e IV, do artigo 7º, da IN SRF nº 93, de 1997, e o ADI SRF nº 25/2003.

Segundo a recorrente, as aludidas recuperações não possuem natureza de novas receitas, porque constituem restituições de valores recolhidos indevidamente.

O objetivo do legislador, ao ressaltar a inclusão na base tributável de determinados valores que não configurem ingressos de novas receitas, foi o de evitar uma nova incidência tributária sobre grandezas já submetidas ao crivo da exação.

Entretanto, é de se ressaltar que a legislação prevê o cômputo, na determinação do lucro real, da recuperação ou devolução de custos, deduções ou provisões, quando dedutíveis, a teor do que dispõe o artigo 392, II, do RIR/99, e de créditos recuperados que tenham sido deduzidos anteriormente (Lei nº 9.430/96, artigo 12).

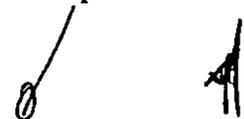
As rubricas aqui tratadas correspondem, efetivamente, a novos ingressos de recursos, os quais já haviam saído do patrimônio do contribuinte a título de pagamento de tributos e contribuições, que, tendo sido registrados como custos ou despesas, oneraram os respectivos períodos de apuração, sendo recuperados pelo sujeito passivo, por meio da via judicial ou administrativa, adotando-se o instituto da restituição e/ou da compensação.

No caso dos valores provisionados, a determinação para o seu cômputo na base impositiva do tributo, a título de recuperação ou devolução de custos, não se vincula ao ingresso de novas receitas, por possuírem a natureza compensatória da redução dos resultados do(s) período(s) em que foram eles onerados pela respectiva dedução, na forma da legislação citada.

A propósito do tratamento tributário dos valores restituídos a título de tributos, o próprio Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF nº 25, de 2003, invocado pela recorrente, prevê, no artigo 1º, a sua taxação pelo IRPJ e pela CSLL, como constou do procedimento fiscal, sendo que o argumento da defesa é centrado na tributação do PIS e da Cofins, cujas bases de cálculo não são afetadas pelo registro de custos e despesas, ao contrário daquelas exações, que incidem sobre os resultados da pessoa jurídica (receitas deduzidas de custos e despesas).

Não é por outra razão que o artigo 2º, do citado ato normativo reza que não ocorre a incidência das contribuições baseadas no faturamento sobre os valores de que se cuida.

Interessante notar mais uma incoerência da defesa, ao contestar essa parcela da autuação, posto que os argumentos utilizados contra a inclusão das presentes rubricas, levam a entender que não foram elas computadas pela Contribuinte na base anual do IRPJ, o que não corresponde à realidade. Ao contrário, verifica-se que todas as parcelas aqui tratadas



compuseram o lucro real anual apurado e declarado pela Autuada nos anos-calendário objeto da exigência, não se justificando a tese esposada pela defesa de que os valores não deveriam compor as bases mensais do IRPJ, quando ela espontaneamente os ofereceu à tributação em bases anuais.

Do Alegado *Bis In Idem* dos Valores Correspondentes ao Recebimento Gratuito de Mercadorias.

Segundo a defesa, a inclusão na base de cálculo do imposto de renda, dos valores referentes ao recebimento gratuito de mercadorias, como constou do AI, configura uma dupla tributação sobre a mesma grandeza econômica, posto que tais mercadorias foram vendidas, compondo a conta de *Venda de Mercadorias*, já devidamente tributada.

Constata-se, aqui, novo equívoco da recorrente, posto que ela confunde duas operações absolutamente distintas como fatos econômico-jurídicos, quais sejam, o recebimento a título gratuito de bens ou mercadorias (classificáveis na legislação tributária como subvenções correntes para custeio ou operação, e, como tal, computadas na determinação do lucro operacional – RIR/99, artigo 392, I), e a sua venda posterior a terceiros.

Na primeira, a pessoa jurídica registrará o valor do bem recebido a débito de uma conta de ativo e a crédito de receita – como efetivamente procedeu a Autuada, segundo cópias de seus assentamentos contábeis acostadas aos autos – e, na segunda, debitará uma conta de custos e creditará outra conta de receitas, representativa da venda. Como o custeamento do bem vendido tomará como base o montante adotado para a sua incorporação ao patrimônio da pessoa jurídica, a tributação nessa segunda operação se limitará ao lucro (preço de venda menos o de custo), não procedendo, portanto, a tese de existência do *bis in idem* aventada.

Compulsando os autos, se verifica que foi exatamente dessa forma que procedeu a recorrente, ou seja, ao vender as mercadorias recebidas gratuitamente, lançou como custos os valores antes registrados como receitas, anulando os efeitos tributários da segunda operação (ver, por exemplo, as cópias do Razão às fls. 67, 82, 90, 97, 114, 122, 130 e 148, comparando-as com os registros dos recebimentos gratuitos de mercadorias nos respectivos períodos).

CONCLUSÃO

Diante do acima exposto, oriento meu voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso para reduzir a multa isolada ao patamar de 50%, limitando, ainda, sua incidência ao resultado apurado nos anos-calendário de 1999 a 2004.

Sala das Sessões, em 05 de março de 2008

ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE

Voto Vencedor

Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES , Redator Designado

No julgado do recurso nº 149.278, assim externei minha posição sobre o tema relativo à multa isolada:

Realmente, a posição dominante no Conselho de Contribuinte é a espelhada na decisão da Câmara Superior que se segue:

Número do **108-128691**

Recurso:

Turma: **PRIMEIRA TURMA**

Número do **13502.000331/2001-20**

Processo:

Tipo do Recurso: **RECURSO DE DIVERGÊNCIA**

Matéria: **IRPJ**

Recorrente: **CATA NORDESTE S.A.**

Interessado(a): **FAZENDA NACIONAL**

Data da Sessão: **12/04/2004 15:30:00**

Relator(a): **José Clóvis Alves**

Acórdão: **CSRF/01-04.930**

Decisão: **DPM - DAR PROVIMENTO POR MAIORIA**

Texto da Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso. Vencidos os
Decisão: Conselheiros Antonio de Freitas Dutra, Marcos Vinicius Neder de Lima, José Henrique Longo, Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antônio Gadelha Dias que negaram provimento ao recurso.

Inteiro Teor do
Acórdão

Ementa: **IRPJ – MULTA ISOLADA – FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ COM BASE NO LUCRO ESTIMADO – A regra é o pagamento com base no lucro real apurado no trimestre, a exceção é a opção feita pelo contribuinte de recolhimento do imposto e adicional determinados sobre base de cálculo estimada. A Pessoa Jurídica somente poderá suspender ou reduzir o imposto devido a partir do segundo mês do ano calendário, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculados com base no lucro real do período em curso. (Lei nº 8.981/95, art. 35 c/c art. 2º Lei nº 9.430/96).**

A falta de recolhimento está sujeita às multas de 75% ou 150%, quando o contribuinte não demonstra ser indevido o valor do IRPJ do mês em virtude de recolhimento excedentes em períodos anteriores. (Lei nº 9.430/96 44 § 1º inciso IV c/c art. 2º).

A base de cálculo da multa é o valor do imposto calculado sobre lucro estimado não recolhido ou diferença entre a devido e o recolhido até a apuração do lucro real anual. A partir da apuração do lucro real anual, o limite para a base de cálculo da sanção é a diferença entre o imposto anual devido e a estimativa obrigatória, se menor. (Lei nº 9.430/96 art. 44 caput c/c § 1º inciso IV e Lei 8.981/95 art. 35 § 1º letra "b").

A multa pode ser aplicada tanto dentro do ano calendário a que se referem os fatos geradores, como nos anos subsequentes dentro do período decadencial contado dos fatos geradores. Se aplicada depois do levantamento do balanço a base de cálculo da multa isolada é a diferença entre o lucro real anual apurado e a estimativa obrigatória recolhida.

Segundo esse posicionamento, a multa isolada em razão do não recolhimento de antecipações deve se ater ao imposto apurado no ajuste anual. Se nenhum imposto ao final for apurado, nenhuma multa será devida, dentre outros motivos, por ausência de base de cálculo. Não se poderia punir o particular tomando-se por base um tributo que não seria mais devido.

Essa jurisprudência, no entanto, é fruto da enorme carência no cenário nacional de estudos acerca do regime jurídico das sanções administrativas e, mais especificamente, das sanções tributárias.

Diante disso, é comum que se apliquem princípios atinentes ao regime jurídico tributário.

Nada obstante, 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, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, 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.

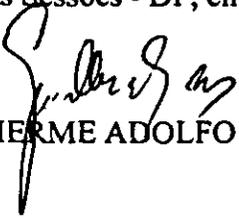
É o que ocorre no presente caso. Apesar de não ter havido infração quanto ao tributo devido em definitivo (análoga ao estelionato), caracterizou-se a infração pelo não pagamento da antecipação (análoga ao falso), que deve ser sancionada.

Deve-se, assim, ser mantida na integralidade a base de incidência do percentual sancionador.

Conforme relatório, em todos os períodos abarcados pela autuação, não houve lançamento, sobre um mesmo valor, de multa proporcional e isolada.

Isto posto, voto no sentido de negar provimento ao recurso quanto a essa parte, ou seja, para manter integralmente as multas isoladas.

Sala das Sessões - DF, em 05 de março de 2008


GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES