



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13362.720063/2008-84
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-004.249 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de novembro de 2019
Recorrente THEODORO F. SOBRAL & CIA. LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2007

DECLARAÇÃO. PER/DCOMP E DCTF. TRANSMISSÃO APÓS INICIADA A AÇÃO FISCAL.

Não tem validade o PER/DCOMP e DCTF retificadora transmitido após a instauração da ação fiscal, com o intuito de extinguir com encargos de recolhimento espontâneo débitos não declarados tempestivamente em DCTF.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO ENCERRADO. NÃO CONCOMITÂNCIA.

A lei autoriza a imposição de multa isolada sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais após o ano-calendário, não se confundindo esta penalidade com a multa de ofício sobre o tributo devido apurado no encerramento do período.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário em relação aos lançamentos de CSLL; ii) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário em relação aos lançamentos de multa isolada de CSLL, vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Paula Santos de Abreu, que davam provimento.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Murillo Lo Visco, Paula Santos de Abreu, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Paulo Mateus Ciccone.

Relatório

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela 2ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília - DF, através do acórdão 03-40.106, que julgou IMPROCEDENTE a impugnação do contribuinte em epígrafe, doravante chamado de recorrente.

Da autuação fiscal:

Por bem descrever os termos da autuação fiscal, transcrevo o relatório pertinente na decisão *a quo*:

Contra a contribuinte identificada no preâmbulo foram lavrados os auto de infração às fls. 01/20, formalizando lançamento de ofício do crédito tributário abaixo discriminado, relativo ao ano-calendário de 2007, inclusive juros de mora e multas de ofício:

- Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ	55.291..81
- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL	27.573,18
- Multa exigida isoladamente - IRPJ (estimativas)	15.154,10
- Multa exigida isoladamente — CSLL (estimativas)	7.551,41

De acordo com a descrição dos fatos, a fiscalização constatou o cometimento das seguintes infrações:

(a) apuração incorreta do IRPJ e da CSLL, em face da dedução de estimativas não recolhidas, o que motivou o lançamento de ofício do tributo e da contribuição devidos ao final do ano-calendário, conforme demonstrativo à fl. 21, com juros de mora calculados até 30/09/2008 e multa proporcional; e

(b) falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada, conforme demonstrativo à fl. 22, o que motivou o lançamento de multa isolada sobre os recolhimentos não efetuados.

E relatado que, após o início da ação fiscal, a contribuinte transmitiu PER/DCOMP em 29/04/2008 e DCTF em 30/05/2008, as quais não foram consideradas pela fiscalização, face à exclusão da espontaneidade prevista no § 1º do art. 7º do Dec. nº. 70.235, de 1972.

Da Impugnação:

Por bem descrever os termos da peça impugnatória, transcrevo o relatório pertinente na decisão *a quo*:

Cientificada pessoalmente das exigências em 06/10/2008 (fls. 06 e outras), a autuada apresentou em 05/11/2008 a petição impugnativa acostada às fls. 61/68 contrapondo-se ao feito com os argumentos a seguir sumariados:

a) as DCTF do 1º e 2º semestres de 2007 foram entregues em 05/10/2007 e 07/04/2008, respectivamente, dentro do prazo legal e antes de iniciada a ação fiscal, em 29/04/2008, não havendo motivo para a fiscalização não considerá-las apenas porque foram retificadas em 30/05/2008;

b) os PER/DCOMP transmitidos em 29/04/2008 devem merecer o tratamento de pagamento espontâneo previsto no art. 47 da Lei nº. 9.430, de 1996, que permite ao contribuinte recolher até o 20º dia do recebimento do termo de início de fiscalização os tributos e contribuições já declarados, ilustrando sua tese com ementa de Acórdão do Conselho de Contribuintes (Ac. 103-21932);

c) inadmissível a aplicação de multa isolada após o encerramento do ano-calendário, conforme entendimento pacificado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (Ac. 01-04.263/02), também expresso pelo Conselho de Contribuintes (Ac. 103-21192); e

d) também é inadmissível a concomitância de multa isolada com a multa de ofício, sobre a mesma base de cálculo, conforme entendimento da jurisprudência administrativa expressa em diversos Acórdãos do Conselho de Contribuintes.

Da decisão da DRJ:

Ao analisar a impugnação, a DRJ, primeira instância administrativa, decidiu por **NEGAR PROVIMENTO TOTAL** à impugnação da agora recorrente, por unanimidade.

A decisão foi ementada nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

PER/DCOMP. TRANSMISSÃO APÓS INICIADA A AÇÃO FISCAL.

Não tem validade o PER/DCOMP transmitido após a instauração da ação fiscal, com o intuito de extinguir com encargos de recolhimento espontâneo débitos não informados tempestivamente em DCTF.

DCTF. RETIFICAÇÃO.

Não produz efeito a DCTF retificadora transmitida após o início do trabalho de fiscalização, com o escopo de incluir débitos não confessados na declaração primitiva.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO ENCERRADO. NÃO CONCOMITÂNCIA.

A lei autoriza a imposição de multa isolada sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais após o ano-calendário. não se confundindo esta penalidade com a multa de ofício sobre o tributo devido apurado no encerramento do período.

CSLL.

Aplica-se à contribuição social o decidido em relação ao IRPJ lançado a partir da mesma matéria fática e elementos de prova.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do voto do relator, que foi acompanhado unanimemente pelo colegiado de primeira instância administrativa, transcrevo os fundamentos que deram guarida a sua decisão final:

A impugnação guarda a tempestividade fixada pelo art. 15 do Dec. n.º. 70.235, de 06 de março de 1972 e alterações posteriores, além de preencher os demais requisitos de admissibilidade, cabendo dela tomar conhecimento.

Inicialmente, cabe ressaltar que quando foi deflagrada a ação fiscal, em 29/04/2008 (fl. 51), é certo que a contribuinte havia transmitido as DCTF do 1º e 2º semestres de 2007, nas datas de 05/10/2007 e 07/04/2008, respectivamente, como consta do extrato à fl. 46, o que corrobora a informação trazida na impugnação.

Na DCTF do 1º semestre de 2007, transmitida em 05/10/2007 (fl. 71) foram apurados débitos de estimativas de IRPJ e CSLL nos valores de RS 12.087,31 e RS 3.342,25, respectivamente, que, por terem sido quitados, foram devidamente considerados no levantamento fiscal, no mês de maio de 2007, como se visualiza nos demonstrativos anexados às fls. 21/22. Por sua vez, na DCTF do 2º semestre de 2007, transmitida em 07/04/2008 (fl. 76), não foi apurado nenhum débito de estimativas de IRPJ e CSLL.

Assim, é incontestado o fato de que na data de recebimento do termo de início de fiscalização, em 29/04/2008 (fl. 51), não possuía o sujeito passivo nenhum débito declarado em aberto que lhe autorizasse valer-se do beneplácito previsto no art. 47 da Lei n.º. 9.430, de 1996, que permite ao contribuinte recolher até o 20º dia do recebimento do termo de início de fiscalização os tributos e contribuições já declarados e não pagos, com encargos de recolhimento espontâneo. Portanto, agiu acertadamente a fiscalização ao não considerar o PER/DCOMP transmitido naquela data, horas após a ciência do termo de início, que tinha por escopo a extinção de débitos não declarados nas DCTF anteriormente enfocadas.

Igualmente acertada foi a decisão do autor do feito em não considerar as DCTF retificadoras transmitidas em 30/05/2008 (fls. 70 e 77), depois de iniciado o procedimento fiscal, não só diante do mandamento contido no § 1º do art. T do Dec. n.º. 70.235, de 1972, mas também em vista da determinação expressa no art. 12, § 2º.. inciso III, da Instrução Normativa SRF n.º 695, de 14 de dezembro de 2006, *verbis*:

Art. 12 (...)

§ 2- A retificação não produzirá efeitos quando tiver por objeto alterar os débitos relativos a impostos e contribuições:

III — em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal.

Quanto à alegação de impossibilidade de aplicação da multa isolada sobre as insuficiências de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL após o encerramento do ano-calendário, não faz a lei n.º. 9.430, de 1996, em seu art. 44, qualquer ressalva no sentido de que a multa isolada tenha aplicação adstrita ao curso do ano-calendário; ao contrário, admite que a aplicação é cabível ainda quando se verifique a apuração de prejuízo fiscal ou base negativa da contribuição social, os quais, evidentemente, só são conhecidos após o encerramento do período.

Também não há concomitância entre esta penalidade, que incide sobre as estimativas mensais não recolhidas, e a multa de ofício que incide sobre a insuficiência de recolhimento do tributo/contribuição apurado no encerramento do ano-calendário, pois as causas motivadoras das sanções previstas na legislação são distintas, assim como independentes suas bases de cálculo. A dicção do texto legal distingue perfeitamente as penalidades, *verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho 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 inexistente;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.133, 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;

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 15 de junho de 2007)

Neste aspecto, embora respeitando o juízo divergente emitido pela instância recursal a respeito da matéria, os decisórios daqueles Colegiados, mencionados pela interessada em sua petição, se aplicam estritamente às demandas em razão das quais foram proferidos, não possuindo eficácia normativa por inexistência de lei que lhes atribua tal efeito, como exige o art. 100, inciso II, in fine, do CTN.

Ex positis, VOTO pela improcedência da impugnação e consequente manutenção do crédito tributário impugnado.

Do Recurso Voluntário:

Tomando ciência da decisão *a quo* em 15/12/2010 (e-fl. 164), a recorrente apresentou o recurso voluntário em 12/01/2011 (e-fls. 166 e segs.), ou seja, tempestivamente.

No mesmo, em essência reforça os pontos já alegados na sua peça impugnatória, dos quais destaco transcrevo:

II - DO DIREITO

A Requerente não concorda com o Auto de Infração, pelos motivos a seguir analisados:

A DCTF referente ao primeiro semestre de 2007, foi entregue em 07/10/2007, e retificada em 30/05/2008, portanto, dentro do prazo legal previsto na legislação, e a DCTF referente ao segundo semestre de 2007, foi entregue em 07/04/2008, portanto, dentro do prazo legal previsto na legislação e antes do Termo de Início de Fiscalização (29/04/2008). Como se vê, a Autuada cumpriu todos os prazos de entrega da DCTF do primeiro e segundo semestre de 2007, não tendo como prosperar a representação das mencionadas declarações por parte da Autoridade Fiscal, com o objetivo de desconsiderá-las.

A autoridade julgadora de primeira instância afirma que foi acertada a decisão do autor do feito em não considerar as DCTF retificadoras transmitidas em 30/05/2008 acostada as fls. 70 e 77 dos autos, depois de iniciado o procedimento fiscal. Decisão que não concordamos, porque mesmo não considerando que fosse confissão de dívida espontânea, necessitando de lançamento de ofício para constituição do crédito, o fato não impede que leve em consideração a compensação efetuada, apenas porque não incluiu a multa de ofício na compensação. No caso concreto a compensação deve ser considerada e exigida apenas o complemento da multa que foi compensada a menor, por ser ato de inteira justiça.

Quanto ao Dcomp entregues no dia 29/04/2008, dia do início do procedimento fiscal não pode prosperar a invalidação da compensação por ser forma de pagamento de tributos e contribuição prevista na legislação vigente, logo, não pode prosperar o entendimento do autor do procedimento fiscal e da autoridade julgadora de primeira instância quando manteve o entendimento de desconsiderar a PER/DCOMP transmitida em 29/04/2008 para liquidação do IRPJ e da CSLL e acréscimo legais dos tributos exigidos no auto de infração. Não concordamos com tais afirmações, uma vez que a PER/DCOMP é uma forma de pagamento de tributos e contribuições, apenas não foi utilizado à multa de ofício e sim a multa de mora, fato que não invalida a compensação efetuada. Assim, deve ser exigido apenas o complemento da multa. Mesmo porque como mencionado pela Autoridade Fiscal, a Autuada efetuou o pagamento do imposto e da contribuição no dia 29/04/2008, através das DCOMP, conforme faz prova juntando as cópias da Dcomp transmitidas.

Considerando o previsto no art. 47, da Lei nº 9.430/96, que possibilita ao contribuinte, em atraso, recolher até o vigésimo dia subsequente à data do recebimento de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declaradas, com os acréscimos legais ao procedimento espontâneo, não é cabível a aplicação da multa isolada na forma do art. 44 da Lei nº 9.430/96. in verbis:

"Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)".

No presente caso, Senhor Julgador de segunda instância, deve ser considerado no caso a denúncia espontânea do tributo em discussão, o qual foi liquidado através de compensações efetuadas pelas DCOMP, estando, portanto, dentro do prazo de 20 (vinte dias) estabelecido no art. 47, da Lei nº 9.430/96. Vale ressaltar, que os impostos e contribuições foram declarados na DCTF, onde a original do primeiro semestre foi entregue em 07/10/2007, conforme Recibo de Entrega nº 0794185597-70, Retificada em 30/05/2008, conforme Recibo de Entrega nº 0528965731-95 e do segundo semestre em 07/04/2008, conforme Recibos de Entrega nºs 0794185597-70, Retificada e entregue em 30/05/2008, conforme Recibo de Entrega nº 3705228059-30.

Diante destes fatos fica demonstrado e comprovado que os tributos e as contribuições objeto do Auto de Infração foram declarados e pagos pela Autuada, com os devidos acréscimos legais de mora, através das Declarações de Compensações - DCOMP's, dentro do prazo fixado pelo art. 47, da Lei nº 9.430/96, devendo ser exigido apenas o complemento da multa.

Neste sentido, o Conselho de Contribuintes assim se manifestou:

(....)

Neste caso, considerando o disposto no art. 47, da lei nº 9.430/96, não pode prosperar a cobrança do imposto e da contribuição do período, e nem tão pouco a cobrança da Multa Isolda e de Ofício, pois, o imposto e a contribuição já foram recolhidos espontaneamente dentro do prazo de 20 dias, além ter sido efetuadas com os devidos acréscimos legais, conforme consta nas DCOMP, transmitidas em 29/04/2008, apenas deve ser exigido a complemento da multa de ofício, uma vez que a compensação foi efetuada com multa de mora.

Assim, senhor julgador de segunda instância, mesmo que não seja considerado o benefício do art. 47, da Lei nº 9.430/96, a compensação efetuada não pode ser

desconsiderada pelo fato de ter usada a multa de mora, ao invés da multa de ofício. Logo, a referida compensação deve ser utilizada para liquidação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL exigida no presente auto de infração, assim como os acréscimos legais até o limite do valor constante na DCOMP, devendo ser exigido à diferença da multa eventualmente compensada à menor

Não Aplicabilidade da Multa Isolada Após o Encerramento do Ano-Calendário. Não pode prosperar a aplicação de Multa Isolada após o encerramento do ano-calendário. A autoridade julgadora de primeira instância manteve a multa isolada sob o argumento de que a legislação não faz qualquer ressalva no sentido de que a multa isolada tenha aplicação adstrita ao curso do ano-calendário. Argumento que não podemos concordar, uma vez que a jurisprudência administrativa admita tal exigência.

Neste sentido, o Conselho de Contribuintes decidiu em várias Câmaras que não cabe aplicação da Multa Isolada sobre estimativas de IRPJ e CSLL, quando já encerrado o período de apuração do imposto, tendo em vista, que a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido e apurado, com base no lucro real, em declaração de rendimentos apresentada tempestivamente. Esse entendimento foi pacificado através do Acórdão Ac. 01-04.263/02 no DOU de 08/-8/2003, da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

No caso, sob análise, o período de fiscalização refere-se ao ano-calendário de 2.007, o início do procedimento fiscal deu-se em 29/04/2008, portanto, após o encerramento do exercício.

Neste mesmo sentido, decidiu a Terceira, Câmara do Conselho Contribuintes, entendendo que encerrado o período de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativas deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido apurado.

In verbis:

(...)

Neste caso, considerando que o procedimento fiscal deu-se após o encerramento do exercício, não cabe à aplicação da Multa Isolada, na forma imposta pela Autoridade Fiscal.

Multa Isolada e Multa de Ofício Concomitância - Mesma Base de Cálculo. Outra inconsistência constante do Auto de Infração, foi à utilização por parte da Autoridade Fiscal e mantida pela autoridade julgadora de primeira instância alegando que as causas motivadoras das sanções previstas na legislação são distintas, assim como independentes suas bases de cálculo, argumentos que não concordamos uma vez que não pode haver concomitância na aplicação sobre a mesma base de cálculo para a aplicação da multa de ofício e da multa isolada.

A legislação e a jurisprudência estabelece que não cabe a aplicação de Multa Isolada quando esta é aplicada cumulativamente com a multa de ofício, implicando em dupla penalização do mesmo fato.

Neste sentido, a jurisprudência administrativa é mansa e pacífica, entendendo que não cabe a aplicação concomitante de multa, incidente sobre o tributo apurado, e da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, quando calculadas sobre os mesmos valores.

Para comprovar, basta verificar, os seguintes acórdãos: Segunda Câmara - Acórdão 102-48852 e 102-49215; Terceira Câmara Acórdão 103-23431; Sétima

Câmara Acórdão 107-09058, 107-09184 e 107-09184, a título de exemplo estamos mencionado o Acórdão nº 102-48852. in verbis:

(...)

Como se observa, no presente caso, a Autoridade Fiscal, utilizou-se de uma única base de cálculo para a aplicação da multa de ofício e multa isolada, ferindo de morte a legislação vigente e a jurisprudência administrativa do Conselho de Contribuintes.

Diante do exposto, é forçoso concluir que não prospera o Auto de Infração aplicado a Recorrente, tendo em vista, os motivos acima alegados de que: a) os impostos e contribuições foram recolhidos via declaração de compensação não devendo ser desconsiderada tal compensação; b) além da inaplicabilidade de multa isolada concomitantemente com multa de ofício e c) que o procedimento fiscal ocorreu após o encerramento do exercício, portanto, não pode ser aplicada multa isolada.

O princípio da verdade material é tão forte e base de todo o Estado-de-Direito, que já se escreveu, noutra ocasião: Enquanto o fisco não comprovar que os indícios por ele apresentados implicam necessariamente a ocorrência do fato gerador, estaremos diante de mera presunção simples, não de prova. Não terá, pois, o fisco cumprido seu ônus e a consequência é o dever do julgador considerar não comprovada a ocorrência do fato gerador e do nascimento da obrigação tributária. Poder-se-ia, pois, afirmar ser inconstitucional toda e qualquer presunção absoluta.

No caso em comento, os agentes do fisco consideraram como tributos não recolhidos valores que foram compensados e aplicaram multa isolada fora dos parâmetros previstos na legislação. As conclusões dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil tiveram como suporte apenas o argumento de que os tributos não foram recolhidos, quando na verdade está provado nos autos que os mesmos foram compensados. Ora, senhor julgador, como admitir que em uma situação como esta tenha ocorrido o fato gerador da obrigação tributária.

Assim, o fisco não cumpriu com o ônus de produzir a prova material, e a consequência é a não comprovação da ocorrência do fato gerador e o nascimento da obrigação tributária.

Desse modo, o CTN define, em seus artigos 43 e 44, como fato gerador do imposto de renda a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos e, como base de cálculo, o montante real, presumido ou arbitrado, de renda ou dos proventos tributáveis.

O artigo 43, do Código Tributário Nacional definiu o fato gerador do imposto como a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, sendo que essa disponibilidade ocorre de forma continuada e integrada. "Só é renda o acréscimo de patrimônio que possa ser consumido sem reduzir ou fazer desaparecer o patrimônio que o produziu".

A definição de fato gerador do imposto de renda dada pelo CTN, como sendo a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos de qualquer natureza, merece uma análise isolada de seus termos, relacionados a seguir.

A) Disponibilidade econômica ou jurídica: aqui temos duas espécies distintas e independentes de disponibilidades, a disponibilidade econômica, que se traduziria na percepção efetiva do rendimento, na forma de uma receita realizada monetariamente, e a disponibilidade jurídica, assim entendida com o direito de receber um crédito na forma de uma receita a realizar.

B) Renda e proventos de qualquer natureza: o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e proventos de qualquer natureza e os acréscimos patrimoniais que não seja renda.

A análise da definição do fato gerador do imposto de renda a que se refere o artigo 43 do CTN, contendo, implícita, a idéia da existência necessária de um acréscimo patrimonial, nos leva a concluir que a ocorrência do fato gerador está condicionada à disponibilidade de acréscimo patrimonial. Assim, certo é que estamos na presença de uma realidade e não de uma presunção.

