

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

**Processo nº** 10680.000589/2004-20  
**Recurso nº** 141.290 Voluntário  
**Acórdão nº** 1201-00.257 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de maio de 2010  
**Matéria** CSLL  
**Recorrente** MG Master Ltda.  
**Recorrida** 2ª Turma/DRJ-Belo Horizonte/MG

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercício: 1999

Ementa: **MULTA – CARÁTER CONFISCATÓRIO** – afastar sanções pecuniárias expressamente previstas em diplomas legais sob o fundamento de seu caráter confiscatório, implicaria declarar a inconstitucionalidade de lei, o que não é da competência de órgãos de “jurisdição” administrativa.

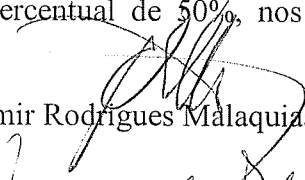
**RETROATIVIDADE BENIGNA** – o inciso II, art. 44, da Lei 9.430/96, que estabelecia multa isolada de 75% pelo não recolhimento de estimativas, bem como o inciso IV, § 1º do mesmo artigo que qualificava a sanção para o patamar de 150% em razão do elemento volitivo da infração, foram alterados pela Lei 11.488/07, a qual reduziu o índice da multa isolada, em ambos os casos, para 50%. Desse modo, 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.

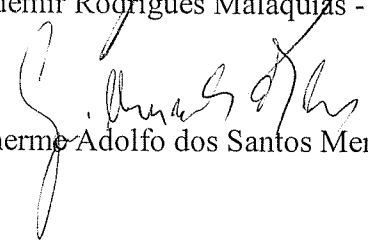
**MULTA ISOLADA** – a multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não 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, afastar a preliminar de caráter confiscatório e, no mérito, dar provimento ao recurso. Vencido o conselheiro Flávio Vilela Campos, que dava provimento parcial para manter a exigência da

multa, reduzindo-a ao percentual de 50%, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

  
Claudemir Rodrigues Malaquias - Presidente.

  
Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator.

EDITADO EM:

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Claudemir Rodrigues Malaquias, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, André Almeida Blanco (Suplente Convocado), Flávio Vilela Campos, Regis Magalhães Soares Queiroz, Antonio Carlos Guidoni Filho.

## Relatório

O presente feito trata de multa isolada no patamar qualificado de 150% pelo não recolhimento de estimativas de CSLL do ano-calendário de 1998.

Por meio do acórdão 108-08.683 às fls. 275 a 287, a extinta Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte havia dado provimento integral ao recurso voluntário de fls. 194 a 215, sob o fundamento de ilegalidade da aplicação de multa de ofício na sucessora.

Já a Câmara de Superior de Recursos Fiscais ao analisar o recurso especial da Fazenda Nacional, deu-lhe provimento por meio do acórdão 9101-00.050 de fls. 373 a 384 sob o fundamento de ser legal a aplicação de multa de ofício, uma vez comprovado nos autos que ambas as sociedades sucessora e sucedida sempre estiveram sob controle comum, e determinou o retorno dos autos à “Câmara de origem ou àquela que a sucedeu para o exame das demais questões tratadas no recurso voluntário interposto”.

Ao compulsarmos o voto condutor do acórdão 108-08.683, podemos constatar que já foram enfrentadas as seguintes questões:

### Preliminares

a) decadência; neste ponto, o acórdão considerou caracterizado o evidente intuito doloso da conduta delitiva;

b) nulidade do lançamento em razão de cerceamento ao direito de defesa;

### Mérito

c) multa na sucessora;

d) adesão ao PAES e suspensão do crédito tributário;

e) falta de base legal e constitucional para a aplicação de juros à taxa SELIC;

Deixaram, porém, de ser apreciadas as seguintes razões do recurso voluntário:

f) concomitância da multa isolada com a multa de ofício;

g) caráter confiscatório da multa.

É o relatório.



## Voto

Conselheiro Relator, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

### Vedação ao confisco

De início, cumpre-nos não conhecer das razões acerca do suposto caráter confiscatório da sanção pecuniária. Afastar multa prevista expressamente em diploma legal sob tal fundamento implicaria declarar a inconstitucionalidade de lei, o que não é da competência deste Colegiado Administrativo, como já sumulado:

*Súmula 1º CC nº 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

### Retroatividade benigna

Antes de nos debruçarmos acerca da alegação de concomitância, entendemos ser necessário apreciar de ofício a alteração do diploma legal que ensejou a alteração em prestígio à denominada retroatividade benigna positivada no 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”.

Constata-se que o índice sancionador aplicado foi de 150% em razão da aplicação combinada do inciso II, art. 44 da Lei 9.430/96, com o inciso IV, § 1º do mesmo artigo. Abaixo, transcrevemos os referidos dispositivos:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*(...)*

*II - cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.*

*(...)*

*§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

*(...)*

*IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;*

Esse artigo 44 e seus sub-dispositivos sofreram diversas modificações posteriores. Para o deslinde da questão, julgamos suficiente a leitura do seguinte conjunto de enunciados prescritivos, cuja redação está atualmente em vigor e foi conferida pela Lei 11.488/07:

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

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*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)*

*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 nº 11.488, de 2007)*

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

Constatamos, assim, que a multa pela falta de recolhimento de estimativa no seu patamar objetivo foi reduzida de 75% para 50% (a de 75% estava prevista no inciso I do art. 44, que não foi reproduzido), ao passo que foi revogada a qualificação no caso de condutas dolosas (a qualificação só foi mantida no § 1º para as multas acompanhadas do lançamento de tributo devido). Desse modo, hoje a sanção prevista é de 50% independentemente do caráter volitivo da conduta e é esse o patamar sancionador que deve prevalecer no lugar de 150%.

### **Dupla punição**

Por derradeiro, nos cabe analisar o argumento da dupla punição por meio de multa isolada e de ofício.

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.

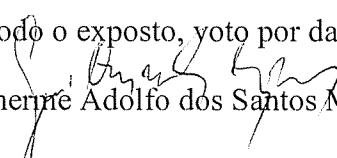
Assim, consideramos imperioso verificar se houve em relação aos fatos que ensejaram a autuação de multas isoladas também a imposição de multa proporcional e em que medida.

O termo de verificação de infração de fls. 09 a 21 reporta não só os fatos que ensejaram a presente autuação, mas todo o conjunto de auditorias que levou à autuação da empresa MG Master Ltda em razão de omissões praticadas por 24 (vinte quatro) empresas sucedidas. Foram 24 (vinte quatro) autuações de IRPJ e seus reflexos e 46 (quarenta e seis) autuações relativas a multas isoladas de IRPJ e CSLL (vinte e três para cada tributo). Só uma das empresas incorporadas não sofreu autuação de multas isoladas por adotar o regime do lucro presumido.

O presente feito é uma dessas quarenta e seis autuações de multa isolada e está relacionado com uma das vinte e quatro autuações de IRPJ e seus reflexos. Nos autos, não consta a referência ao processo em que foram lançados o valor principal dos tributos e as respectivas multas, mas por meio da planilha de fl. 22, podemos constatar que a estimativa não recolhida decorrente da omissão de receitas foi aferida através do recálculo dos balanços de suspensão/redução com valores positivos até o último mês da operação de incorporação, isto é, agosto. Assim, mesmo sem compulsarmos os autos do processo principal (o qual, repetimos, não foi identificado no presente feito), somos levados à conclusão de que a base da autuação do valor principal de CSLL se identificou com a base que serviu de cálculo das estimativas. Isso implica a sua absorção integral.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto por dar provimento integral ao recurso voluntário.

  
Guilherme Adolfo dos Santos Mendes



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

PROCESSO : 10680.000589/2004-20

**TERMO DE INTIMAÇÃO**

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada nos despachos 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, 16 de dezembro de 2010.

Maria Conceição de Sousa Rodrigues  
Secretária da Câmara

**Ciência**

Data: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
Nome:

Procurador(a) da Fazenda Nacional

**Encaminhamento da PFN:**

- ☐ apenas com ciência;
- ☐ com Recurso Especial;
- ☐ com Embargos de Declaração.