



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

Processo nº 10670.001304/2005-78
Recurso nº 179.580 Voluntário
Acórdão nº **1402-00.536 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 24 de maio de 2011
Matéria Multa isolada sobre falta de recolhimento de estimativas
Recorrente INDUSTRIAS ALIMENTÍCIAS ITACOLOMY S/A (incorporada por NESTLE BRASIL LTDA)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004

PENALIDADE. MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS. BASE DE CÁLCULO. JUROS SOBRE MÚTUO. LUCRO DA EXPLORAÇÃO. ADICIONAL.

Não havendo acusação de falta de retenção do imposto de renda pela fonte pagadora, os juros auferidos nas operações de mútuo não integram a base de cálculo para apuração das estimativas do imposto de renda.

Na apuração das estimativas, as receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus, consequentemente, o valor do adicional a ser excluído relativo à atividade incentivada deve ser calculado proporcionalmente à participação da base de cálculo da isenção sobre o valor da base de cálculo total.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir o valor da multa isolada calculada sobre as estimativas apuradas que incidiram sobre os valores referentes a juros recebidos sobre operações com coligadas,

Processo nº 10670.001304/2005-78
Acórdão n.º **1402-00.536**

S1-C4T2
Fl. 2

bem como, excluir a multa isolada incidente sobre as estimativas relativas à infração de dedução indevida de incentivo fiscal de isenção/redução, de parte do valor, na proporção do benefício a que faz jus; vencido o Conselheiro Antônio José Praga de Souza, que dava provimento integral ao recurso.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima – Presidente e Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Jaci de Assis Junior, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que considerou o lançamento procedente em parte.

A autuação diz respeito a lançamento de multa isolada, por falta de IRPJ sobre a base estimada em função da receita bruta e acréscimos nos anos-calendário de 2003 e 2004, em razão do seguinte:

a) falta de inclusão na base de cálculo do IRPJ devido mensalmente, dos valores referentes a juros recebidos sobre operações com coligadas, conforme apuração efetuada a partir do Razão;

b) quando da apuração da isenção do IRPJ mensal, não deduziu da base de cálculo, o valor de R\$ 20.000,00 mensais, para cálculo do adicional à alíquota de 10%, restando o valor adicionado majorado em R\$ 2.000,00, a cada período de apuração.

As ementas proferidas pela Turma Julgadora são as seguintes:

ISENÇÃO. ADICIONAL. LUCRO DA EXPLORAÇÃO.

Sobre o valor do adicional do imposto não serão permitidas quaisquer deduções a título de incentivos fiscais.

MÚTUO ENTRE EMPRESAS COLIGADAS.

Os rendimentos auferidos nas operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas controladoras, controladas, coligadas ou interligadas compõem a base de cálculo no mês em que forem auferidos.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS.

Aplica-se a multa isolada, quando a empresa, sujeita ao recolhimento por estimativa, não declarar/recolher parte dos valores devidos a título de antecipação, independente do resultado apurado ao final do ano-calendário.

RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA.

Em face do princípio da retroatividade benigna, reduz-se o percentual da multa de ofício isolada para 50%, nos termos da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, promovida pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Na impugnação, a contribuinte alegou em síntese, o seguinte, transcrito a partir do relatório da decisão de primeira instância:

- o artigo 225 do RIR/1999 ampara a não inclusão na base de cálculo dos valores recebidos a título de juros sobre contrato de mútuo com empresas coligadas. Por outro lado, no caso de admitir-se tal inclusão, dever-se-ia proceder à dedução do IRRF. Aduz ainda que a IN 93/97 já foi superada tanto pelo advento do art. 50 da Lei nº 9.779, de 19/01/99, quanto pelas IN nos 07, de 03.02.99 e 25, de 06.03.01. Logo, conclui, o fundamento da autuação não prevalece;

- o Fisco Federal considerou, de forma equivocada, no cálculo do lucro de exploração da empresa, a parcela excedente de R\$ 20.000,00/mês sobre o adicional do imposto de renda, visto que tal parcela já foi calculada sobre o lucro real do período fiscalizado, não cabendo dessa forma sua aplicação também ao lucro da exploração.

Os fundamentos da decisão são os seguintes, também transcritos a partir da decisão de primeira instância:

Quanto às receitas com juros em decorrência de contratos de mútuo, não tem razão a interessada, quando afirma que tais receitas não se prestam para calcular o IRPJ por estimativa. A justificativa apresentada pela interessada de que o mútuo se caracteriza como aplicação de renda fixa e os respectivos juros estariam sujeitos à tributação na fonte pela respectiva fonte pagadora não é verdadeira, pois tais receitas compõem sim a base de cálculo do IRPJ por estimativa, em conformidade com o art. 32 da Lei nº 8.981, de 1995, e o art. 40 da Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997. Tais dispositivos, transcritos a seguir, dispõem sobre a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas a partir do ano-calendário de 1997, com eficácia nos anos-calendário objetos de autuação:

(...)

Equivoca-se, portanto, a defendente ao concluir que o mútuo caracteriza uma aplicação de renda fixa. O art. 70 da Lei nº 8.981/95, equipara as operações de mútuo às operações de renda fixa apenas para fins de incidência do imposto de renda na fonte. Cabe dizer que, consoante artigo 32 da Lei 8.981/95 e artigo 4º da IN 93/97, acima transcritos, os rendimentos auferidos nas operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas coligadas serão acrescidos à base de cálculo para fins de pagamento por estimativa.

Por outro lado, a contribuinte pleiteia a dedução mensal do IRRF sobre os rendimentos em questão. Contudo, a dedução do IRRF dos anos-calendário de 2003 e 2004 já foi utilizada integralmente pela interessada, confrontando o valor declarado no item 13 das fichas 12A da DIPJ/2004 e DIPJ/2005, anexadas, respectivamente, às fls. 221 e 236, com o imposto retido nos

respectivos anos-calendário, reproduzido nas telas da RFB-SIEF de fl.285/286.

Em relação ao argumento de que a Fiscalização, quando da apuração da isenção do IRPJ mensal, fl. 14/17, não deduziu da base de cálculo (receita isenta mensal) o valor de R\$ 20.000,00 mensais para cálculo do adicional à alíquota de 10%, restando majorado o valor da isenção em R\$ 2.000,00 a cada período de apuração, cabe destacar que o procedimento adotado pela Fiscalização atende as formulações matemáticas inseridas na IN SRF nº 267, de 23 de dezembro de 2002. A referida Instrução Normativa, que dispõe sobre os incentivos fiscais decorrentes do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, no artigo 125 do Capítulo XI —Disposições Gerais, não permite quaisquer deduções a título de incentivos fiscais sobre o valor do adicional do imposto, como se verá a seguir:

IN SRF nº 267/2002

Irredutibilidade do adicional do imposto

Art. 125. Sobre o valor do adicional do imposto não serão permitidas quaisquer deduções a título de incentivos fiscais.

Assim sendo, correto o procedimento fiscal em glosar a redução/isenção no valor de R\$ 2.000,00 a cada período de apuração mensal.

(...)

Por fim, em face do princípio da retroatividade benigna, consagrado no art. 106, inciso II, alínea "c" da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, é cabível a redução da multa de ofício isolada para o percentual de 50%, nos termos da nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, promovida pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, conforme quadro demonstrativo ao final deste voto.

(...)

A ciência da decisão de primeira instância foi dada em 27.01.2009. O recurso voluntário, datado de 26.02.2009 foi postado na ECT em 26.02.2009.

A recorrente afirma que a decisão de primeira instância não contemplou e nem refutou de forma convincente, os argumentos contidos na impugnação

Argumenta que o art. 225 do RIR/99, ampara a não inserção na base de cálculo dos valores recebidos a título de juros sobre o contrato de mútuo com empresas coligadas, assim, no caso de se admitir tal inserção, dever-se-ia se proceder à dedução do IRRF. Afirma que a IN 93/97 já se acha superada, tanto pelo advento do art. 5º da Lei 9.779/99, quanto pelas IN 7/99 e 25/2001. As rendas oriundas dos contratos de mútuo se caracterizariam como aplicações de renda fixa, e os respectivos juros estariam sujeitos a tributação na fonte pela competente fonte pagadora.

Acrescenta que a fiscalização considerou de forma equivocada, no cálculo do lucro de exploração, a parcela excedente de R\$ 20.000,00/mês sobre o adicional de imposto de renda, com a justificativa que tal parcela já foi calculada sobre o lucro real do período auditado/fiscalizado, não cabendo assim, aplicação do lucro da exploração, mas que imperativo também se torna a revisão dessa decisão.

É o relatório.

Voto

Conselheira Albertina Silva Santos de Lima

O recurso atende às condições de admissibilidade e deve ser conhecido.

Trata-se de recurso interposto contra decisão de primeira instância que apenas reduziu a multa por falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada (valor do lançamento: R\$ 1.445.573,45), em função da receita bruta e acréscimos, relativa aos anos-calendário de 2003 e 2004, de 75% para 50%, em razão do princípio da retroatividade benigna.

As multas foram lançadas após o encerramento dos respectivos anos-calendário. A DIPJ do ano-calendário de 2003 apresenta o valor do IRPJ a pagar de R\$ 4.621.969,84 (fls. 221, linha 19 da ficha 12-A – cálculo do IR sobre o lucro real) e a do ano-calendário de 2004 apresenta o valor do IRPJ a pagar de R\$ 9.113.798,09 (linha 20 da ficha 12-A – cálculo do IR sobre o lucro real, fl. 236).

De início cabe destacar que não se trata do lançamento de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas cumulada com a multa de ofício, pois não há nos autos qualquer evidência nesse sentido.

As razões que levaram ao lançamento são as seguintes: (i) falta de inclusão na base de cálculo do IRPJ devido mensalmente dos valores referentes a juros recebidos sobre operações com coligadas, (ii) utilização incorreta de benefício de redução do IR nas estimativas devidas mensalmente constantes do demonstrativo de apuração da dedução indevida de incentivo fiscal de isenção/redução, pois, quando da apuração da isenção do IRPJ mensal, não foi deduzida da base de cálculo, o valor de R\$ 20.000,00 mensais, para cálculo do adicional à alíquota de 10%, restando o valor adicionado majorado em R\$ 2.000,00, a cada período de apuração.

Em relação à falta de inclusão na base de cálculo do IRPJ devido mensalmente dos valores referentes a juros recebidos sobre operações com coligadas, tem razão a recorrente.

O art. 225 do RIR/99, assim dispõe:

Art.225.Os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo artigo anterior, serão acrescidos à base de cálculo de que trata esta

Subseção, para efeito de incidência do imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

§1º O disposto neste artigo não se aplica aos rendimentos tributados pertinentes às aplicações financeiras de renda fixa e renda variável, bem como aos lucros, dividendos ou resultado positivo decorrente da avaliação de investimento pela equivalência patrimonial (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, §1º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

O art. 5º da Lei 9.779/1999 determina:

Art.5º Os rendimentos auferidos em qualquer aplicação ou operação financeira de renda fixa ou de renda variável sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte, mesmo no caso das operações de cobertura (hedge), realizadas por meio de operações de swap e outras, nos mercados de derivativos.

Parágrafo único. A retenção na fonte de que trata este artigo não se aplica no caso de beneficiário referido no inciso I do art. 77 da Lei nº 8.981, de 1995, com redação dada pela Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

A IN SRF 24/2001 assim dispõe:

Art. 18. *São também tributados como de aplicações financeiras de renda fixa os rendimentos auferidos:*

III - nas operações de mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física;

§ 1º A base de cálculo do imposto, nas hipóteses referidas neste artigo, será constituída:

II - pelo valor dos rendimentos obtidos nas hipóteses referidas nos incisos II a IV;

§ 2º No caso de mútuo entre pessoas jurídicas, a incidência do imposto na fonte ocorre inclusive quando a operação for realizada entre empresas controladoras, controladas, coligadas e interligadas.

§ 3º Na hipótese do inciso III do § 1º, o valor do imposto corresponderá a vinte e cinco por cento da referida diferença positiva.

Art. 33. *O imposto de renda retido na fonte sobre os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável ou pago sobre os ganhos líquidos mensais será:*

I - deduzido do devido no encerramento de cada período de apuração ou na data da extinção, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real, presumido ou arbitrado;

§ 1º Os rendimentos e os ganhos líquidos de que trata este artigo integrarão o lucro real, presumido ou arbitrado.

§ 2º Os rendimentos e ganhos líquidos previstos neste artigo, auferidos nos meses em que forem levantados os balanços ou balancetes de que trata o art. 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, serão neles computados, e o imposto de que trata o art. 23 será pago com o apurado no referido balanço, hipótese em que fica dispensado o seu pagamento em separado.

Do art. 33, § 2º da IN mencionada, depreende-se que os juros recebidos sobre operações com coligadas devem integrar a base de cálculo na apuração das estimativas. Nessa situação, os valores retidos a título de imposto de renda retido na fonte poderiam ser deduzidos?

A pergunta 17, da publicação “Perguntas e Respostas”, 2007, responde a essa pergunta, conforme trecho abaixo transcrito:

Quais os valores que não integram a base de cálculo determinada com base na Receita Bruta e Acréscimos?

1) Os rendimentos e ganhos líquidos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável, exceto nos casos de instituições financeiras

(...)

Notas: Os rendimentos e ganhos a que se refere o item 1 desta resposta devem ser considerados na determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal quando não houverem sido submetidos à incidência na fonte ou ao recolhimento mensal previstos nas regras específicas de tributação a que estão sujeitos.

Junto com a impugnação, a contribuinte apresentou planilhas em que refez a apuração da base de cálculo das estimativas, levando em conta os valores retidos na fonte pelas fontes pagadoras.

Tendo em vista que não há acusação de que não houve retenção do imposto de renda na fonte (tendo inclusive a então impugnante trazido aos autos comprovantes de retenção efetuada pelas fontes pagadoras), concluo que descabe o lançamento relativo a esse item do auto de infração, uma vez que os juros produzidos nas operações de mútuo com coligadas somente integrariam a base de cálculo para apuração das estimativas do imposto de renda, se não tivessem sido submetidos à incidência na fonte.

Em relação à acusação de recolhimento a menor de estimativas do IRPJ em R\$ 2.000,00 mensais, em função do cálculo da isenção decorrente do lucro de exploração, segundo a acusação fiscal, o valor do adicional a ser excluído foi majorado em R\$ 2.000,00, porque no cálculo do adicional que incidiu sobre o lucro da exploração, não foi deduzido o valor de R\$ 20.000,00.

Para melhor entendimento da matéria, tomarei como exemplo o mês de janeiro de 2003, levando em consideração as informações extraídas dos demonstrativos elaborados pela fiscalização.

O valor do lucro de exploração apurado é utilizado no cálculo dos incentivos fiscais (que não são objeto de questionamento) e que é utilizado como base para o cálculo da isenção/redução do imposto de renda das atividades que são objeto do incentivo.

No mês de janeiro de 2003 foi apurado o lucro real de R\$ 2.166.152,97 e a dedução PAT de R\$ 1.524,45 (informações de fls. 11). Efetuando-se os cálculos após a exclusão da infração de que tratamos acima, obtemos o imposto de renda de 15% de R\$ 324.922,95, o adicional de R\$ 214.615,30, que totaliza R\$ 539.538,25, se obtém o valor de estimativas de R\$ 538.013,79. Às fls. 14, se obtém o valor da base de cálculo da isenção isenção, de R\$ 1.089.962,43.

A isenção/redução calculada pela contribuinte é de R\$ 272.490,61 e a calculada pela fiscalização é de R\$ 270.490,61. O valor do imposto sobre o valor de isenção corresponde a 8% de R\$ 1.089.962,43, ou seja, a R\$ 163.494,36. O valor do respectivo adicional corresponde a R\$ 108.996,24, se não excluirmos o valor de R\$ 20.000,00, totalizando R\$ 272.490,60, que é o valor calculado pela recorrente, e se excluirmos o valor de R\$ 20.000,00, obtém-se o adicional de R\$ 106.996,24, totalizando R\$ 270.490,60, que é o valor calculado pela fiscalização.

O valor de R\$ 1.089.962,43 (base de cálculo da isenção) corresponde a 50,32% da base de cálculo total. Se calcularmos esse percentual sobre o valor do adicional (R\$ 214.615,30) obtemos R\$ 107.994,42, que somado ao valor de R\$ 163.494,36, se obtém o valor total de R\$ 271.488,78. Assim, o valor de R\$ 272.490,61 menos R\$ 271.488,78, equivale a R\$ 1.001,83, que corresponde ao valor da exclusão.

Entendo que a operação matemática correta para efeito de cálculo do valor do adicional que deve ser excluído é calcular o valor do adicional proporcionalmente à participação da base de cálculo da isenção sobre o valor da base de cálculo total, nos termos do art. 223 do RIR/99 abaixo transcrito:

Art.223.A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observadas as disposições desta Subseção (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

§6ºAs receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, §3º).

Dessa forma, o valor da multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativas que deve ser excluída no mês de janeiro de 2003, corresponde a 50% de R\$ 1.001,83, ou seja, a R\$ 500,91, devendo ser feitos os respectivos cálculos para os demais meses, obedecendo-se a essa metodologia.

Do exposto, oriento meu voto, para dar provimento parcial ao recurso para excluir o valor da multa isolada calculada sobre as estimativas apuradas que incidiram sobre os valores referentes a juros recebidos sobre operações com coligadas, bem como, a multa isolada incidente sobre as estimativas relativas à infração de dedução indevida de incentivo fiscal de

Processo nº 10670.001304/2005-78
Acórdão n.º **1402-00.536**

S1-C4T2
Fl. 10

isenção/redução, de parte do valor, na proporção do benefício a que faz jus, conforme a metodologia acima indicada.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima - Relatora