



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

Processo nº 10580.721834/2008-98
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-002.740 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de fevereiro de 2018
Matéria MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA
Recorrente INOVOPLAST INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE EMBALAGENS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

FALTA DE PAGAMENTO DE ESTIMATIVA. MULTA. APURAÇÃO. EXCLUSÃO DO IPI.

Na apuração da multa por falta de pagamento de estimativa mensal, deve ser apurado o valor devido a título de estimativa, considerando a receita bruta dela excluída o IPI.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2005

FALTA DE PAGAMENTO DE ESTIMATIVA. MULTA. APURAÇÃO. EXCLUSÃO DO IPI.

Na apuração da multa por falta de pagamento de estimativa mensal, deve ser apurado o valor devido a título de estimativa, considerando a receita bruta dela excluída o IPI.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Bianca Felícia Rothschild.

Relatório

Trata-se de recurso interposto por INOVOPLAST INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE EMBALAGENS LTDA., pessoa jurídica já qualificada nos autos, contra o Acórdão nº 15-20.222 (fls. 327 a 343) da 2ª Turma da DRJ - Salvador, que deu parcial provimento à impugnação da multa por falta e insuficiência de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL.

A DRJ - SDR deu provimento apenas para reduzir de 32% para 8% o coeficiente aplicado sobre as receitas de industrialização por encomenda. No mais, a exigência fiscal foi mantida. A ementa do acórdão recorrido foi assim redigida:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

NULIDADE.

Descabe a arguição de nulidade quando se verifica que o Auto de Infração foi lavrado por pessoa competente para fazê-lo e em consonância com a legislação vigente.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

Devem ser negadas as solicitações de diligência consideradas desnecessárias à solução do litígio.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA.

Restando comprovada, no caso de pessoa jurídica que apura seu resultado com base no lucro real anual, insuficiência dos valores declarados em DCTF e recolhidos a título de estimativas mensais do IRPJ, fica autorizado o lançamento da multa de ofício isolada incidente sobre a diferença apurada em cada mês.

RECEITA DE VENDAS. RECEITA BRUTA. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI).

O valor do IPI destacado na nota fiscal de venda não integra a receita de vendas; não é uma despesa redutora dessas receitas; não compõe a receita bruta; não é

escriturado em conta de resultado; e não foi computado na base de cálculo do imposto estimado apurado no Auto de Infração.

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. NATUREZA DAS RECEITAS.

Ressalvados os casos específicos, distinguidos expressamente pela legislação de regência com a natureza de prestação de serviços, caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como a atividade exercida pela Contribuinte, que transforma as matérias-primas adquiridas ou fornecidas pela empresa encomendante, importando na obtenção de espécie nova.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2005

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA.

Restando comprovada, no caso de pessoa jurídica que apura seu resultado com base no lucro real anual, insuficiência dos valores declarados em DCTF e recolhidos, a título de estimativas mensais da CSLL, fica autorizado o lançamento da multa de ofício isolada incidente sobre a diferença apurada em cada mês.

Lançamento Procedente em Parte

Não resignada com a decisão de primeira instância, a contribuinte interpôs recurso, alegando basicamente três pontos: a) erro na capitulação legal do auto de infração; b) impossibilidade de exigir multa isolada após o término do ano base; e c) falta de exclusão do IPI na apuração da receita bruta.

A imprecisão ao descrever os fatos e o erro na capitulação legal teriam acarretado prejuízo ao direito de defesa, gerando nulidade do lançamento. Ademais, não caberia multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, quando o contribuinte, que apurou prejuízo no final do ano base, poderia ter refletido, em cada mês, esse resultado mediante balancetes de verificação. Por fim, os valores das estimativas, tomadas como base de cálculo das multas, estariam infladas pela presença do IPI, que não foi excluído pelo fiscal autuante.

Vindo os autos a julgamento, decidiu o Colegiado pela realização de diligência. Na Resolução nº 1802-000.045 (fls. 380 a 393), determinou-se o retorno dos autos à unidade de origem para que fossem "*elaborados demonstrativos detalhados em relação às rubricas que compõem as bases de cálculo, com a devida exclusão dos valores relativos ao IPI*". (fl. 393)

A diligência resultou no relatório de fl. 396 e nas planilhas de fls. 397 a 399, sobre os quais a recorrente se manifestou às fls. 437 a 442. A recorrente não concordou com a utilização do percentual de 32% sobre as receitas de industrialização por encomenda e com a manutenção do IPI sobre tais receitas, conforme se constata dos trecho abaixo:

Quanto à CSLL, efetuou realmente todas as correções que se faziam necessárias, nada mais tendo a contrapor a ora manifestante. (fl. 438)

(...)

Contudo, quanto ao IRPJ, só ajustou adequadamente as receitas de vendas que se referem aos produtos industrializados sem serem por conta e ordem de terceiros.

Aqueles fabricados em sua planta industrial por conta e ordem de terceiros, deu, equivocadamente, tratamento próprio de prestação de serviços, ao alvedrio da lei, como se verá adiante.

Nesta trilha, apenas quanto à BC do IRPJ (CSLL está correta) o Auditor diligente continuou incidindo em grave equívoco, ao dar às receitas decorrentes de industrialização para terceiros, o tratamento próprio das receitas de "prestação de serviços", isto é, como se fossem receitas auferidas por uma prestadora de serviços, e não por uma fábrica que industrializa para terceiros.

Assim, segregou tais receitas de serviços de industrialização, das demais receitas auferidas pela empresa (sem uma encomenda prévia, isto é, sem ser por conta e ordem de terceiros), e apurou as BC com o percentual equivocado de 32%, como se fossem genuinamente receitas de serviços. (fl. 439)

(...)

Ademais, é difícil aceitar-se, mas o diligente também não subtraiu o IPI das referidas receitas de serviços, como o fez no caso das demais receitas, com relação, repita-se, ao IRPJ. (fl. 440)

Com a manifestação da recorrente, os autos retornaram ao CARF para prosseguir o julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Roberto Silva Junior - Relator

Admissibilidade

A admissibilidade do recurso já foi verificada na sessão de 22 de novembro de 2011, quando o Colegiado deliberou pela diligência, conforme a Resolução nº 1802-000.045.

Nulidade

A alegação de nulidade deve ser rejeitada, pela razões já expostas na Resolução nº 1802.000.045. Nela foram alinhados os seguintes fundamentos:

Mas são improcedentes os argumentos no sentido de que a multa isolada prevista no art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/1996 teria sido revogada em razão das alterações promovidas pela Lei nº 11.488/2007.

Com efeito, não houve qualquer revogação da norma que prevê a aplicação de multa isolada para o caso de falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa mensal. Houve apenas uma nova disposição do texto normativo, que não se confunde com a norma que dele se extrai.

A referida norma legal, antes prevista no art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/1996, apenas passou a constar do art. 44, II, "b" da mesma lei, com um percentual menor do que o anteriormente previsto (50% e não mais 75%).

Houve mudança no **texto legal**, mais precisamente, na posição do texto dentro da lei, sem que isso implicasse qualquer alteração da **norma jurídica**, que permaneceu em vigor, sem solução de continuidade. A única alteração foi no percentual da multa. Portanto, não procede o vício alegado pela recorrente.

Porém, mesmo que tivesse havido algum vício de enquadramento da infração, ele não teria causado nenhum prejuízo à recorrente, como se constata do termos do próprio recurso:

Então, a capitulação legal deveria ser a do inciso II, alínea b do novel texto do art. 44 da Lei 9430/96 e não a do inciso IV, § 1º, do art. 44, como registrado pelo AFTN, porque este último já está revogado e o texto atual, por ser mais brando (50% de multa) é que deve prevalecer, com base na aplicação retroativa determinada pelo art. 106 do CTN. E, ainda assim, se realmente houvesse insuficiência de recolhimentos, o que não ocorreu.

Se a recorrente sabe que houve erro de capitulação; e, mais do que isso, se sabe qual a capitulação correta, então, a despeito do suposto erro, não houve prejuízo à defesa. Sem prejuízo, não há nulidade.

Cobrança de multa isolada depois de encerrado o ano base

A recorrente contesta a exigência de multa isolada por falta ou insuficiência nos pagamentos de estimativa, depois de encerrado o respectivo ano base.

Essa pretensão não procede e é contrária à própria razão de existir da multa isolada, que foi instituída tendo em conta a impossibilidade de exigir os recolhimentos por estimativa depois de encerrado o respectivo ano base, já que as estimativas têm natureza de mera antecipação do tributo devido. Depois de findo o período base, não se pode cobrar a estimativa, mas se pode exigir a multa isolada como sanção pelo descumprimento da norma a que o contribuinte se vinculou por ato de vontade, ao optar pelo lucro real anual.

A única forma que a recorrente teria para se desobrigar dos recolhimentos por estimativa é levantando balancetes de verificação, o que não foi feito. Não realizando os recolhimentos por estimativa, nem elaborando balancetes de verificação, o contribuinte viola uma norma jurídica, cuja sanção é a multa isolada.

O lançamento da multa se submete ao prazo de decadência do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN, como admitiu o CARF no enunciado da Súmula 104.

Sumula CARF nº 104. Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

Se o lançamento da multa está sujeito a prazo de decadência de cinco anos, é porque ela pode ser exigida depois de findo o período de apuração a que se referem as estimativas.

Exclusão do IPI

O ponto controverso, aqui examinado, envolve a inclusão do IPI na receita bruta utilizada para cálculo do valor das estimativas, as quais, por sua vez, servem de base de cálculo da multa isolada.

A Resolução nº 1802-000.045, por entender razoáveis as alegações da recorrente, determinou que fossem feitos novos demonstrativos, detalhando, para cada receita, a exclusão dos valores relativos ao IPI.

A unidade de origem procedeu à diligência e, ao final, elaborou relatório com o seguinte teor:

Tendo em vista a solicitação de diligência recebida do CARF, requisitando a elaboração de demonstrativos detalhados em relação às rubricas que compõem as bases de cálculo dos autos de infração contidos no processo acima, com a devida exclusão dos valores relativos ao IPI, informa-se que a empresa forneceu os registros de apuração do IPI e do ICMS relativos ao ano-calendário de 2005, com base nos quais o Fisco desenvolveu seu trabalho.

A "Planilha do IPI" apresentada em anexo contém os valores de IPI identificados nos códigos de operação fiscal utilizados pelo Auditor autuante em seus autos de infração. A partir dela, foram recalculadas as planilhas já existentes nos autos, denominadas "Planilha IRPJ" e "Planilha CSLL". A única diferença existente entre as planilhas recalculadas por este diligenciante e as originais, são os valores de IPI. O restante dos cálculos foram mantidos exatamente como feitos originalmente.

Observe-se que tanto os valores das entradas quanto das saídas encontram-se inflados pelo IPI. Por isso, os valores de IPI registrados nas entradas foram subtraídos dos valores brutos das devoluções (ou seja, somados às receitas), enquanto o IPI contido nas saídas foi subtraído dos valores brutos das vendas.

Além das planilhas, anexou-se cópia de páginas selecionadas do Registro de Apuração do IPI, para melhor visualização dos valores e comparação com o Registro de Apuração do ICMS. (fl. 396)

O relatório veio aos autos acompanhado de três tabelas.

A recorrente, manifestando-se sobre o resultado da diligência, concordou integralmente com as conclusões relativas à CSLL e, com ressalvas, com as conclusões relativas ao IRPJ. Quanto a este último, contestou a utilização do coeficiente de 32% para as receitas oriundas de industrialização por encomenda, bem como contestou o fato de não ter sido excluído dessas mesmas receitas o valor do IPI.

Quanto à utilização do coeficiente de 32%, tem razão a recorrente. O acórdão da DRJ já havia reconhecido que o coeficiente aplicável era o de 8%, em decisão final na esfera administrativa. Portanto, o coeficiente de 32% não pode ser restabelecido pelo CARF, nem mesmo se o colegiado entender que houve erro na decisão de primeira instância. Por conseguinte, os demonstrativos, nesse ponto, devem ser corrigidos.

Porém não procede a objeção da recorrente quanto ao segundo ponto. Dizer que não foi excluído das receitas de industrialização por encomenda o montante relativo ao IPI não significa dizer que houve erro.

Em primeiro lugar, em boa parte dos casos de industrialização por encomenda, a operação se dá com suspensão do IPI. Nesse sentido dispõe o art. 43 do Regulamento do IPI - RIPI:

Art. 43. Poderão sair com suspensão do imposto:

(...)

VI - as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem destinados à industrialização, desde que os produtos industrializados sejam enviados ao estabelecimento remetente daqueles insumos;

VII - os produtos que, industrializados na forma do inciso VI e em cuja operação o executor da encomenda não tenha utilizado produtos de sua industrialização ou importação, forem remetidos ao estabelecimento de origem e desde que sejam por este destinados:

a) a comércio; ou

b) a emprego, como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, em nova industrialização que dê origem a saída de produto tributado;

VIII - as matérias-primas ou os produtos intermediários remetidos por estabelecimento industrial, para emprego em operação industrial realizada fora desse estabelecimento, quando o executor da industrialização for o próprio contribuinte remetente daqueles insumos;

Corroborando esse entendimento, é importante frisar que, a recorrente, quando pretendeu comprovar que sua atividade não era de prestação de serviços, mas de industrialização, juntou as notas fiscais de fls. 287 a 310. Em todos os documentos, havia registro de que as operações se realizaram amparadas por suspensão do IPI.

Por fim, a cópia do Livro Registro de Apuração do IPI (fls. 400 a 425) mostra a existência de várias operações sem débito do imposto. Se não há débito de IPI, não existe valor a ser excluído da base de cálculo.

Em resumo, ao recurso se deve dar parcial provimento para excluir os valores do IPI conforme as planilhas de fls. 398 e 399, observando-se em relação às receitas de industrialização por encomenda o coeficiente de 8% para o IRPJ.

CSLL - VALOR DA MULTA ISOLADA			
MÊS	AUTO DE INFRAÇÃO	DILIGÊNCIA	ACÓRDÃO CARF
JANEIRO	574,76	101,83	101,83
FEVEREIRO	411,33	100,03	100,03
MARÇO	517,41	-38,69	0,00
ABRIL	434,70	33,06	33,06
MAIO	474,60	62,48	62,48
JUNHO	459,98	26,82	26,82
JULHO	428,14	42,10	42,10
AGOSTO	623,31	36,48	36,48
SETEMBRO	717,08	41,82	41,82
OUTUBRO	226,81	-361,20	0,00
NOVEMBRO	625,07	49,49	49,49
DEZEMBRO	851,34	273,08	273,08

IRPJ - VALOR DA MULTA ISOLADA			
MÊS	AUTO DE INFRAÇÃO	DILIGÊNCIA	ACÓRDÃO CARF
JANEIRO	1.864,79	988,99	291,31
FEVEREIRO	1.236,01	659,52	238,79
MARÇO	1.557,41	527,61	0,00
ABRIL	1.200,82	457,04	91,82
MAIO	1.464,04	700,84	172,57
JUNHO	1.485,85	683,71	74,50
JULHO	1.460,58	745,70	116,94
AGOSTO	1.603,33	516,60	78,83
SETEMBRO	1.948,49	698,00	116,16
OUTUBRO	1.107,64	18,74	0,00
NOVEMBRO	1.725,48	659,59	137,46
DEZEMBRO	2.379,76	1.308,91	763,01

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso, para no mérito dar-lhe parcial provimento, reduzindo as multas isoladas de IRPJ e CSLL, conforme demonstrado no quadro acima.

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior

Processo nº 10580.721834/2008-98
Acórdão n.º **1301-002.740**

S1-C3T1
Fl. 461
