

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

Processo nº 11516.003062/99-20
Recurso nº 154.758 Voluntário
Acórdão nº 1803-00.246 – 3ª Turma Especial
Sessão de 08 de dezembro de 2009
Matéria IRPJ - ANO-CALENDÁRIO: 1999
Recorrente SANTINVEST S.A. CRÉDITO, FINANCIAMENTO E INVESTIMENTOS
Recorrida 3ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 1999

Ementa: DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA. O instituto da denúncia espontânea, de que trata o art. 138 do CTN, não alcança a multa de mora decorrente do pagamento espontâneo do tributo, após o prazo de vencimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Luciano Inocência dos Santos e Benedicto Celso Benício Júnior, que farão declaração de voto, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


SELENE FERREIRA DE MORAES – Presidente e Relatora

EDITADO EM: 09 JUL 2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Selene Ferreira de Moraes (Presidente), Walter Adolfo Maresch, Luciano Inocência dos Santos, Benedicto Celso Benício Júnior e Marcos Antonio Pires (Suplente Convocado). Ausente, justificadamente a Conselheira Lavinia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira.

Relatório

Trata-se de pedido de restituição/compensação relativo à IRRF de juros sobre o capital próprio e multa de mora recolhida por atraso no pagamento de CSLL.

A autoridade administrativa homologou parcialmente a compensação pleiteada, negando o direito creditório relativo à multa de mora sob o argumento da legalidade da cobrança da multa de mora.

Irresignada com o despacho decisório, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, alegando que efetuou a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN.

A Delegacia de Julgamento indeferiu a manifestação de inconformidade, em decisão assim ementada:

"LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA EXAME DE LEGALIDADE/CONSTITUCIONALIDADE -Não compete à autoridade administrativa de qualquer instância o exame da legalidade/inconstitucionalidade da legislação tributária, tarefa exclusiva do Poder Judiciário.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA INAPLICABILIDADE - O instituto da denúncia espontânea não tem aptidão para afastar a multa de mora decorrente do atraso no recolhimento de tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal".

Contra a decisão, interpôs a contribuinte o presente Recurso Voluntário, em que tece as seguintes considerações:

- a) Ao proferir sua decisão analisando apenas o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, a autoridade administrativa está deixando de aplicar a legislação vigente, qual seja, o art. 138 do CTN, norma hierarquicamente superior à lei ordinária.
- b) A não observância do art. 138 do CTN implica em ofensa ao princípio da legalidade.
- c) A denúncia espontânea e o conseqüente recolhimento da multa, exigida indevidamente, ocorreu antes do início de qualquer procedimento fiscal.
- d) Requer que seja afastada a incompetência da autoridade administrativa para julgar o mérito do pedido de restituição, o reconhecimento do indébito e a compensação dos valores com os débitos objeto do processo.

É o relatório.



Voto

Conselheira SELENE FERREIRA DE MORAES, Relatora

A contribuinte foi cientificada por via postal, tendo recebido a intimação em 11/10/2006 (AR de fls. 139). O recurso foi protocolado em 26/10/2006, logo, é tempestivo e deve ser conhecido.

Quanto à preliminar de competência da autoridade administrativa, deve ser ressaltado que a decisão recorrida apreciou o mérito do processo, qual seja o cabimento da denúncia espontânea, *in verbis*:

"Há equívoco no entendimento manifestado na impugnação, de que o disposto no parágrafo único do art. 138 do CTN afastaria a incidência da multa de mora, pelo fato de ter o interessado promovido o recolhimento do tributo antes do início de procedimento fiscal"

Por conseguinte, não há que se falar em nulidade da decisão, uma vez, que foram expostos os fundamentos que embasaram o não reconhecimento do direito creditório relativo à multa de mora recolhida.

Compartilhamos do entendimento expresso na decisão recorrida. O comando contido no art. 138 do CTN não pode ser indevidamente alargado para alcançar toda e qualquer hipótese de pagamento espontâneo de tributo.

Mesmo que se conceba que a multa moratória venha constituir uma sanção de caráter punitivo, ainda assim esta não pode ser alcançada pelo instituto da denúncia espontânea.

Preliminarmente, convém lembrarmos dos ensinamentos de PAULO DE BARROS CARVALHO ao expor que "não há texto sem contexto, pois a compreensão da mensagem pressupõe necessariamente uma série de associações que poderíamos referir como lingüísticas e extralingüísticas. Neste sentido, aliás, a implicitude é constitutiva do próprio texto." (Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência, Ed. Saraiva, p.16).

EROS GRAU, distinguindo "texto" de "norma", afirma que a atividade interpretativa é um processo intelectual, através do qual, partindo-se de fórmulas lingüísticas contidas nos atos normativos (os textos, enunciados, preceitos, disposições), alcançamos a determinação de seu conteúdo normativo (apud Paulo de Barros Carvalho, op. cit., pp.22/23).

Importante notar que o art. 138 do CTN está inserto na Seção IV - Responsabilidade por Infrações. Como nos ensina Luciano Amaro, em sua obra "Direito Tributário Brasileiro", o Código Tributário Nacional empregou o vocábulo "responsabilidade" em múltiplas acepções:

"... o Código, na verdade, emprega os vocábulos "responsável" e "responsabilidade" em múltiplas acepções. a) sujeito passivo

23

indireto; b) submissão de alguém aos efeitos dos seus atos (responsabilidade por infrações); c) responsabilidade do representado pelos atos do representante, que age em nome e por conta daquele; d) responsabilidade do representante legal perante o representado (por exemplo, o pai, em relação aos filhos) (15ª ed. – São Paulo Saraiva, 2009, p. 441).

O art. 138 refere-se à responsabilidade no sentido de “submissão de alguém aos efeitos de seus atos”.

No intuito de perscrutar qual o real alcance do art. 138 do CTN, é pertinente transcrevermos o art. 76 da Lei nº 4.502/1964, que originalmente tratou do tema:

“Art. 76 Não serão aplicadas penalidades:

I - aos que, antes de qualquer procedimento fiscal, procurarem espontaneamente, a repartição fazendária competente, para denunciar a falta e sanar a irregularidade, ressalvados os casos previstos no art. 81, nos incisos I e II do art. 83 e nos incisos I, II e III do art. 87,”

O art. 81 mencionado pela lei é justamente aquele que regula a imposição da penalidade por falta de recolhimento de tributo na época própria, *in verbis*:

“Art. 81 Os contribuintes que, antes de qualquer procedimento fiscal, procurarem espontaneamente o órgão arrecadador competente, para recolher imposto não pago na época própria, ficarão sujeitos às multas de 5% (cinco por cento), 10% (dez por cento) e 20% (vinte por cento) do valor do imposto, cobrados na mesma guia, conforme o recolhimento se realize, respectivamente, até trinta, sessenta e após sessenta dias do término do prazo legal do pagamento ou da data prevista para sua realização (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966) (Revogado pelo Decreto-Lei nº 1.736, de 1979)”

A leitura conjunta dos arts. 76 e 81 da Lei nº 4.502/1964 deixa bem clara a ideia de que são excluídas as penalidades impostas por outras condutas infracionais, que não guardam qualquer relação com o prazo de recolhimento do tributo.

Este parece ser o entendimento mais lógico e que dá maior coerência ao conjunto normativo analisado. Não fora isso, é de se meditar em que casos seria devida a multa de mora, ou seja: a multa de mora é aplicada - como o nome já indica - sempre que o pagamento do tributo é efetuado fora do prazo de vencimento.

Se o parágrafo único do art. 138 não considera espontânea a denúncia apresentada após iniciativa da administração e, se espontânea a denúncia, não é cabível a multa de mora, como querem alguns, então só resta uma conclusão: a multa de mora não seria aplicável em nenhum caso.

No mesmo sentido transcrevemos trecho do voto proferido pela Conselheira Sandra Maria Faroni, no recurso nº 151.552:

“Não obstante não desconhecer a existência de posições divergentes, entendo que o instituto da denúncia espontânea da infração, tratado no artigo 138 do CTN, não tem o condão de excluir a multa de mora. O legislador ordinário, ao decretar as regras para implementação dos atos procedimentais que visam a



420

*dar eficácia às regras de incidência tributária, determinou que o adimplemento **espontâneo** fora do prazo da obrigação tributária sujeita-se à multa de mora. Portanto, outra conclusão não é possível senão a de que a exclusão de penalidades tratada no artigo 138 do CTN não abrange a multa de mora. Caso contrário, estaria configurada uma verdadeira contradição em seus termos. Não é possível admitir, ao mesmo tempo, que : a) todo recolhimento **espontâneo, fora do prazo**, só pode ser feito acompanhado da multa de mora (Lei 7.799/88, art. 74, Lei 8.218/91, art. 3º, Lei 8.383/91, art. 59, Lei 8.981/95, art. 84, Lei 9.430/96, art. 61) ; e b) se o recolhimento **fora do prazo** for feito de forma **espontânea**, afasta-se a multa de mora. A **espontaneidade (no recolhimento extemporâneo) é pressuposto da incidência da multa de mora**. Entender que o recolhimento em atraso, feito de forma espontânea, exclui a multa de mora, é negar aplicação às leis que determinam sua imposição (Acórdão nº 101-96.167, sessão de 24/05/2007)''*

Ante todo o exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso.

SELENE FERREIRA DE MORAES – Relatora.



Declaração de Voto

Conselheiro LUCIANO INOCÊNCIO DOS SANTOS,

Com a devida *vênia*, ousou divergir do posicionamento exarado do brilhante voto, da lavra da ilustríssima Conselheira Relatora e Presidente deste colegiado, pelos motivos que passo a expor, como segue.

Como bem destacado pela Ilma. Conselheira, no relatório do voto que proferiu, cujo teor, de um de seus trechos, peço *vênia* para transcrever (adiante), a recorrente insurgiu-se, no seu recurso voluntário, contra a aplicabilidade da multa moratória, fundamentada no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, asseverando, dentre outros argumentos, como o do benefício da denúncia espontânea (art. 138 do CTN), sobre a inaplicabilidade do referido dispositivo ao caso vertente, como resumidamente destacou:

"Ao proferir sua decisão analisando apenas o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, a autoridade administrativa está deixando de aplicar a legislação vigente, ..." (Nossos Grifos)

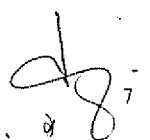
Verifica-se, pois, do conteúdo extraído deste trecho do relato, que a aplicação do art. 61 da Lei nº 9.430/1996, ao caso concreto, está sendo expressamente contestada no presente recurso, ainda que esta insurgência esteja sendo suscitada de forma bastante modesta.

Destaque-se, porém, que singeleza dos argumentos suscitados pela recorrente, *"per si"*, não exime este colegiado do dever de enfrentar a questão, ora suscitada, ainda mais, por se tratar especificamente da aplicação de disposição sem amparo legal, não podendo, pois, a administração tributária escusar-se do princípio da legalidade, conforme discorrerei mais adiante.

Quanto aos argumentos da recorrente relativos ao benefício da denúncia espontânea, consubstanciado no art. 138 do CTN, o posicionamento que tenho defendido neste conselho é no sentido de que há a possibilidade de sua aplicação para afastar a multa de mora, desde que estejam comprovados todos os elementos fáticos que o caracterizam, contudo, no presente voto, estas circunstâncias sequer foram objeto de análise, posto que não são aplicáveis ao caso vertente.

Isto porque, *in casu*, não se trata de invocar o aduzido benefício da denúncia espontânea para afastar a aplicação de uma penalidade, a qual teria decorrido do recolhimento (em atraso) de estimativas da CSLL, pois, *"in casu"*, sequer existe fundamento legal para a sua aplicação, logo, não há também que se falar em denúncia espontânea visando a afastar uma penalidade inexistente.

A aplicação do benefício da denúncia espontânea, pressupõe a existência de uma penalidade, *prevista em lei*, a ser afastada, a qual, *"in casu"*, não se verifica, razão pela qual não acolho os argumentos da recorrente neste sentido, contudo, entendo que lhe assiste razão ao pleito de afastamento da própria aplicação da penalidade (multa moratória) por outros fundamentos, senão vejamos.



O deslinde da controvérsia sob exame é saber se há ou não a incidência de multa moratória sobre o pagamento antecipado das estimativas que serão ajustadas na apuração anual do IRPJ e da CSLL.

Nesse sentido, se faz necessário, de plano, analisar as características do recolhimento dessas estimativas e sua correspondente natureza jurídica para testar a sua subsunção ao comando do art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Vejamos.

A legislação do IRPJ e da CSLL, que versa sobre o Pagamento Mensal por Estimativa, ajustado pelos balancetes de redução e suspensão, dispõe (art. 2º da Lei nº 9.430/1996, combinado com o art. 35 da Lei nº 8.981/1995) que as pessoas jurídicas sujeitas à sistemática do Lucro Real anual podem optar pelo pagamento mensal do tributo de forma estimada, como antecipação do tributo devido a ser apurado ao final do ano, mais especificamente em 31 de dezembro.

Desta forma, as antecipações realizadas durante o ano-calendário, quer correspondentes a um percentual sobre a receita bruta da empresa, ou mesmo quando decorrentes de balanços de redução e suspensão destes tributos, são apenas valores estimados, provisórios, sem caráter definitivo, cuja notória precariedade perdura até o final do correspondente período de apuração.

Logo, é nesse momento, em 31 de dezembro, que efetivamente ocorre o fato gerador do IRPJ e da CSLL, em se tratando de apuração anual, tornando a dívida destes tributos líquida e certa, somente a partir deste lapso temporal.

Esta assertiva, por vezes, vem sendo corroborada pelo entendimento deste Conselho, já manifestado em diversos precedentes, valendo, porém, trazer à colação a ementa de uma decisão da CSRF do antigo Conselho de Contribuintes, que antecedeu o atual CARF, cujo teor deixa claro o posicionamento firmado no âmbito administrativo, de que os fatos geradores da CSLL e do IRPJ ocorrem quando o lucro é apurado em 31 de dezembro. Vejamos:

"Assunto Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Exercício 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano.

O TRIBUTO DEVIDO PELO CONTRIBUINTE SURGE QUANDO É O LUCRO APURADO EM 31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO. *Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.*

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA - *Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano*



Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Recurso especial negado" (Nossos Grifos)

(CSRF/01-05.875, PA 10384 000638/2004-79, Relator Marcos Vinícius Neder de Lima, Data da Sessão: 23/06/2008)

Com efeito, não tendo ocorrido o fato gerador, no momento do pagamento das estimativas, forçoso concluir quanto à natureza jurídica dos recolhimentos, que não se tratam de tributos propriamente ditos, mas sim de meras antecipações dos seus pagamentos.

Nesse sentido, a CSRF do antigo Conselho de Contribuintes (atual CARF) também reconhece que os valores referentes às estimativas mensais não são tributos, uma vez que os fatos geradores daqueles ocorrem apenas ao final do período anual (31 de dezembro), *verbis*:

"DECADÊNCIA – ESTIMATIVAS – MULTA ISOLADA - Se a Fazenda Pública denegar a homologação ao pagamento realizado pelo contribuinte, o limite temporal para a realização do lançamento de ofício para cobrar o tributo é estabelecido pelo prazo de cinco anos previsto no art. 150 § 4º, do CTN, já que, findo esse prazo, é considerado extinto o crédito tributário. Contudo, não há falar em lançamento por homologação no caso de falta de recolhimento de estimativas. O valor pago a esse título não tem a natureza de tributo, eis que, juridicamente, o fato gerador do Imposto sobre a Renda e da CSLL só será tido por ocorrido ao final do período anual (31/12). A regra geral para contagem do prazo decadencial para constituição do crédito tributário, inclusive no caso de penalidades, está prevista no artigo 173 do CTN" (Nossos Grifos)

CSRF/01-05.653, PA 10680.015464/2003-13, Relator Marcos Vinícius Neder de Lima, Data da Sessão 27/03/2007

Portanto, as parcelas pagas como antecipação, com base no fato gerador presumido, enquadram-se como prestações antecipadas pelo devedor no âmbito da teoria do pagamento das obrigações. Nesse contexto, visa a quitar antecipadamente um débito de tributo, cujo fato gerador e, portanto, a dívida líquida e certa, somente ocorrerá no futuro.

Assim, é evidente que pagamento de estimativas mensais, em verdade, é mera técnica de arrecadação, tanto que o art. 2º, § 3º da Lei nº 9.430/96, diz ser uma opção *"pelo pagamento do imposto"*.

Em outras palavras, as antecipações realizadas não constituem o pagamento do tributo propriamente dito, mas sim antecipação atribuível, imputável, ao tributo cujo fato gerador e sua correspondente apuração somente ocorrerão no final do ano-calendário.

Desta forma, uma vez elucidada a natureza jurídica e as características dos pagamentos sobre os quais se discute a incidência da multa moratória, resta saber se sobre eles recai a referida sanção, tal como previsto no artigo 61, da Lei nº 9.430/96, cuja tipificação da conduta a ser penalizada, assim versa:

"Art 61 Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso." (Nossos Grifos)

O dispositivo acima mencionado trata primeiramente dos "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal", para delimitar o campo de incidência da norma legal.

No entanto, o mesmo dispositivo condiciona a aplicação da penalidade nele contida, qual seja, a incidência de multa de mora, apenas para os débitos "**cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997**", ou seja, o pressuposto condicionante da norma legal para a aplicação da multa moratória é a ocorrência do fato gerador dos débitos tributários a partir da data fixada naquela norma.

Assim, o acréscimo da multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, somente se aplica aos débitos de tributos e contribuições administrados pela RFB pagos em atraso, cujos fatos geradores, descritos na regra matriz de incidência, tenham efetivamente ocorrido.

Contrário senso, não se aplica a multa de mora sobre eventuais débitos para com a União pagos fora do prazo se não ocorreu o fato gerador do tributo ou da contribuição.

Se não há fato gerador, não há que se falar sequer em obrigação tributária líquida e certa, mas apenas numa exigência precária, não definitiva. O que se permite, conforme previsto na própria Constituição Federal (§ 7º do art. 150 da CF), é que: "*A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.*" (Nossos Grifos)

Essa possibilidade foi introduzida na Constituição Federal a partir da Emenda Constitucional nº 3/1993, que legitimou a prática dos entes tributantes de exigir pagamentos antes da efetiva ocorrência do fato gerador, através da figura do "*fato gerador presumido*" de um tributo que, por consequência, também é presumido. Ambos, porém, não se confundem com o fato gerador, digamos, real e com o próprio tributo.

Neste diapasão, tais pagamentos, realizados com base em fato gerador presumido, constituem meras antecipações daqueles tributos, cujos fatos geradores ocorrem em momento posterior. Por isso, não são tributos propriamente ditos, por lhes faltar os elementos essenciais para tanto, tais como ser uma prestação compulsória (art. 3º do CTN) ou ter um fato gerador (art. 4º do CTN).

Na lição de Paulo de Barros Carvalho (Curso de Direito Tributário, 12ª ed., Saraiva, São Paulo, 1999, pg. 236) para que haja a ocorrência do fato gerador, com o conseqüente surgimento da obrigação tributária, é condição "*sine qua non*" que todos os elementos da regra matriz de incidência estejam presentes, sob pena da sua inexigibilidade.

No caso vertente, carece a situação fática de parte desses elementos, pois o transcurso do lapso temporal previsto na norma para apuração dos tributos (IRPJ e CSLL) não se completou, o qual se dá, *in casu*, apenas em 31/12.

Isto porque, no curso do ano calendário, quando se exige os pagamentos das antecipações, por meio de estimativa, a hipótese em referência, qual seja a apuração anual, ainda não ocorreu, logo, não há que se aventar a ocorrência do fato gerador.

Destaque-se, também, que os pagamentos feitos com base no regime de cálculo do IRPJ e da CSLL com base na estimativa são feitos em razão de uma **opção do contribuinte**. Aliás, o artigo 2º, § 3º, da Lei nº 9.430/96, é de clareza meridiana quando diz ser a antecipação uma opção "*pelo pagamento do imposto*", o que corrobora a falta da característica compulsória nesta prestação de dar. Tais parcelas antecipadas, portanto, não constituem verdadeiros tributos.

Tanto isso é verdade que as próprias autoridades administrativas, após o encerramento do ano-calendário, estão proibidas de cobrar tais valores calculados de forma estimada, conforme dispõem expressamente os artigos 15, 16 e 49, da Instrução Normativa do SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997, que assim dispõe (*in verbis*):

"Art. 15 O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.

§ 1º As infrações relativas às regras de determinação do lucro real, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do imposto devido em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de que trata o "caput" sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.

§ 2º Na falta de atendimento à intimação de que trata o § 2º do artigo anterior, no prazo nela consignado, o Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional procederá à aplicação da multa de que trata o "caput" sobre o valor apurado com base nas regras dos arts 3º a 6º, ressalvado o disposto no § 3º do artigo anterior.

§ 3º A não escrituração do livro Diário e do LALUR, até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês, implicará a desconsideração do balanço ou balancete para efeito da suspensão ou redução de que trata o art. 10, aplicando-se o disposto no § 1º

Art 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá.

I - a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos,

II - o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.

 11

Art. 49 Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro líquido as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, observadas as alterações previstas na Lei nº 9.430, de 1996."

Ademais, a estimativa paga se torna, desde o seu pagamento, um crédito do contribuinte a ser utilizado contra o débito apurado em 31 de dezembro, o que corrobora a assertiva de que as antecipações não são débitos de tributos, mas meros recolhimentos que poderão ser imputados aos débitos se e quando ocorrer o fato gerador no futuro.

Tratam-se, portanto, as antecipações de verdadeiros ativos do contribuinte, que serão formados ao longo do ano-calendário, consoante afirma a própria RFB:

"Os valores recolhidos com base na estimativa (tanto o IR como a CSLL), que são compensados com o imposto de renda apurado com base no lucro real em 31 de dezembro (e com a CSLL), devem ser contabilizados, durante o curso do ano-calendário, em conta do ativo circulante representativa do valor antecipado (por exemplo na subconta antecipações de imposto de renda)."

Nesse compasso, **não há** como imputar ao contribuinte uma **mora em razão do ativo constituído fora do prazo ou pelo ativo não constituído**. A mora, e com mais razão ainda, a multa de mora tipificada no art. 61, da Lei nº 9.430/1996, pressupõe sempre a existência de dívida líquida e certa, cujo fato gerador tenha efetivamente ocorrido.

No caso em tela, onde o regime de apuração do IRPJ e da CSLL foi anual, o fato gerador somente ocorreu ao final do período de apuração do tributo, qual seja, em 31 de dezembro, logo, não há como enquadrar os recolhimentos das suas antecipações no comando contido no art. 61, da Lei nº 9.430/1996, em face da ausência do fato gerador no curso do ano-calendário quando são exigidas tais antecipações.

Por conseguinte, não se pode aplicar a multa de mora sobre as estimativas mensais sem que haja qualquer disposição legal expressa nesse sentido, em prestígio ao princípio da tipicidade, pois é imprescindível a perfeita adequação entre a descrição contida na lei com a situação do fato concreto, para que aquele fato jurídico produza seus efeitos, o que não se verifica na situação analisada no presente recurso.

Do contrário, exigir a multa de mora sobre as estimativas mensais com fundamento no art. 61, da Lei nº 9.430/1996, implica em fazer uma interpretação bem mais abrangente e severa desse dispositivo, visando a abarcar uma situação não contemplada naquela norma, o que contraria as disposições preconizadas no art. 112, II do CTN, que prevê, para estes casos, a regra de interpretação que é mais favorável ao contribuinte.

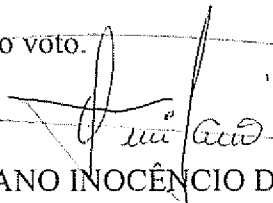
Ademais, não é razoável aplicar sobre as antecipações estimadas do IRPJ e da CSLL realizadas no âmbito do regime de apuração anual, qualquer multa de mora em razão de eventual atraso no seu recolhimento, na medida em que estes são de natureza precária, meramente provisórios, não definitivos, pois a mora somente é imputável às obrigações líquidas e certas não cumpridas no vencimento, nos termos do artigo 397, do Código Civil.

Mister esclarecer que a inadimplência das obrigações de antecipar os pagamentos estimados ao longo do ano, no regime de apuração do lucro real anual, não está imune a aplicação de penalidade. Não é isso que se defende, ao contrário, o legislador pode e deve estipular mecanismos para forçar ou, por que não, coagir, o contribuinte a recolher as antecipações no regime em comento nos prazos estipulados pela própria norma. Mas para tanto, poderia estabelecer, por exemplo, a penalidade de exclusão do regime anual para o

regime trimestral, ou qualquer outra sanção, mas desde que o faça por meio de norma legal expressa e válida, a qual inexistia no momento.

Face ao exposto, em prestígio ao princípio da legalidade, perfilho meu entendimento no sentido de que não há qualquer fundamento legal vigente para a exigência da multa moratória sobre as estimativas do IRPJ e da CSLL pagas extemporaneamente no regime de apuração do lucro real anual, razão pela qual, dou PROVIMENTO ao recurso para reconhecer o pleito do direito creditório.

É como voto.


LUCIANO INOCÊNCIA DOS SANTOS



Declaração de Voto

Conselheiro BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos legais para seu segmento.
Dele conheço.

Cuida-se de pedido de restituição/compensação de valor atinente a multa de mora, recolhida pelo contribuinte em virtude da extemporaneidade do pagamento da estimativa mensal de CSLL que lhe era cabível.

Cingem-se os argumentos do contribuinte à demonstração do enquadramento da hipótese em tela no conceito de denúncia espontânea. Visa o peticionário, com isso, a afastar a incidência da penalidade moratória sobre o passivo quitado em atraso, fulcrando seu entendimento na fórmula textual do artigo 138 do CTN.

Ocorre, contudo, que, sem prejuízo desta linha argumentativa, entendemos que o presente pleito deve ser decidido com amparo em considerações de outra espécie. Entendemos, sim, caber razão ao contribuinte, mas não em decorrência da aplicação da figura da denúncia espontânea.

Como bem sedimentado neste colegiado, o recolhimento de parcelas mensais estimadas configura mero mecanismo de antecipação de receitas para o Fisco. Noutras palavras, dito regime de estimativa represente simples adiantamento de exações, feito pelo sujeito passivo antes mesmo do perfazimento do fato impositivo.

Não é repetitivo lembrar que o fato gerador da CSLL, no regime de apuração pelo lucro real anual, aperfeiçoa-se, em razão de sua natureza complexiva, somente no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário. Em princípio, pois, apenas neste átimo temporal é que nasceria a obrigação de recolher a contribuição. A técnica arrecadadora por estimativa tão-somente possibilita a antecipação fracionada deste tributo. Por este motivo, em caso de mora do sujeito passivo no recolhimento dos adiantamentos mensais, não haveria como se falar em imposição de encargos punitivos ou indenizatórios, salvo expressa e específica previsão legal neste sentido.

Ocorre, todavia, que o artigo 61 da Lei nº 9.430/96 é omissivo sobre o assunto, justamente por não se considerar válida a incidência de multa moratória quando do não recolhimento tempestivo de meros adiantamentos de exação, preteritamente ao aperfeiçoamento do fato impositivo.

Veja-se a redação do sobredito artigo 61:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.”

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

Desta maneira, face à inexistência de dispositivo normativo autorizador, e em virtude das considerações conceituais acima expostas, é de se reconhecer a desnecessidade do recolhimento da multa pelo contribuinte, ainda que o pagamento estimado tenha sido realizado a destempo. No caso em foco, pois, é líquido e certo o direito creditório arguido pelo interessado.

Importa ressaltar ainda, por derradeiro, que a não incidência da multa moratória, em virtude da falta de suporte normativo para tanto, pode e deve ser reconhecida de ofício por este órgão. Incumbe ao presente conselho zelar pela legalidade das cobranças realizadas. A imposição de penalidades pecuniárias, sem qualquer base legal que a legitime, consubstancia questão de ordem pública, cujo trato independe de prévia provocação da parte.

Neste sentido já se decidiu, em situações semelhantes, consoante ementa abaixo transcrita:

“MULTA DE OFÍCIO LANÇADA SEM BASE LEGAL - MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA - O Conselho de Contribuintes tem o dever de controlar a legalidade do lançamento, devendo expungir do lançamento eventuais atos sem base legal, erros flagrantes, bem como apreciar as matérias de ordem pública. Recurso submetido à Câmara de julgamento, mesmo que não conhecido, deve ter suas ilegalidades flagrantes afastadas. A multa de ofício lançada sem base legal deve ser afastada. (Ac. 1º CC - 106-17.000/08)”

Isto posto, DOU PROVIMENTO ao recurso, para reconhecer integralmente o direito creditório pleiteado.


BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS - CARF
1ª SEÇÃO DE JULGAMENTO/4ª CÂMARA

1ª Seção
4ª Câmara
Fls.: _____
CARF

Processo nº : 11516.003062/99-20

Interessado(a) : SANTINVEST S.A. CRÉDITO, FINANCIAMENTO E INVESTIMENTOS

TERMO DE JUNTADA

1ª Seção/4ª Câmara

Declaro que juntei aos autos o Acórdão nº 1803-00.246, (fls. _____/_____/_____), e certifico que a cópia arquivada neste Conselho confere com o mesmo.

Encaminhem-se os presentes autos à Delegacia da Receita Federal do Brasil _____

Em ____/____/____

Chefe da Secretaria