Logo, não está correto o procedimento de se exigir tributo que não mais é devido e aplicar multa isolada o encerramento do ano calendário. Como admitir em tal situação que ocorreu o fato gerador da obrigação tributária. Tal exigência está fazendo incidir o imposto sobre o patrimônio, em evidente desconsideração à Constituição Federal (art. 150, IV, "a") e ao Código Tributário Nacional (art. 44), que autoriza a incidência do imposto sobre o acréscimo patrimonial e não sobre o próprio patrimônio.

A fonte da obrigação tributária é a Lei. O nascimento da obrigação tributária (circunstância e momento em que o tributo passa a ser devido) ocorre com a subsunção do fato a norma, surgindo o fato jurídico tributário. Após a ocorrência do fato impositivo, é que o crédito tributário deverá ser constituído pelo lançamento, que é a forma pela qual se materializa o direito da Fazenda Pública à cobrança, pela declaração da ocorrência do fato gerador e cálculo do tributo devido (CTN, Arts. 97, 113, 114 e 142). No caso em comento, não ocorreu o fato gerador da obrigação tributária, ou seja, não ocorreu a Omissão de Receita.

Diante de todo o exposto, fica demonstrado e provado, que o lançamento objeto da presente lide não pode prosperar, tendo em vista que o lançamento para exigir o crédito tributário objeto da presente controvérsia, está embasado em premissas fora dos parâmetros que foram legalmente fixados pela Lei. Assim, requer o cancelamento da presente autuação e homologação a compensação efetuada, assim como a não exigência da multa isolada, por ser ato de inteira justiça.

III - DO PEDIDO

Srs. Presidente e Membros da Câmara do Conselho de Contribuintes, isto exposto, e com base no artigo 33, do Decreto nº 70.235/72, pede a V. Exas. que revejam e cancele o ACÓRDÃO DRJ/BSB Nº 03-40.106, de 29 de Outubro de 2.010 (fls. 156/160) proferido pela Autoridade Julgadora de Primeira Instância, para julgar improcedente o Auto de Infração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL e, Multas Isoladas da CSLL e IRPJ, que tem sua fundamentação legal nos artigos 2a, parágrafos 6o, 10º, 16 inciso II e 49 da IN SRF 93/97 e art. 841, incisos I, III e IV do RIR/99. E no tocante a multa isolada, os artigos 222, 230 e 843 do RIR/99, c/c art. 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96, alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 e artigos 3o, 10, 16 e 49 da IN SRF 93/97, por entender ser ato de inteira justiça.

N. Termos

Pede Deferimento

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marco Rogério Borges, Relator.

Conforme relatório que precede o presente voto, o recurso voluntário é tempestivo e atende os requisitos regimentais para a sua admissibilidade, pelo que o conheço.

Da síntese dos fatos:

O presente processo versa sobre autuação de IRPJ e CSLL, com respectivas multas isoladas, referente ao ano-calendário de 2007 (Lucro Real anual), no montante de R\$ 70.445,91 + 35.124,59, respectivamente (incluindo juros de mora e multa sobre o IRPJ), corrigidos até setembro/2008. A infração decorre da apuração incorreta do IRPJ na respectiva DIPJ, decorrente da dedução de estimativas não recolhidas. A atual recorrente compensou na apuração do IRPJ e CSLL valores de estimativas que não foram efetivamente pagas (conforme e-fls. 22/23 dos autos). As multas isoladas autuadas foram referentes aos meses de maio, agosto, outubro, novembro e dezembro de 2007.

Tal apuração decorreu de procedimento fiscal, em que foram cotejados o Lalur e DIPJ da recorrente (e-fls. 24 a 42). A princípio, o valor base de cálculo ficou incontestado, pois a recorrente tentou apresentar Dcomps e DCTF retificadora no mesmo dia do início do procedimento fiscal e no dia seguinte, respectivamente. Contudo, pela falta de espontaneidade, foram desconsideradas para a apuração da infração, sendo representadas para o seu bloqueio, conforme consta na *descrição dos fatos* do auto de infração.

Em sede de impugnação, a atual recorrente se irressigna quanto a não aceitação da retificação da DCTF, e quanto ao fato da Dcomp não ter sido aceita como, através da compensação, uma forma de pagamento de tributos e contribuições, nos termos da legislação (art. 47 da Lei nº 9.430/1996 – até 20 dias após o início da fiscalização, ocorrendo o recolhimento do tributo/contribuição, descaberia eventual multa, tanto de mora, de ofício quanto a isolada). Alega também a impossibilidade da multa isolada após o encerramento do ano-calendário, bem como a impossibilidade de multa isolada com a multa de ofício concomitantes.

A instância *a quo* denegou integralmente a impugnação, no sentido de que o PER/Dcomp e DCTF transmitida após iniciada a ação fiscal não produzem efeitos. Igualmente, entendeu cabível a multa isolada aplicada, nos termos da autuação fiscal.

Em sede recursal, a recorrente repisa praticamente as mesmas alegações da sua impugnação.

Do recurso voluntário:

Conforme relatado anteriormente, o caso aqui se cinge a verificar se seria válido o procedimento de auto-regularização promovida pela recorrente logo após início do procedimento fiscal (PER/Dcomp entregue para tentar extinguir o débito apurado, bem como a DCTF retificadora), bem como as questões incidentais da multa isolada aplicada (após encerrado o ano-calendário e concomitância com a multa de ofício).

- quanto às declarações entregues após o início do procedimento fiscal

Compulsando os autos, temos os seguintes eventos relevantes para apreciação da primeira questão (da tentativa de auto-regularização da recorrente):

- ação fiscal inicial em 29/04/2008, cuja ciência foi dada às 11:03h (e-fl. 53), referente aos anos-calendário de 2005 a 2007 para o IRPJ;

- PER/Dcomp entregues: dia 29/04/2008, às 18:09h (e-fls. 151 a 156); dia 29/04/2008, às 18:21h (e-fls. 145 a 150); dia 29/04/2008, às 18:23h (e-fls. 133 a 138 e 139 a 144 – duas distintas); dia 29/04/2008, às 18:24h (e-fls. 121 a 126 e 127 a 132 – duas distintas); dia 30/04/2008, às 15:29h (e-fls. 91 a 96); dia 30/04/2008 às 15:30h (e-fls. 97 a 102); dia 30/04/2008 às 15:32h (e-fls. 103 a 108); dia 30/04/2008 às 15:32h (e-fls. 109 a 114); dia 30/04/2008 às 16:03h (e-fls. 115 a 120). Só constam como anexos nas peças impugnatórias e recursal – a autuação fiscal faz menção das mesmas, mas desconsiderando-as;

- DCTF retificadora transmitida em 30/05/2008, às 14:50h (e-fl.73 a 90).

Ou seja, aparentemente, a recorrente reconheceu ter problemas na sua apuração do IRPJ, e tão logo se inicia o procedimento fiscal, tenta extinguir os débitos não apurados na DIPJ de forma espontânea com créditos outros que teria direito. No geral, foram informados como *crédito pagamento indevido ou a maior*. Não há nos autos nenhuma análise destes valores pleiteados nestes PER/Dcomps, havendo apenas a informação na descrição dos fatos do auto de infração que *tais declarações serão objeto de representação para que sejam desconsideradas, tendo em vista a exclusão da espontaneidade prevista no §1º do art. 7º do Decreto 70.235/1972*. O mesmo foi dito em relação à DCTF retificadora entregue.

Nos autos também não há alegações em contrário da recorrente, ou seja, a princípio, tais PER/Dcomps não foram aceitas nos sistemas da Receita Federal do Brasil.

De qualquer forma, em relação à DCTF retificadora, já havia iniciado o procedimento fiscal, tendo sido acertada a decisão da autoridade fiscal de não as considerar, nos termos do §7º do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

Ou seja, a retificação da DCTF (no caso) não terá efeitos, em relação aos débitos auditados, após o início do procedimento fiscal.

No que tange a considerar o art. 47 da Lei nº 9.430/1996 para os PER/Dcomps entregues, descabe totalmente tal pleito, pois tal ditame legal assim consigna:

Aplicação de Acréscimos de Procedimento Espontâneo

Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Ou seja, tal ditame legal evocado pela recorrente é para débitos declarados em abertos, anteriormente informados à Receita Federal do Brasil. Não é o caso dos autos – como bem detalhado no auto de infração, a recorrente considerou e compensou valores de estimativas na sua apuração anual de IRPJ e CSLL, que não foram recolhidos. O que está sendo autuado é este valor de estimativas considerados em DIPJ, sem nenhum fundamento material, e pelo qual a recorrente em nenhum momento contesta.

- quanto à multa isolada aplicada

Alega, expondo de forma sucinta, a recorrente que seria indevida a aplicação de multa isolada após o encerramento do ano-calendário. Igualmente, alega que haveria a impossibilidade da multa isolada e multa de ofício concomitante.

Tal matéria está disciplinada na lei nº 9.430/1996, no seu artigo 44, abaixo transcrito:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho 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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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;

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 15 de junho de 2007)

Assim, sobre a alegação da impossibilidade de aplicação da multa isolada sobre as insuficiências de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL após o encerramento do ano-calendário, não faz a lei nº. 9.430, de 1996, em seu art. 44, qualquer ressalva no sentido de que a multa isolada tenha aplicação restrita ao curso do ano-calendário; ao contrário, admite que a

aplicação é cabível ainda quando se verifique a apuração de prejuízo fiscal ou base negativa da contribuição social, os quais, evidentemente, só são conhecidos após o encerramento do período, conforme transcrito no seu teor acima.

No que tange a alegada impossibilidade da multa isolada e multa de ofício concomitante, cabe lembrar que a jurisprudência deste Conselho consolidou-se, ao longo do tempo, no sentido de que não seria correta a aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada, culminando na súmula CARF nº 105, abaixo transcrita:

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Entretanto, tal posicionamento alterou-se substancialmente com a nova redação dada ao dispositivo pela Lei nº 11.488/2007.

Para ilustrar esse posicionamento, trago à colação a ementa do Acórdão CARF nº 9101-004.106, de 09/04/2019:

MULTA ISOLADA PELO NÃO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. COBRANÇA APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. POSSIBILIDADE.

Só faz sentido falar-se em multa isolada quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-base, caberia à fiscalização exigir também o principal de tributo devido (por estimativa) e os juros correspondentes.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. NOVA REDAÇÃO DA LEI. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007.

Note-se que a alteração da Lei nº 9.430/1996, no seu art. 44, acima transcrito, se deu com a MP nº 351, de 22/01/2007, e posteriormente convertida na lei nº 11.489, de 15/07/2007.

Assim, seus efeitos já seriam a partir do início do ano-calendário de 2007.

Só sealaria em aplicação da súmula CARF nº 105 para eventos pretéritos ao ano-calendário de 2007. De 2007 em diante, tal súmula não seria mais aplicável, restando aqui

aplicado o teor ali elencado na nova redação do art. 44 da lei nº 9.430/1996. Nos autos temos multa isolada aplicada sobre base de cálculo em alguns meses de 2007, ou seja, todos já com a vigência da nova redação do art. 44 da lei nº 9.430/1996 e afastada a aplicação da súmula CARF nº 105.

Assim, se tiver ocorrido falta de recolhimento do imposto devido com base no lucro real anual, o lançamento abrangerá também o valor do imposto, acompanhado de multa de ofício e juros, pois a determinação legal de imposição de tal penalidade, quando aplicada isoladamente, prescinde da apuração de lucro ou prejuízo no final do período anual, inexistindo, portanto, a cumulação de penalidades para uma mesma conduta, como arguem os contribuintes.

Em síntese, não tendo as referidas multas a mesma hipótese de incidência, nada há a barrar a imposição concomitante da multa isolada com a multa de ofício devida pela apuração e recolhimento a menor do imposto e contribuição devidos na apuração anual.

Registre-se, essa nova redação do art. 44 da lei nº 9.430/1996 não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa; simplesmente tornou mais clara a intenção do legislador.

Por pertinentes, faço minha as palavras do ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES deste CARF que, de forma precisa, analisou o tema no Acórdão nº 103-23.370, Sessão de 24/01/2008:

“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 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 regradada 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”.

Aduza-se ainda, mesmo abstraindo questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, que a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo, de modo que, sob esta ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou norma abstrata plenamente vigente no mundo jurídico a caso concreto que se estampou.

Conclusão:

Considerando o todo elencado acima, VOTO por NEGAR PROVIMENTO INTEGRAL ao recurso voluntário da recorrente.

(documento assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges