



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

Processo nº 10380.013153/2003-02
Recurso nº 154.877 Voluntário
Acórdão nº 1201-00.166 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de agosto de 2009
Matéria CSLL
Recorrente Royal Factoring Fomento Mercantil Ltda.
Recorrida 3ª Turma/DRJ-Fortaliza/CE

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercício: 1999, 2000

Ementa: **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.

RETROATIVIDADE BENIGNA – uma vez que o inciso II, art. 44, da Lei 9.430/96 foi alterado pela Lei 11.488/07, a qual reduziu o índice da multa isolada de 75% para 50%, deve a autoridade julgadora, por dever de ofício, aplicar o menor dos percentuais por força da retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II, do CTN, que determina tal procedimento para os atos não definitivamente julgados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, para excluir da base de cálculo da multa de ofício isolada, as omissões de receita sobre as quais houve lançamento de CSLL e respectiva multa proporcional, conforme apurado pelo relator; e, por unanimidade de votos, reduzir o percentual da multa de ofício isolada para o patamar de 50%, vencidos os conselheiros Marcelo Cuba Netto (Suplente Convocado) e Adriana Gomes Rego, que mantinham a multa isolada sobre a totalidade da base de cálculo apurada, e os conselheiros Regis Magalhães Soares Queiroz e Antonio Carlos Guidoni Filho, que davam provimento integral ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


ADRIANA GOMES REGO - Presidente


GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES - Relator

EDITADO EM: **18 FEV 2010**

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: os Conselheiros Adriana Gomes Rego (Presidente), Orlando José Gonçalves Bueno, Regis Magalhães Soares Queiroz, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Marcelo Cuba Netto (Suplente Convocado) e Antonio Carlos Guidoni Filho (Vice Presidente de Turma).

Relatório

Em ação fiscal direta em face do contribuinte em epígrafe, foi lavrado auto de infração de multa isolada.

O sujeito passivo apresentou impugnação às fls. 27 a 38.

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

Contra o sujeito passivo de que trata o presente processo foi lavrado auto de infração da Contribuição Social sobre o Lucro – CSL (fls. 04/09), no valor total de R\$ 16.536,07, incluindo encargos legais.

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 05, foram apuradas as seguintes infrações, em síntese:

1- Multas Isoladas- Diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago- CSLL Estimativa (verificações obrigatórias).

Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre os valores declarados e os escriturados gerando falta de pagamento do IRPJ incidente sobre a base de cálculo mensal, no ao-calendário de 1998 e nos meses de janeiro a abril de 1999.

Enquadramento legal: arts. 889, incisos III e IV do RIR/94; arts. 2º, 43, 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96.

Inconformado com as exigências, das quais tomou ciência em 22/12/2003, fls. 04, apresentou o contribuinte impugnação em 21/01/2003, fls. 27/38, alegando, em síntese, no que interessa ao presente processo, já que apresentou uma mesma impugnação para a contestação de outros lançamentos formalizados na mesma ocasião e constante de outros processos, que:

Das multas isoladas do IRPJ e da CSLL

- há falta de clareza na apuração e na descrição dos fatos motivadores da aplicação das multas isoladas e que é impossível a aplicação da penalidade da multa isolada por bis in idem.

- quando da aplicação de uma multa, decorrente de divergências materiais na base de cálculo de um tributo, inclusive a dita multa isolada, é indispensável demonstração detalhada da base de cálculo da qual ela se origina;

- no caso em tela, o auditor se resume a apurar uma multa isolada mensal de 75% sobre uma base de cálculo de difícil constatação, o que viciaria de nulidade o auto de infração;

- outros aspectos importantes, imprescindíveis à análise da impugnante, mostram-se tolhidos, como, por exemplo, o caso da impugnante ter declarado, por erro, determinado valor, seja na DIPJ ou DCTF, de forma diferente da escrita contábil, quando caberia uma revisão do lançamento, se constatado um mero equívoco ou erro de forma;

- todavia, prossegue, a forma como se apresenta a constituição do crédito tributário impossibilita qualquer exame razoável sobre o que realmente aconteceu.

Independentemente da fragilidade material da multa isolada, a sua incidência gera um bis in idem, que seria evidenciado pelo exame do artigo 44 da Lei nº 9.430/96: ao caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 agrega-se a inteligência do § 1º, na qual é regulado o modo pelo qual as multas serão exigidas; as dicções "juntamente" (§ 1º, inciso I) e "isoladamente" (§ 1º, inciso IV) não denotam a idéia de duas infrações distintas.

É necessário observar que as antecipações por estimativa não são fatos jurídicos isolados da apuração anual de IRPJ pelo Lucro Real. Na verdade o IRPJ pago por estimativa só se consolida como efetivamente devido ou como pago a maior no fim do exercício. Até lá, essa antecipação não passa de mera expectativa de IRPJ devido, não se podendo multar uma expectativa.

A impugnante colaciona, às fls. 36, ementas da jurisprudência administrativa orientadas no sentido de que é indevida, por bis in idem, a aplicação de multa isolada em lançamento de tributo acrescido de cominações de ofício.

Por fim, solicita a improcedência do lançamento.

DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

A decisão recorrida (fls. 42 a 46) negou provimento à defesa, conforme ementa abaixo transcrita:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1998, 1999

Ementa: PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. PENALIDADE. RECOLHIMENTO - A falta de pagamento do imposto mensal por estimativa, no caso de contribuinte optante por essa sistemática, enseja a aplicação de multa isolada.

CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE - Não compete à autoridade administrativa decidir sobre a legalidade ou a constitucionalidade dos atos emanados dos Poderes Legislativo e Executivo.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O sujeito passivo apresentou recurso voluntário, às fls. 51 a 57, mediante o qual se limitou a reiterar os argumentos já trazidos na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

De início, cabe assentar que não procede a alegação da defesa de falta de clareza na apuração de valores e descrição dos fatos.

Na fl. 05, consta com precisão a descrição dos fatos; já nas fl.13 e 14, estão localizados demonstrativos da base de cálculo sobre a qual incidiu o percentual sancionador.

Nada obstante, conforme descrição dos fatos da referida fl. 05, a própria autoridade fiscal afirma que parte da diferença que ensejou o lançamento das multas isoladas são relativas a omissão de receita, a qual foi objeto de outro auto de infração. Estes valores correspondem a R\$ 1.000.000,00 e R\$ 26.330,60, respectivamente, para os meses de setembro e outubro de 1998; e, de fato, constatei, mediante consulta ao sistema decisões, que houve lançamento de IRPJ e CSLL e as respectivas multas proporcionais sobre estas quantias no processo nº 10380.013150/2003-61.

Essas observações são relevantes em razão do meu entendimento acerca da aplicação da multa isolada e da proporcional.

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 vários aspectos 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 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 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.

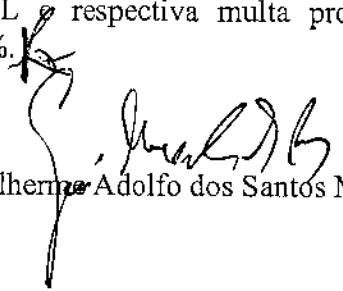
— — — — — É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se uma omissão acarreta o dever de antecipar, mas não o de pagar pune-se a não antecipação com multa isolada.

No presente caso, as parcelas de multa isolada que se estearam sobre os valores de omissão de receita de R\$ 1.000.000,00 e R\$ 26.330,60, respectivamente, para os meses de setembro e outubro de 1998, devem ser afastadas, pois são absorvidas pela multa proporcional lançada no processo nº 10380.013150/2003-61.

Como o percentual estimado da CSLL é de 12% e a alíquota é de 8%, devem ser afastadas as parcelas da multa que incidiram sobre R\$ 9.600,00 (8% x 12% x R\$ 1.000.000,00) e R\$ 252,77 (8% x 12% x R\$ 26.330,60). As bases sobre as quais devem incidir o percentual punitivo (à fl. 13) devem ser reduzidas de R\$ 13.034,56 para R\$ 3.434,56 e de R\$ 2.900,58 para R\$ 2.647,81, respectivamente, em relação aos meses de setembro e outubro de 1998.

Também vale observar que o percentual sancionador aplicado foi de 75%, o qual foi mantido na decisão recorrida. Nada obstante, a Lei 9.430/96, teve seu artigo 44, inciso II, alterado pela Lei 11.488/07, a qual reduziu o referido percentual para 50%. Conforme reza o artigo 106 do CTN, inciso II, alínea “c”: *“A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática”*. Trata-se da denominada retroatividade benigna, que deve ser aplicada ao presente caso por dever de ofício da autoridade julgadora, o que impõe reconhecer de ofício a redução do percentual da sanção pecuniária isolada de 75% para 50%.

Voto, pois, por dar provimento parcial ao recurso voluntário com o fito de excluir da base de cálculo da multa isolada as omissões de receita sobre as quais houve lançamento de CSLL e respectiva multa proporcional, bem como reduzir o percentual sancionador para 50%.


Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator