



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

**Processo n°** 14041.000400/2004-85  
**Recurso n°** 149.278 Voluntário  
**Matéria** IRPJ e Outro  
**Acórdão n°** 103-23.370  
**Sessão de** 24 de janeiro de 2008  
**Recorrente** Vértice Engenharia e Comércio Ltda.  
**Recorrida** 2ª Turma/DRJ-Brasília/DF

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 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, o que não ocorreu no presente lançamento.

**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 de recurso interposto por VERTICE ENGENHARIA E COMÉRCIO LTDA.

ACORDAM os membros da TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE, pelo voto de qualidade entenderam devido o lançamento da multa isolada, vencidos os Conselheiros Márcio Machado Caldeira, Alexandre Barbosa Jaguaripe, Antonio Carlos Guidoni Filho e Paulo Jacinto do Nascimento, que deram provimento parcial ao recurso para limitá-la ao tributo devido apurado no ano-calendário. Votaram pela conclusão os Conselheiros Antônio Bezerra Neto e Luciano de Oliveira Valença (Presidente). Por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir o percentual da multa isolada a 50% (cinquenta por cento), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA

Presidente



GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES

Relator

FORMALIZADO EM: 06 MAR 2008

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro Leonardo de Andrade  
Couto

## Relatório

O presente processo versa sobre autos de infração de IRPJ e CSLL relativos ao ano-calendário de 1999 em decorrência de glosa de despesas não comprovadas, bem como multa isolada em razão da insuficiência de recolhimento mensal de IRPJ por estimativa calculada com base na receita bruta.

A impugnação foi apresentada às fls 290 a 297.

A decisão de primeiro grau de fls. 1161 1164 afastou a autuação do IRPJ e CSLL, por considerar comprovadas as despesas (desta parte, não se promoveu recurso de ofício). No entanto, manteve a autuação relativa à multa isolada.

Foi apresentado recurso voluntário tempestivamente às fls. 1169 a 1175, por meio do qual a defesa contesta o crédito remanescente relativo à multa, uma vez que fere a jurisprudência do Conselho de Contribuintes. Para tal, reproduz acórdãos que adotariam posições a seu favor.

É o relatório.

A handwritten signature consisting of the letters 'S' and 'I' connected by a diagonal stroke.

## Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Relator

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

**Número do Recurso: 108-128691**

Turma: PRIMEIRA TURMA

Número do Processo: 13502.000331/2001-20

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 Decisão: Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Antonio de Freitas Dutra, Marcos Vinícius 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 art. 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 o 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 descumprirem 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. Nada obstante, constata-se que o índice sancionador aplicado foi de 75%. 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.

Isso posto, voto pela procedência parcial do recurso voluntário com o fito de reduzir o percentual da sanção pecuniária isolada de 75% para 50%.

Sala das Sessões, em 24 de janeiro de 2008

GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES