



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº.: 13603.002584/2002-81
Recurso nº.: 135.753
Matéria : IRPJ
Recorrente : FIAT AUTOMÓVEIS S.A.
Recorrida : DRJ – BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 20 de fevereiro de 2004
Acórdão nº. : 101-94.514

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO – Nada obsta que o contribuinte efetue o recolhimento de tributo em atraso durante o procedimento de fiscalização. Entretanto, com a lavratura do termo de início de fiscalização, o contribuinte perde a sua espontaneidade para pagamento dos tributos que são o objeto da mesma, devendo, neste caso, incidir a multa de lançamento de ofício, mesmo que o tributo tenha sido recolhido durante a ação fiscal com multa e juros moratórios.

Recurso Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de voluntário interposto por **FIAT AUTOMÓVEIS S.A.**

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, **NEGAR** provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


VALMIR SANDRI
RELATOR

FORMALIZADO EM: 19 MAR 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, PAULO ROBERTO CORTEZ, AUSBERTO PALHA MENEZES (Suplente Convocado) e CELSO ALVES FEITOSA. Ausente, justificadamente a Conselheira SANDRA MARIA FARONI.

Recurso nº.: 135.753
Recorrente : FIAT AUTOMÓVEIS S.A.

RELATÓRIO

FIAT AUTOMÓVEIS S.A., já qualificada nos autos, recorre a este E. Conselho de Contribuintes, de decisão da 2ª. Turma da DRJ em Belo Horizonte/MG, que manteve a exigência consubstanciada em Auto de Infração (fls. 07/10), relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – ano-calendário 1999 – Exercício 2000.

Trata-se de lançamento de IRPJ, assentado em valores relativos aos preços de transferência não adicionados na apuração do Lucro Real, em ação fiscal iniciada em 02 de julho de 2001 tendo, o tributo exigido no presente auto de infração, sido recolhido durante a ação fiscal, ou seja, em 27.09.2001 e 08.10.2002.

Inconformada com o lançamento, a Contribuinte apresentou Impugnação às fls. 678/693, juntando documentos e aduzindo em sua defesa os seguintes argumentos.

Primeiramente, esclarece que a discussão se limitava apenas no lançamento da multa de ofício, vez que teria recolhido o principal, acompanhado da multa de ofício e juros de mora, no que requer seja reduzido o valor apurado no auto de infração com as parcelas pagas.

Por outra via, alega que no caso de recolhimento do tributo com base na denúncia espontânea (art. 138, CTN), poderia pagar o tributo com o acréscimo de juros moratórios, sendo dispensado o pagamento de multa de mora e que, tendo recolhido tributo sem espontaneidade, pois o fez durante a fiscalização, pagou multa de mora.

Assim, entende que não lhe pode ser aplicada à multa de ofício, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pois aquela multa somente seria cabível se não recolhida a multa de mora. Além disso, a aplicação da multa de ofício estaria a ferir a



razoabilidade para o lançamento do crédito tributário, pois equipara o contribuinte que quer regularizar sua situação com aquele que fica inerte.

À vista de sua Impugnação, a 2ª. Turma da DRJ em Belo Horizonte-MG, julgou procedente o Auto de Infração lavrado, em *decisium* constante dos autos às fls. 713/722, nos termos a seguir relatados, em síntese:

Quanto à redução do valor autuado, afirma que os pagamentos efetuados serão considerados, após proferida a decisão administrativa definitiva, na fase, propriamente, da exigência do crédito tributário mantido.

No mérito, destaca que a Contribuinte teria cometido equívoco em tratar o caso como denúncia espontânea, pois o pagamento se deu depois do início de procedimento fiscal, não se aplicando o art. 138 do CTN, devendo-se aplicar o PN/CST nº 61/79, art. 59 da Lei nº 8.383/91 e art. 84 da Lei nº 8.981/95.

Assim, tem que a denúncia espontânea exclui, tão somente, a multa de ofício e que o não recolhimento da multa de mora implicaria a aplicação da multa de ofício sobre esta.

Quanto aos excertos jurisprudenciais citados, alega que, de acordo com os Decretos nº 2.346/97 e 73.529/74, tais decisões não autorizam que se proceda de forma contrária à lei e nem vincula à administração tributária por não se constituir normas complementares da legislação tributária.

Com isso, destaca que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo e impõe a aplicação da multa de ofício nos termos da lei, desconsidera as alegações sobre ofensa ao princípio da razoabilidade e vota pela procedência do lançamento.

Ante a decisão supra-relatada, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário a este E. Conselho de Contribuintes (fls. 726/743), para reformar a decisão a



quo e anular, integralmente, o lançamento de ofício, repetindo os fundamentos de sua Impugnação, ou seja:

→ que a exigência é totalmente improcedente, uma vez que a fiscalização desconsiderou, totalmente, os recolhimentos efetuados pela Recorrente (lançando os valores já recolhidos do tributo, da multa de mora e dos juros moratórios), além de ter efetuado o lançamento da multa de ofício isolada, em situação fática na qual não existe previsão legal para a sua cominação;

-que por não se tratar da hipótese de recolhimento em denúncia espontânea, como também de hipótese de aplicação do art. 47 da Lei nr. 9.430/96, foi que recolheu o tributo com a inclusão da multa de mora;

- que não se verifica na legislação em vigor, qualquer impedimento para que o contribuinte recolha, no curso de ação fiscal, o tributo devido, acompanhado de multa de mora e juros, e que a única restrição existente no ordenamento é que, nessa hipótese, o contribuinte perde seu direito de recolher o tributo com os benefícios da denúncia espontânea;

- que a correta interpretação do art. 44, § 1º, II da Lei nº 9.430/96 levaria a definir duas situações distintas: (a) o recolhimento com atraso e sem multa de mora, com lançamento de multa de ofício e (b) o recolhimento com atraso e com multa de mora, sem lançamento de multa de ofício, por não haver previsão legal.

Assim, insiste que, tendo feito o recolhimento sem espontaneidade, mas com pagamento de juros e multa de mora, não lhe poderia ser aplicada à multa de ofício ora exigida, ancorando-se no artigo 112 e incisos do CTN.

Por fim, alega que a lavratura do presente Auto de Infração atenta contra o Princípio da Razoabilidade que deve pautar a atividade de lançamento, pois a exigência de multa de ofício decorre da punibilidade da conduta do contribuinte que se nega a pagar o tributo devido.



Desta forma, entende que se deve diferenciar o tratamento dado (i) ao contribuinte que deixa de recolher o tributo e, inerte, aguarda o questionamento por parte da fiscalização e; (ii) ao contribuinte que coopera com a fiscalização, elaborando os demonstrativos para apurar o valor devido e, reconhecendo-o, recolhe o tributo devido com a inclusão das verbas punitivas relativas à multa de mora.

Requer ao final, o cancelamento da autuação fiscal, haja vista a inexistência de previsão legal para o lançamento da diferença entre a multa de mora recolhida pela Recorrente e a multa de ofício isolada, nos próprios termos do art. 44 da Lei nr. 9.430/96.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long horizontal stroke at the end.

VOTO

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos para sua admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Consoante relatório supra, tem-se que a discussão nos presentes autos se prende ao cabimento ou não da multa de ofício de 75% incidente sobre o crédito tributário apurado em ação fiscal e recolhido pela Recorrente durante o transcurso desta, acrescido dos juros e da multa de mora.

Antes de adentrar ao mérito da questão posta nos presentes autos, deve ficar aqui esclarecido que a multa de ofício aplicada a Recorrente não é aquela capitulada no inciso II, § 1º., art. 44 da Lei nr. 9.430/96, ou seja, isoladamente, conforme quer fazer crer a Recorrente agora em grau de recurso, mas sim, aquela capitulada no inciso I, art. 44, da referida lei, ou seja, multa de ofício, *in verbis*:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I – de 75% (setenta e cinco por cento), nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II – (...).”

Desta forma, resta claro que a exigência ora questionada trata-se, tão somente, da multa de ofício incidente sobre o tributo que deixou de ser recolhido pela Recorrente no prazo fixado pela legislação.

Logo, delimitada a matéria a ser analisada por esta E. Câmara resta perquirir se a legislação concedia à Recorrente o direito de recolher o tributo devido durante a ação fiscal, tão somente, com a multa de mora e juros, ou, por se encontrar sob ação fiscal, não mais poderia beneficiar-se daquele direito, ou seja, apenas com os



acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo (multa de mora e juros).

De se registrar também, que não se trata aqui do benefício concedido pelo art. 47, da Lei 9.430/96, em que a pessoa jurídica submetida à ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal, poderá pagar, até o 20º. (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, porquanto, o valor pago pela Recorrente durante a ação fiscal, não havia sido por ela declarado ao Fisco.

A tese da Recorrente é no sentido de que, inexistente na legislação em vigor, qualquer impedimento para que o contribuinte recolha, no curso de ação fiscal, o tributo devido, acompanhado de multa de mora e juros, como também, inexistente qualquer previsão legal permitindo que o Fisco, no caso de recolhimento extemporâneo de tributo com acréscimo de multa de mora, constitua crédito tributário referente à multa de ofício.

De fato, inexistente na legislação em vigor, qualquer norma impedindo que o contribuinte recolha durante a ação fiscal tributo que entenda devido e que está sob verificação da fiscalização.

Entretanto, a Recorrente esquece de um detalhe que irá determinar de forma definitiva a questão posta em análise, ou seja, a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores (pagamento), e não se fala aqui do instituto da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, tese que acolho na íntegra para afastar a penalidade, seja ela da multa de mora ou da multa de ofício quando o contribuinte, antes de qualquer procedimento de fiscalização, denúncia e recolhe espontaneamente o tributo devido, mas sim, do disposto no art. 7º., § 1º., do Decreto nr. 70.235/72, *verbis*:



“Art. 7º. – O procedimento fiscal tem início com:

I – (...);

II – (...);

III – (...).

§ 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. – (...).”

Da análise dos autos, verifica-se que foi dada ciência do procedimento fiscal à Recorrente na data de 02 de julho de 2001, com sucessivas prorrogações do Mandado de Procedimento Fiscal inicial, tendo o último, validade até 22 de janeiro de 2003, período em que o auto de infração foi lavrado (20.12.2002).

Conforme já anteriormente relatado, após constatar ter declarado e recolhido a menor imposto de renda pessoa jurídica relativo ao ano-calendário de 1999, a Recorrente durante a ação fiscal, procedeu em 25 de setembro de 2001 e 08 de outubro de 2002 o recolhimento do tributo apurado, acompanhado de multa de mora e juros, como se estivesse em procedimento espontâneo.

Ocorre que, a consequência da perda da espontaneidade prevista no § 1º., art. 7º., do Decreto nr. 70.235/72, faz com que qualquer ato praticado pelo contribuinte durante a ação fiscal no sentido de sanar irregularidades objeto da fiscalização, incorrerá sempre na multa de ofício, independentemente tenha solvido a obrigação tributária com a multa de mora ou não no seu curso.

De fato, uma vez instaurado o procedimento fiscal, tem o ato por efeito obstar a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores, não podendo mais o contribuinte se valer da mesma para livrar-se dos efeitos decorrentes do lançamento de ofício.

E não poderia ser diferente, pois, de outra forma, seria muito prático e cômodo ao contribuinte deixar de declarar e recolher o tributo, efetivamente. devido esperando pela visita da fiscalização, para só então pagar o *quantum*, efetivamente,



devido apenas com a multa de mora e juros, ou ainda, pela decadência, se não fiscalizado nos próximos 5 (cinco) anos.

O fato é que a multa de ofício aplicada ao contribuinte incide sempre quando o contribuinte ou terceiro por ação ou omissão deixa de cumprir a norma jurídica, aplicando-se em virtude de uma lei que ordena certas condutas sob a ameaça de uma determinada sanção.

No presente caso, esta sanção está inserida no inciso I, art. 44, da Lei nr. 9.430/96, quando determina que o lançamento da multa de ofício de 75% será aplicada nos casos de falta de pagamento, pagamento após o vencimento sem a multa de mora, aqui no caso de pagamento espontâneo, o que não se aplica à Recorrente, de falta de declaração e nos de declaração inexata, aplicável à Contribuinte ante a divergência apurada na sua Declaração de Rendimentos.

E não se alegue ainda que a exigência ora guerreada atenta contra o Princípio da Razoabilidade conforme quer fazer crer a Recorrente, pois, não se trata aqui de tratamento diferenciado dado ao contribuinte que deixa de recolher o tributo e, inerte, aguarda o questionamento por parte da fiscalização, com o contribuinte que coopera com a fiscalização, elaborando demonstrativos para apurar o valor devido e, reconhecendo-o, recolhe o tributo devido com a inclusão das verbas punitivas relativas à multa de mora, pois, a situação de um e de outro é similar, ou seja, encontram-se ambos em mora por ocasião do início do procedimento fiscal.

Por outro lado, não resta dúvida que se deva aplicar o Princípio da Proporcionalidade para os contribuintes que se encontram em situações diferenciadas.

Entretanto, no presente caso, a Recorrente deixou de declarar e recolher o tributo, efetivamente, devido relativo ao ano-calendário de 1999, até a data do procedimento de fiscalização, só vindo a efetuar o pagamento do tributo após o questionamento pela fiscalização do seu fato gerador (preços de transferências), assim como, cooperou e elaborou demonstrativo após ter sido intimada para tanto.



Assim, não pode invocar em seu benefício o Princípio da Razoabilidade, para que lhe seja dado o mesmo tratamento daquele contribuinte que apura e declara ao Fisco o tributo efetivamente devido, mas por razões outras deixa de efetuar o seu pagamento no prazo estipulado pela legislação, pois, este está omissa, tão somente, com o recolhimento do tributo por ocasião da fiscalização, enquanto aquele, além de omissa, não declarou efetivamente o tributo devido.

Portanto, para aquele contribuinte que declarou e não pagou o tributo, efetivamente, devido a lei lhe concede o benefício de pagar até o 20º. (vigésimo) dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, tão somente com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimentos espontâneos (art. 47, da Lei 9430/96).

Para aquele que não declarou e não pagou, efetivamente, o tributo devido, ou seja, se manteve inerte até o termo de início de fiscalização, caso da Recorrente, a lei determina a aplicação do lançamento da multa de ofício (art. 44, da Lei 9.430/96).

Logo, não há o que se falar aqui em Princípio da Razoabilidade quando a situação é diametralmente oposta.

Desta forma e a vista de todo o exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso, devendo a autoridade executora do presente acórdão, imputar os valores já recolhidos pela Recorrente em relação à exação ora questionada.

É como voto.

Sala das Sessões (DF), em 20 de fevereiro de 2004



VALMIR SANDRI