



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

Processo n° 13839.000613/2008-00
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-000.860 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de setembro de 2013
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO IRPJ e CSLL
Recorrente ANHANGUERA EDUCACIONAL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

EFEITOS DOS PAGAMENTOS E COMPENSAÇÕES.

Os pagamentos e compensações efetuados antes do início do procedimento fiscal, ou até a data de vencimento dos tributos e contribuições, ainda que após o início do procedimento fiscal, devem ser reputados espontâneos, pelo que se impõe o cancelamento da exigência a eles correspondente, como bem fez a DRJ.

Os pagamentos e compensações efetuados no curso do procedimento de fiscalização, não afetam a constituição de ofício do crédito tributário correspondente, e conseqüentemente, a incidência da multa de ofício de 75%, mas apenas a sua exigibilidade na medida da extinção por eles operada.

A possibilidade de redução da multa de ofício aplicada na autuação, nos termos e condições impostas pela Lei, decorre da procedência de sua aplicação no lançamento.

REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

Para a redução da multa de ofício em cinquenta por cento, é necessário não apenas que o pagamento seja efetuado no curso do procedimento ou no prazo de impugnação, mas que o pagamento do principal, seja acrescido de juros de mora e da multa de ofício reduzida (37,5%).

Não atende às condições da redução em cinquenta por cento da multa de ofício aplicada, o pagamento do principal, acrescido de juros de mora e da multa de mora, ainda que efetuado no curso do procedimento fiscal ou no prazo de impugnação.

Contudo, na liquidação do crédito tributário remanescente, devem ser considerados os valores pagos no curso da ação fiscal e nos trinta dias seguintes à ciência do auto de infração, para efeito da redução de 50% da multa de ofício.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. RECONHECIMENTO.

A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do §1, do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo.

Recurso de ofício conhecido e não provido e Recurso Voluntário conhecido e provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Por maioria de votos, DAR provimento parcial ao Recurso Voluntário para excluir a multa isolada concomitante com a multa de ofício, sendo vencida a Conselheira Maria Elisa Bruzzi Boechat, que substituiu o Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, que se declarou impedido, e, por unanimidade de votos, para determinar que, na liquidação do crédito tributário remanescente, sejam considerados os valores pagos no curso da ação fiscal e nos trinta dias seguintes à ciência do auto de infração, para efeito da redução de 50% da multa de ofício, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ - Presidente.


RAFAEL CORREIA FUSO - Relator.

EDITADO EM: 23/10/2014.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Marcelo Cuba Netto, Rafael Correia Fuso, Maria Elisa Bruzzi Boechat, Luis Fabiano Alves Penteado e João Carlos de Lima Júnior.

Relatório

Trata-se de autos de infração à legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas —IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL, lavrados em 31/01/2008, pelo Serviço de Fiscalização — Sefis da DRF Jundiaí/SP, para constituir o crédito tributário no montante de R\$ 8.423.613,48, incluídos o principal, a multa de ofício de 75% e os juros de mora devidos até a data da lavratura, assim como, as multas isoladas por falta de recolhimento das antecipações (estimativas), tendo em conta as irregularidades apuradas, nos anos-calendário 2003 a 2007, e assim descritas no Termo de Conclusão da Ação Fiscal de fls. 247/257, parte integrante da peça acusatória.

Vejamos com detalhes o contexto que levou à autuação fiscal:

No exercício das funções de Auditor Fiscal da Receita Federal, em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização nº 0812400-2005-00543-8, dentro do limite das verificações fiscais e das amostragens realizadas, encerramos este procedimento fiscal constatando o que a seguir se relata:

Considerações Gerais

1. O início do procedimento fiscal ocorreu em 16/janeiro/2005 (AR), quando o contribuinte tomou ciência e recebeu cópia do Termo de Início de Fiscalização, bem como do Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização (MPF-F) nº 0812400-2005-00543-8, este com validade inicial para 11 de abril de 2006, prorrogado para outras datas conforme Demonstrativos de Emissão e Prorrogação de MPF, anexos, com a última data válida para 24 de fevereiro de 2008.

2. O contribuinte ora fiscalizado, na qualidade de incorporadora, evento ocorrido em 31/dezembro/2003, é sucessora de fato e de direito das seguintes pessoas jurídicas:

Sigla Razão/Denominação Social CNPJ

*ALEC Associação Lemense de Educação e Cultura
60.715.232/0001-58*

*IJUEC Instituto Jundiaiense de Educação e Cultura
03.036.905/0001-00*

*IESAN Instituto de Ensino Superior Anhanguera
01.447.272/0001-05*

3. As pessoas jurídicas incorporadas, até a data de 30/junho/2003, se consideravam sem fins lucrativos, gozando das vantagens tributárias proporcionadas pela isenção / imunidade, nada recolhendo quanto ao IRPJ e a CSLL e, quanto ao PIS e a COFINS foram recolhidos sobre bases de cálculos

diferenciadas, o PIS sobre a folha de pagamento e a COFINS sobre outras receitas.

4. A partir de 1º de julho de 2003 foram transformadas em sociedades por quotas de responsabilidade limitada, com fins lucrativos, cuja formação do capital inicial foi a divisão do Patrimônio Líquido entre os entre o dirigentes das entidades.

5. Em 1º de setembro de 2003 foram transformadas em sociedades anônimas, exceção da "ALEC" que o foi em 04 de agosto de 2003, e em 31 de dezembro de 2003 todas foram incorporadas.

6. A incorporadora, por sua vez, foi constituída a partir de 24 de julho de 2003 exclusivamente para promover as incorporações, haja vista não ter desenvolvido atividades até a data do evento da incorporação, conforme se constata pela DIPJ, entregue em 29/03/2004. sem a declaração de valores.

7. Em tese, pode-se concluir que as então entidades educacionais sem fins lucrativos, administradas pelas famílias "Yoh" e "Carbonari", abriram a sociedade para admitir novos sócios/acionistas, visando intensificar as atividades do gênero, como de fato aconteceu e continua ocorrendo, a exemplo da abertura do capital com a captação de grandes recursos na Bolsa de Valores, e aplicações na aquisição de mais instituições educacionais.

8. A conclusão parcial deste procedimento fiscal, com ciência em 21/dezembro/2007, teve como escopo o período em que a isenção / imunidade esteve presente, qual seja 10 de janeiro de 2002 a 30 de junho de 2003, motivo pelo qual as três incorporadas foram analisadas individualmente.

Da Suspensão da Isenção / Imunidade

9. Realizadas as verificações fiscais foram lavrados, individualmente para cada qual, o Termo de Constatação Fiscal cientificado em 11 de outubro de 2007, que também serviu de Notificação Fiscal para a suspensão da isenção / imunidade do período de 17/01/2002 a 30/06/2003.

10. Neles foram relatados os motivos, razões e fundamentações das propostas de suspensão da imunidade, dentre as quais destaca-se: a não destinação do patrimônio para outra entidade congênera, ou a órgão público; na transformação para fins lucrativos, a divisão do patrimônio entre os então dirigentes como forma de integralização do seu capital; a utilização de empresas familiares como forma de remuneração indireta.

11. A remuneração indireta através de empresas familiares (ACN, AC PLUS, CONSED e JLP) ficou caracterizada quando a prestadora dos serviços, sem possuir empregados, sem utilizar gastos de materiais, demonstrando ter utilizado os recursos da própria tomadora dos serviços, a exemplo da empresa JLP",

executou atividades típicas de 'projeto', 'planejamento', 'controle', etc, inerentes das funções de administração.

12. O assunto foi formalizado em processos administrativos distintos para cada incorporada, concedendo eis interessadas o prazo legal para manifestação, realizado com a apresentação dos seus argumentos e documentos que, após as análises e conclusões, redundaram na expedição em 30 de novembro de 2007, das atas de reunião de 17 de novembro de 2007, em que se discutiu a possibilidade de suspensão da isenção / imunidade.

16. *A primeira análise é sobre quem é a FUNADESP - Fundação Nacional de Desenvolvimento do Ensino Superior Particular - CNPJ nº 02.658.124/0001-94.*

Trata-se de uma Fundação e, como tal, pessoa jurídica de direito privado, regulada pelos artigos 62 a 69 do Código Civil - Lei nº 10.406, de 10/janeiro/2002, cujo zelo é de responsabilidade do Ministério Público, inclusive quanto a sua atividade fim, destinações financeiras e patrimoniais.

17. *O outro aspecto é que os valores despendidos pela empresa ora fiscalizada devem ser tratados como "doações" e não como "Bolsas de Estudo", como aliás consta dos documentos comprobatórios dos pagamentos, eis que a relação direta, como veremos, entre a AESA (Anhanguera Educacional S/A) e a FUNADESP é exatamente nesta circunstância, enquanto que a relação "Bolsas de Estudos" se dá diretamente entre a FUNADESP e os bolsistas contemplados.*

18. *De fato, pela análise dos documentos apresentados constata-se que por compromisso firmado entre FUNADESP e AESA em 09/março/2003, então "ALEC", elas conveniaram entre si um sistema de concessão de Bolsas de Estudo e de Pesquisa em conformidade com os objetivos e procedimentos estabelecidos pelas Normas Gerais, aprovada pelo Comitê Gestor do Programa da FUNADESP em 31/janeiro/2001, para a implementação dos Programas de Capacitação de Recursos Humanos e de Fomento a Pesquisa, mantidos pela FUNADESP.*

19. *Embora caiba a AESA fazer a pré-seleção dos candidatos a bolsas de estudo, dentre seu pessoal docente e/ou técnico-administrativo, a competência de avaliação das proposições e a concessão definitiva das bolsas de estudo é prerrogativa da FUNADESP, tanto que, uma vez aprovado o bolsista, o Termo de Compromisso é firmado entre este e a FUNADESP, com a indicação de uma conta bancária do bolsista beneficiado para que a FUNADESP diretamente lhe dirija os recursos aprovados.*

20. *Ambas, FUNADESP e AESA acompanham o programa, tanto que existe publicações, a exemplo do 'Anuário da Produção Acadêmica Docente', ano 2004, de responsabilidade da FUNADESP, e o "Relatório de Produção Científica Série Projetos de Pesquisa 2006", Revista Anual - Vol. III, nº 03 - Março 2007, de responsabilidade da AESA.*

21. *O critério de pré-seleção dos candidatos docentes e bolsa de estudo, de responsabilidade da AESA, mais especificamente da DPEPG - Diretoria de Pesquisa Extensão e Pós-Graduação, possui Regulamento, Comitê de Consultores dos projetos, programas ou propostas, Portarias, Resoluções, formulários padrão, etc, demonstrando com as regras antecipadas, ao nosso ver, pleno acesso a todo corpo docente e/ou técnico-administrativo.*

22. *A AESA, exercendo a atividade da prestação de serviços educacional, tem em seu corpo docente o fundamento do sucesso*

da atividade, para o que precisa mantê-lo capacitado, atualizado, integrado com a dinâmica da sociedade e a exigência do mercado do gênero, demonstrando, com isso, ser tais dispêndios necessários, normais, usuais, vinculados a atividade desenvolvida.

23. Outro aspecto considerado foi a escrituração contábil e o comportamento das folhas de pagamentos.

24. Procurou-se verificar se os registros contábeis corresponderam aos fatos ocorridos, o que se confirmou, bem como a possibilidade de outros registros contábeis que, em tese, demonstrassem a prática indireta de comportamento contábil diferente do ocorrido, o que, nas amostragens realizadas, não se confirmou.

25. As folhas de pagamentos, dentro das amostragens realizadas, não demonstraram haver rubricas de vantagens e ou descontos que pudessem, ainda que indiretamente, ser consideradas e ou vinculadas eis bolsas de estudo.

26. Mais ainda, procurou-se estabelecer entre algumas pessoas selecionadas, bolsistas e não bolsistas, a comparação e o comportamento das remunerações de ambos, visando estabelecer uma forma indireta que pudesse demonstrar diferente de tudo o que até então havia sido constatado, não se obtendo resultado contrário.

27. Assim, os dispêndios da AESA para com a FUNADESP devem ser tratados como "doação", até porque, conforme demonstra o quadro a seguir, a comparação entre os valores doados e os das bolsas de estudo, em princípio, não se correspondem:

OBS.. Ano 2005 — Bolsas — de julho a dezembro, valores da FUNADESP não informados.

28. Como doação a regra tributária de dedutibilidade está contida na Lei nº 9.249/1995, artigo 13º, VI, e § 2º, II, qual seja: somente será dedutível, e ainda até o limite de 1,5% sobre o Lucro Operacional antes de deduzida tal despesa, se efetuada a instituição de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei federal e que preencham os requisitos dos incisos I e II do artigo 213, da Constituição Federal. Não nos parece que a situação atenda a esses requisitos, nem tampouco foram trazidos elementos que comprovem o contrário.

29. Assim, as doações à FUNADESP são integralmente indedutíveis, devendo ser adicionadas ao Lucro Líquido do Exercício para fins de apuração do Lucro Real.

Como não o foram nos anos-calendário de 2003 (4º trimestre). 2004 e 2005, conforme se constata pela cópia do LALUR apresentada, serão adicionadas de ofício inclusive para fins de apuração das estimativas mensais.

30. Ocorre que o ano-calendário de 2003, quando as doações para a FUNADESP foram feitas pela pessoa jurídica "Sociedade Educacional de Leme S/A - CNPJ. nº 60.715.232/0001-58", cuja incorporação pela AESA somente ocorreu em 31/dezembro/2003, houve nos 2º e 3º trimestres de 2003 a tributação pela modalidade de Lucro Presumido, e no 4º trimestre do mesmo ano pelo Lucro Real Trimestral. Na modalidade de Lucro Presumido as doações são irrelevantes sob o aspecto tributário, eis que a base de cálculo são apenas as receitas. Já a tributação pelo Lucro Real obriga a adição das doações indedutíveis o que no caso não aconteceu.

Verificações Obrigatórias

31. Em relação aos tributos IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e IRRF compreendeu a confrontação entre os valores contábeis, DCTF e DARF, valendo-se dos Balancetes Contábeis Mensais, anexos, o que propiciou a elaboração das planilhas demonstradoras das diferenças mensais, anexas.

32. Para os anos-calendário abaixo foram entregues as seguintes Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ):

(...)

33. É bom lembrar que quanto ao IRPJ e a CSLL que o acompanha, a regra geral da forma de tributação do lucro, contida no artigo 220, do RIR/1999, é o Lucro Real Trimestral. Por opção do contribuinte, manifestado através de recolhimentos e demais cumprimentos das obrigações acessórias, pode ser apurado na forma de Lucro Real Anual, sujeito as estimativas mensais; Lucro Presumido, se atendidos os requisitos legais, e Lucro Arbitrado ante a inexistência da escrituração contábil.

34. Presentes os extratos das DCTF dos períodos de janeiro/2004 a outubro/2007, bem como das incorporadas "ALEC", "IJUEC" e "IESAN" dos 3º e 4º trimestres de 2003, além da DIPJ, ND 1178474, ano-calendário de 2003, entregue em 02/02/2004 pela incorporada "ALEC".

35. Considerando a preponderância da atividade da empresa que é a prestação de serviços educacionais, em face do artigo 15, combinado com o artigo 10, inciso XIV, da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, a partir de 1º de fevereiro de 2004, tanto para a COFINS quanto para o PIS, "as receitas decorrentes de prestação de serviços de educação infantil, ensino fundamental e médio e educação superior" serão tributadas pela legislação anterior, isto é, na modalidade de "cumulativo", o que equivale dizer, quanto ao PIS, que desde 17/12/2002 a 31/01/2004 a modalidade é o "não cumulativo". Tais receitas para a COFINS não chegaram a mudar de modalidade de tributação, eis que a introdução da "não cumulatividade" não chegou alcançá-las.

36. Tal situação perdurou até 31 de dezembro de 2004, pois com o advento do PROUNI instituído pela Medida Provisória nº 213,

de 10/09/2004, sobre a qual decorreram outras legislações, a exemplo da IN-SRF. nº 456, de 05/10/2004, a partir de 1º de janeiro de 2005, as mesmas receitas ficaram isentas desde que houvesse a adesão ao programa. A empresa em questão consta como adepta através da Portaria nº 2.248, de 24/06/2005, do Ministério da Educação, e das demais Portarias que a substituiu quanto a mudança da denominação.

37. Entretanto, a isenção retroativa a partir de 01/janeiro/2005 a que se aplicar somente sobre as receitas do gênero, quais sejam, as mensalidades dos cursos superiores de graduação completa, não se incluindo aquelas relativas a extensão ou pós-graduação, o que significa dizer, quanto a esta empresa, garantida a isenção legal, todas as demais receitas se sujeitam à tributação na modalidade de "não cumulativo", cujas alíquotas se definiram em 1,65% e 7,6%, respectivamente para o PIS e a COFINS, aliás procedimento que a empresa respeitou no cálculo do Lucro da Exploração para fins da isenção do IRPJ e CSLL.

38. Com base nesse critério é que as planilhas de demonstração das diferenças mensais foram elaboradas, além da forma de tributação do IRPJ, se Lucro Real ou Presumido, resultando nos seguintes valores de insuficiência:

(...)

41. Por falta de competência legal, nos termos do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, eis que pertencente a outro setor desta DRF que não o SEFIS, até por questão de controle e validade jurídica, o presente trabalho se absteve na análise de quaisquer tipos de compensações, muito menos de homologações e convalidações daquelas oficialmente provocadas pelo próprio contribuinte. Apenas a título de informação ficou evidenciado a inexistência de sobras de recolhimentos do IRPJ e CSLL nos ajustes anuais, o que significa que quaisquer compensações pleiteadas com tal fundamento estão desamparadas materialmente.

Conclusão

42. Em face dos critérios tributários legais adotados e das diferenças mensais levantadas serão lavrados os respectivos Autos de Infração, um para cada tributo (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), formalizados em dois processos distintos: um processo englobando o IRPJ e a CSLL, e o outro processo o PIS e a COFINS, sendo o presente Termo de Conclusão da *do Fiscal comum a todos.

Os valores de lançamento dos créditos tributários representam o seguinte:

(...)

43. Em razão do valor dos créditos tributários ora e anteriormente constituídos e do patrimônio conhecido, nos

termos da IN-SRF nº 269/2002, não será necessário proceder ao arrolamento de bens.

Devolução de Livros e Documentos

44. Neste ato e pelo presente Termo são devolvidos todos os livros e documentos manuseados durante o procedimento fiscal, os quais depois de conferidos vão criados tudo conforme, remanescendo apenas os que o foram por cópia, também por este Termo autenticados como "confere com o original".

Arquivos Magnéticos

45. Após serem utilizados exclusivamente neste procedimento fiscal, a fim de resguardar o sigilo fiscal do contribuinte, foram totalmente destruídos.

E, para que ficasse constado e produzisse os efeitos legais e desejados, foi o presente Termo lavrado, datado e assinado em quatro vias de iguais teor e forma, com ciência da parte interessada com quem fica cópia fiel do mesmo.

Intimada dos lançamentos em 31/01/2008, a contribuinte protocolou impugnação de fls. 291/340, em 03/03/2008, alegando em sua defesa as seguintes razões de fato e de direito:

- Afirma que a autoridade fiscal não teria considerado os recolhimentos e compensações efetuados anteriormente à ciência do termo de início da ação fiscal, e tampouco aqueles efetuados no curso da fiscalização.

- Alega que teria optado por quitar o valor de R\$ 2.476.440,72, referente à diferença de valores que ainda não havia sido recolhida. Nas palavras da defesa, acompanhadas do demonstrativo abaixo:

"Tal valor foi apurado, conforme será demonstrado na presente defesa, levando-se em conta todos os recolhimentos e compensações efetuados pela Impugnante antes e no curso da ação de fiscalização, mas que não haviam sido considerados pela Douta Autoridade Fiscal. Também, a Impugnante assumiu como devidas as adições realizadas pela Douta Autoridade Fiscal no tocante às doações ao FUNADESP".

(...)

"No entanto, além dos valores recolhidos via DARF, houve valores compensados. As planilhas abaixo demonstram para o ano-calendário 2003, mês a mês, os valores recolhidos e compensados pela Impugnante separadamente para as empresas ALEC, IJUEC e IESAN e para os anos-calendário 2004, 2005, 2006 e 2007, quando a AESA já havia incorporado estas sociedades, estes mesmos valores se encontram discriminados em uma única planilha. (.)"

- Elabora planilha dos valores devidos, compensados e dos saldos a pagar por período de apuração. Esclarece que os juros teriam sido calculados até o dia do pagamento

(29/02/2008), e que a multa de ofício teria sido recolhida no percentual de 37,5%, com redução de 50%, prevista no art. 6º da Lei nº 8.218, de 1991, c/c art. 44, §3º da Lei nº 9.430, de 1996.

- Requer a extinção parcial dos lançamentos.

- No mérito, diz a Impugnante que a divergência entre os valores apurados pela fiscalização e os recolhidos pela empresa, residiria no fato de os tributos *terem sido indevidamente apurados não se levando em consideração pagamentos e compensações realizados durante a fiscalização*. Assim, remanesceria como devida para os períodos de 2004 a 2007 apenas a diferença entre a multa de ofício de 75% (reduzida para 37,5%) e a multa de mora de 20% já recolhida, *ou seja, 17,5%*.

- No entendimento da defesa, os pagamentos efetuados no curso do procedimento fiscal deveriam ter sido considerados no lançamento.

- No que diz respeito às compensações, faz um histórico da legislação, para afirmar que o IRPJ devido por estimativa mensal no ano-calendário de 2004 teria sido compensado com créditos de IRRF de aplicações financeiras. Elabora demonstrativo comparativo da apuração efetuada pela empresa e pelo agente fiscal.

"Observa-se que, ao não levar em conta as compensações realizadas, a Douta Autoridade Fiscal apurou um valor de R\$ 201.351,98 a título de IRPJ a ser pago por ocasião do Ajuste Anual, enquanto que, de acordo com os cálculos da impugnante, nos quais, repita-se, foram consideradas as compensações do imposto de renda devido por estimativa com créditos de IRRF de aplicações financeiras, o valor devido seria equivalente a R\$ 184.359,28.

Ora, a simples inobservância da existência de créditos de IRRF e a sua compensação com valores a recolher a título de antecipação de imposto de renda, apurado no regime anual, causou a Impugnante, em princípio, uma indevida cobrança a maior de IRPJ no valor de R\$ 16.992,70".

- Nos anos-calendário 2005 a 2007, as compensações teriam sido realizadas com base na Instrução Normativa SRF nº 600, de 2005. Afirma que teria juntado documentação para corroborar o alegado, assim como planilhas para demonstrar as divergências entre o cálculo da empresa e do agente fiscal, decorrentes do fato de a fiscalização não ter considerado os valores recolhidos e compensados no curso do procedimento fiscal.

- No que tange à CSLL, afirma a existência de equívoco no cálculo do agente fiscal, na medida em que o fato de terem sido desconsiderados os pagamentos e as compensações efetuadas no curso do procedimento, teria levado à apuração de saldo a pagar de CSLL, quando nos cálculos da Impugnante também haveria um saldo a ser compensado nos próximos exercícios. E reitera:

"Ora, para o ano-calendário de 2005, foram considerados apenas cerca de 10% dos pagamentos e compensações realizados pela Impugnante. Nota-se, que a Douta Autoridade Fiscal confrontou os valores declarados em DCTF/DIPJ, repita-se, somente com os recolhimentos e compensações realizados

anteriormente à ação fiscal, restando silente em relação aos valores recolhidos e compensados durante a fiscalização".

- Mais adiante professa:

"Cabe salientar que tais valores foram recolhidos no curso da fiscalização, após o vencimento da obrigação tributária, porém com os acréscimos dos juros e multa moratória, conforme demonstram os documentos ora juntados impugnação, nos volumes 2 a 5"

- Da mesma forma, defende que as compensações realizadas durante o procedimento de fiscalização deveriam ter sido consideradas na determinação do crédito tributário devido, tendo em conta que, nos termos da legislação em vigor, a compensação declarada extingue o crédito tributário.

- Menciona que a autoridade fiscal teria se pronunciado, nos seguintes termos:

"Por falta de competência legal, nos termos do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, eis que pertencente a outro setor desta DRF que não o SEFIS, até por questão de controle e validade jurídica o presente trabalho se absteve da análise de quaisquer tipos de compensações, muito menos de homologações e convalidações daquelas oficialmente provocadas pelo próprio contribuinte.

Apenas a título de informação ficou evidenciada a inexistência de sobras de recolhimentos de IRPJ e CSLL nos ajustes anuais, o que significa que quaisquer compensações pleiteadas com tal fundamento estão desamparadas materialmente". Grifou-se.

- Defende que tal postura, afrontaria o art. 142 do CTN. Transcreve ementado Acórdão nº 301-33.468 do Conselho de Contribuintes a referendar o seu posicionamento.

- Tal desconsideração, tanto das compensações, quanto dos pagamentos, acarretaria cobrança em duplicidade e bi-tributação, ambas vedadas pelo ordenamento jurídico.

- Em suas palavras:

"No mínimo, deveria considerar os recolhimentos e compensações apresentados e, se entendesse não ter havido a denúncia espontânea, constituir as cominações legais aplicáveis, mas nunca poderia constituir crédito tributário já pago".

- Refere-se à afronta aos princípios da estrita legalidade, da verdade material, da economia processual e ainda ao enriquecimento sem causa do Erário, e que a atuação da fiscalização poderia ser caracterizada como discricionária e arbitrária. E prossegue:

"Por fim, até mesmo se a Douta Autoridade Fiscal constatasse a existência de outros créditos tributários de que era detentora a Impugnante, poderia e deveria, ao calcular o montante devido, compensá-los de ofício".

- Requer a redução da multa de ofício em 50% para os pagamentos e compensações efetuadas durante o procedimento fiscal. Diz que como teria promovido o recolhimento e a compensação do IRPJ e da CSLL devidos, com o acréscimo da multa de mora (20%), e que deveria ser beneficiada com a redução prevista no art. 6º da Lei nº 8.218, de 1991, c/c art. 44, §3º da Lei nº 9.430, de 1996, a multa ainda exigível seria da ordem de 17,5%.

- Ademais, parte dos pagamentos e compensações teria sido efetuada em 2004 e 2005, antes do início do procedimento fiscal, sob o amparo da denúncia espontânea (art. 138 do CTN), quando não seria devida a referida diferença de multa de ofício. Destaca que o dispositivo legal faria referência apenas ao pagamento do tributo acompanhado dos juros de mora, sem mencionar a incidência de multa, não sendo lícito ao intérprete ampliar a incidência do preceito normativo. Nas palavras da defesa:

"Sendo assim, não há que se falar em aplicação de multa de ofício para os pagamentos e compensações realizados nos anos-calendário de 2004 e 2005, visto que a Impugnante quitou seus débitos, sem a necessidade de qualquer cobrança por parte da fiscalização, que frise-se, teve início apenas no exercício de 2006".

- Afirma ainda que, apesar de o agente fiscal dizer que a ciência do termo de início teria se dado em 16/01/2005, a ciência teria sido efetivada apenas em janeiro de 2006.

- Transcreve doutrina e jurisprudência sobre a impossibilidade de incidência de multa de ofício quando caracterizada a denúncia espontânea.

- Contesta também a aplicação da multa isolada de 50% sobre as estimativas (antecipações) mensalmente devidas e não pagas/declaradas, cumulada com a multa de ofício aplicada sobre o IRPJ e a CSLL devidos no Ajuste Anual. Diz que haveria duplicidade de incidências sobre a mesma base de cálculo. Menciona jurisprudência do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais — CSRF.

- Relaciona toda a documentação juntada nos anexos os presentes autos: (i) termos de fiscalização; (ii) DARF e compensações; (iii) créditos de IRRF incidente sobre aplicações financeiras que foram compensados com as estimativas devidas mensalmente no ano-calendário 2004.

- Requer o cancelamento dos lançamentos e que as intimações e notificações sejam encaminhadas ao endereço da empresa e dos procuradores, protestando pela juntada de novos documentos.

- Em 11/03/2008, foi efetuado um aditamento A impugnação para retificar as seguintes informações constantes da primeira impugnação: (i) que os valores quitados totalizariam R\$ 4.246.496,99 e não R\$ 2.476.440,72, e (ii) que teriam sido integralmente recolhidos, por DARF, em 29/02/2008 (juntadas à primeira impugnação) e 03/03/2008 (juntadas ao presente aditamento), e não parcialmente, por compensação. Elabora a seguinte tabelas dos recolhimentos:

(...)

- Afirma que as compensações estariam incorretamente indicadas na primeira impugnação, tendo a Impugnante optado por recolher, em 03/03/2008, integralmente os valores, via DARF:

(...)

- Reitera que os juros teriam sido calculados até o dia do pagamento (03/03/2008) e que a multa de ofício foi recolhida no percentual de 37,5%, em razão da redução prevista na legislação.

- Defende que a discussão persistiria quanto aos valores pagos e compensados, antes e durante a ação fiscal, no total de R\$ 4.177.116,49, e que não foram considerados pela autoridade fiscal. No que tange aos primeiros, teria se operado a denúncia espontânea, pelo que indevida a multa de ofício; e em relação aos segundos, seria devida apenas a diferença entre a multa de mora recolhida (20%) e a multa de ofício reduzida (37,5%), ou seja, 17,5%.

A DRJ de Campinas julgou parcialmente procedente a impugnação, exonerando parte do lançamento fiscal. Vejamos o que fora decidido:

PRELIMINARES

No que diz respeito à oportunidade de instrução probatória dos autos, ressalte-se que nos termos da legislação em vigor, a impugnação da exigência, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, instaura a fase litigiosa do procedimento, devendo ser apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência (arts. 14 e 15 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972).

O art. 16 do mesmo diploma legal, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, é ainda mais explícito ao consignar que a impugnação deve mencionar não apenas os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões, mas também as provas que possuir.

Infere-se, daí, que a oportunidade para a apresentação de provas é no prazo de impugnação, somente sendo admitida a juntada extemporânea, nos termos dos §§ 4º e 5º do mesmo dispositivo (parágrafo incluído pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997), que ora transcritos:

"Art. 16. (...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior."

Por outro lado, no âmbito do processo administrativo fiscal, devem ser observadas com rigor as normas de intimação previstas no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, não havendo qualquer previsão de encaminhamento das decisões aos patronos dos contribuintes recorrentes, como requer a defesa.

MÉRITO

No que diz respeito ao litígio, importa registrar que não houve qualquer discussão acerca propriamente do mérito da matéria tributada no lançamento ex-officio. A litigiosidade diz respeito exclusivamente aos efeitos dos pagamentos e compensações efetuados, antes e após a instauração do procedimento fiscal, correspondentes ao crédito tributário constituído de ofício.

DOS EFEITOS DOS PAGAMENTOS E COMPENSAÇÕES

Nos termos da legislação complementar em vigor, a responsabilidade pelas infrações à legislação tributária é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada do pagamento do tributo devido, com os acréscimos legais cabíveis.

Entretanto, não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração (art. 138, caput e Parágrafo único da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional — CTN).

Na legislação ordinária, foi definido ainda que: (i) o procedimento fiscal tem início com o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto; (ii) 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; e (iii) os atos de ofício, para fins de exclusão da espontaneidade, têm validade pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos (art. 7º do Decreto nº 70.235, de 6 de maio de 1972).

Diante de tal quadro normativo, apenas os pagamentos ou compensações efetuados antes do início do procedimento fiscal (16/01/2006) caracterizar-se-iam como espontâneos, sobre os quais deve ser excluída a incidência da multa de ofício.

Em relação aos pagamentos ou compensações efetuados após o início do procedimento fiscal, não há mais espontaneidade, impondo-se o lançamento da multa de ofício de 75% prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, in verbis:

Multas de Lançamento de Ofício

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

- 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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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 2007)

§ 1º Omissis

§ 2º Omissis

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

Transcrevem-se, a seguir, as disposições do art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com a redação em vigor na data em que teriam sido efetuados os pagamentos (29/02/2008 e 03/03/2008), in verbis:

Art. 6º Será concedida redução de cinquenta por cento da multa de lançamento de ofício ao contribuinte que, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação.

Parágrafo único. Se houver impugnação tempestiva, a redução será de trinta por cento se o pagamento do débito for efetuado dentro de trinta dias da ciência da decisão de primeira instância.

Atualmente a redação do preceito normativo em vigor é a seguinte, dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, in verbis:

Art. 6º Ao sujeito passivo que, notificado, efetuar o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, (...), será concedido redução da multa de lançamento de ofício nos seguintes percentuais: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I — 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº11.941, de 2009)

(....)

III — 30% (trinta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado da decisão administrativa de primeira instância; e (Incluído pela Lei nº11.941, de 2009)

(..)

Juridicamente, após a instaurado o procedimento fiscal, não pode a fiscalização constituir o crédito tributário sem a imputação da multa de lançamento de ofício, ainda que a pessoa física ou jurídica, no curso do procedimento fiscal, proceda ao pagamento do principal, acrescido da multa de mora e dos juros de mora.

Nos termos da legislação em vigor, o lançamento deve retratar a situação fiscal da contribuinte, antes do início do procedimento de ofício, sendo irrelevantes, para fins de constituição do crédito tributário devido, as providências porventura adotadas pela fiscalizada no curso da ação fiscal. Dito por outras palavras: na constituição de ofício do crédito tributário, ou no lançamento, ato administrativo decorrente da necessária atuação da Administração Tributária, a imputação da multa de ofício é impositiva.

Diante de tal quadro normativo, os pagamentos e compensações porventura efetuados, no curso do procedimento de fiscalização, não afetam a constituição de ofício do crédito tributário correspondente — e conseqüentemente, a incidência da multa de ofício de 75% —, mas apenas a sua exigibilidade, na medida exata da extinção por eles operada. Diga-se, ainda, que a possibilidade de redução da multa de ofício aplicada na autuação, nos termos e condições impostas pela Lei, decorre justamente da procedência de sua aplicação no lançamento.

Portanto, somente podem ser exonerados da presente exigência os valores comprovadamente recolhidos antes do início do procedimento. Os pagamentos efetuados após a instauração do procedimento devem ser considerados na extinção do crédito tributário lançado ex-officio, com os benefícios da redução da multa de ofício, se atendidas as condições legais.

Tem razão a defesa quando diz que o início do procedimento fiscal teria se dado em 16/01/2006 (conforme Aviso de Recebimento — AR de fls. 21) e não em 16/01/2005, como constou do termo de conclusão da ação fiscal.

Há que se considerar, ainda, como espontâneos, os pagamentos e a compensações efetuados até os vencimentos dos tributos e

contribuições devidos, no que tange aos fatos geradores ocorridos durante o procedimento de fiscalização.

Acrescente-se ainda que, conforme constou dos Autos de Infração, a redução de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor da multa de ofício deve ser concedida para os pagamentos efetuados até o vencimento da intimação do lançamento, ou seja, até o 300 trigésimo dia contado da ciência. In casu, como a ciência deu-se em 31/01/2008, o prazo improrrogável para exercício do direito a redução da multa de ofício em 50% (cinquenta por cento), isto é, reduzindo-a a 37,5% (trinta e sete e meio por cento), findou em 03/03/2008.

Entretanto, observe-se que não basta que os pagamentos tenham sido efetuados no prazo de 30 dias contados da ciência da autuação, tal percentual de redução da multa de ofício depende do efetivo exercício do direito, qual seja, o pagamento do principal, acrescido dos juros de mora e da multa de ofício reduzida de 37,5%. Desta forma, para os pagamentos efetuados no curso do procedimento fiscal, não com multa de ofício de 75%, reduzida para 37,5%, mas com a multa de mora de 20%, após a presente decisão, não mais caberá a aplicação da redução de 50%, mas apenas a redução de 30% da multa de ofício, sendo exigível a multa de ofício no percentual de 52,5%, conforme previsto no art. 6º, Parágrafo único da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991 (na redação original) ou no art. 6º, III da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991 (com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

DA DEDUÇÃO DO IRRF PRÓPRIO E DAS SUCEDIDAS

A contribuinte requer também em sua impugnação que sejam considerados não apenas os pagamentos/compensações efetuados, antes e depois do início do procedimento fiscal, mas também as deduções, admitidas em Lei, das retenções de imposto efetuadas no curso dos anos-calendário de 2003 a 2007, conforme as expressas prescrições do art. 2º, §4º.

Art. 2º. A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

(...)

§4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

(.)

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

Diante do preceito em vigor, deve ser admitida a dedução das retenções de fonte comprovadamente efetivadas, se ainda não consideradas pela fiscalização. Entretanto, importa já salientar que, para tanto, será requerida a sua regular comprovação, mediante documentação hábil definida em Lei, qual seja, a apresentação dos comprovantes de rendimentos, emitidos pelas fontes pagadoras, na forma da legislação em vigor. Nesse sentido, não são admitidos como provas hábeis meros extratos de aplicações financeiras, a menos que as retenções possam ser confirmadas nas Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte — DIRF, constantes dos bancos de dados da Receita Federal do Brasil — RFB.

In casu , verifica-se que a maior parte das retenções, trazidas à discussão pela autuada, foram efetivadas no CNPJ das sociedades sucedidas e extintas por incorporação, e que serão admitidas em relação ao crédito tributário devido pelas próprias incorporadas, desde que comprovadas, nos termos acima explicitados.

DA INCIDÊNCIA CUMULADA DA MULTA DE OFICIO SOBRE O VALOR DEVIDO NO AJUSTE ANUAL E DA MULTA ISOLADA SOBRE A FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

O contribuinte insurge-se, também, contra a exigência simultânea da multa isolada sobre estimativas não recolhidas com a multa proporcional aplicada sobre o valor devido no ajuste anual, alegando que o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não prevê hipótese de incidência cumulativa da multa prevista no inciso I e da multa aplicada isoladamente de que trata o seu § 1º.

Transcreve-se, para maior clareza, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na sua redação original, vigente para os fatos geradores ocorridos de 31/12/2003 a 31/12/2006:

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 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;

(...)

§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas.

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

(.)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazer-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

[..] (destaques acrescidos)

A leitura do dispositivo permite verificar que a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais. Já a hipótese de incidência da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período. Sua imposição também é incondicional, ou seja, é exigível sempre que houver tributo devido e não pago, tendo, ou não, havido apuração e recolhimento das estimativas mensais. Conclui-se, então, que a multa isolada e a multa proporcional têm hipóteses de incidência diversas, tratando-se, portanto, de duas infrações diferentes: uma, ferindo a obrigatoriedade do recolhimento mensal das estimativas; outra, implicando em falta de recolhimento do tributo apurado no ajuste anual.

Inexiste, na legislação tributária, disposição que determine que sua imposição seja condicionada à apuração ou não de tributo ao final do período, mas ao contrário, a Lei expressamente prevê a incidência da multa isolada "ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente". Logo, deve essa multa ser incondicionalmente exigida sempre que seja constatada falta de recolhimento das estimativas, ainda que ao término do ano-calendário não tenha sido apurado tributo a pagar, ou mesmo que, tendo sido apurado, o contribuinte tenha ou não efetuado o seu recolhimento.

Dos fatos

Das exigências relativas ao ano-calendário de 2003

As exigências de IRPJ e CSLL do 4º trimestre de 2003, da sucedida Sociedade Educacional de Leme S.A. — ALEC, CNPJ no 60.715.232/0001-58, encontram-se demonstradas às fls. 242. Nos bancos de dados da Receita Federal do Brasil — RFB, nas Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte — DIRF apresentadas pelas fontes pagadoras dos rendimentos, foi possível localizar retenções efetuadas no 4º trimestre de 2003 (fls. 1066/1068), compatíveis com as receitas financeiras declaradas, devendo ser retificada a exigência de IRPJ, conforme abaixo demonstrado:

Das exigências relativas ao ano-calendário de 2004

Já com relação as diferenças de IRPJ e CSLL devidos no Ajuste Anual de 31/12/2004, e às multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, devidas no curso do ano-calendário, o lançamento foi efetuado com base no demonstrativo de fls. 243.

Cumpre anotar que todos recolhimentos mensais comprovadamente efetuados dos valores apurados, por estimativa, e devidos a título de antecipações, foram considerados na determinação do Ajuste Anual sob a rubrica DARF e DARF Complemento, conforme demonstramos abaixo:

Quanto as retenções de IRRF, nas DIRF apresentadas pelas fontes pagadoras, em favor do CNPJ da empresa autuada, não foram localizadas retenções em valores suficientes sequer para validar o valor acatado pela fiscalização de R\$ 29.809,39.

Entretanto, nos bancos de dados da RFB, há informações das seguintes retenções (fls. 1071/1074), efetuadas nos CNPJ das sociedades sucedidas e já extintas por incorporação, passíveis de serem utilizadas pela autuada na dedução do IRPJ devido:

(...)

Diante de tal quadro fático, deve ser mantida a exigência com as retificações abaixo demonstradas:

(..)

As exigências de CSLL permanecem como efetivadas no lançamento, porque não afetadas pelas retenções acima consideradas:

(...)

Das exigências relativas ao ano-calendário de 2005

Com relação às diferenças de IRPJ e CSLL devidos no Ajuste Anual de 31/12/2005, e As multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, o lançamento foi efetuado com base no demonstrativo de fls. 244.

Apesar dos protestos da defesa, parte da documentação juntada aos autos se refere a pagamentos já considerados pela fiscalização na autuação, conforme abaixo ora demonstrado:

(...)

Foram também já consideradas pela fiscalização as seguintes compensações, porque efetivadas antes do início do procedimento fiscal:

DCOMP Debito Per. Apur. Valor

36340.88676.150605.1.3.03-4567 2362-01 01/05/2005 8.034,29

11560.38543.100505.1.3.02-2504 2484-01 01/04/2005 1.433,74

05999.23547.150605.1.3.02-7403 2484-01 01/05/2005 2.906,20

28209.56324.150705.1.3.02-7488 2484-01 01/06/2005 1.930,86

A fiscalização considerou também como extinto por pagamento ou compensação o débito de IRPJ-Estimativa de abril de 2005, no valor de R\$ 3.969,22.

Por outro lado, a maior parte das provas juntadas aos autos (DARF e DCOMP) se referem a pagamentos e compensações efetuadas após a instauração do procedimento de fiscalização, pelo que não podem ser considerados para fins de desconstituição do crédito tributário exigido ex-officio, mas apenas na sua extinção e determinação do valor ainda porventura exigível, com a redução da multa de ofício aplicada, nos termos da legislação em vigor. Encontram-se nessa situação os seguintes pagamentos:

(...)

Nos bancos de dados, não foram localizadas outras compensações, sendo aquelas já consideradas pela fiscalização na autuação.

No que tange ao IRPJ, de fato, foram efetuados os pagamentos abaixo relacionados que não foram considerados pela fiscalização na autuação e que devem ser excluídos do lançamento, na medida em que efetuados antes do início do procedimento fiscal:

(...)

Quanto às retenções de IRRF, as abaixo relacionadas puderam ser confirmadas nas DIRF apresentadas pelas fontes pagadoras (fls. 1075/1076):

(...)

Remanescem como exigíveis, após as alterações acima referidas, as seguintes exigências:

(..)

Das exigências relativas ao ano-calendário de 2006

Os pagamentos já considerados pela fiscalização na autuação relativos aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2006, são os abaixo relacionados:

Da mesma forma, encontram-se entre as provas apresentadas os seguintes pagamentos, efetuados no curso do procedimento fiscal, e que, repita-se, não têm o efeito de desconstituir o lançamento dos tributos e a incidência da multa de ofício, devendo ser aproveitados unicamente na sua extinção, com o benefício da redução da multa previsto em Lei:

(...)

Da mesma forma, as compensações abaixo relacionadas, efetuadas em 04/09/2007, também não tem qualquer efeito para desconstituir o lançamento de ofício, mas apenas na sua extinção:

DCOMP Debito Per. Apur. Valor

11035.82218.040907.1.3.03-3217 2484-01 01/03/2006 14.128,05

11035.82218.040907.1.3.03-3217 2484-01 01/01/2006 17.225,59

11035.82218.040907.1.3.03-3217 2484-01 01/02/2006 3.941,59

11035.82218.040907.1.3.03-3217 2484-01 01/04/2006 2.159,27

09972.15200.040907.1.3.02-0605 2362-02 01/02/2006 10.707,10

09972.15200.040907.1.3.02-0605 2362-02 01/03/2006 38.967,81

09972.15200.040907.1.3.02-0605 2362-02 01/04/2006 6.219,89

09972.15200.040907.1.3.02-0605 2362-02 01/01/2006 49.840,10

Entretanto, foram localizados alguns pagamentos que, apesar de efetuados até a data de vencimento dos débitos, não foram considerados pela fiscalização.

Conforme já acima explanado, adota-se o entendimento de que, em relação aos tributos e contribuições vencidos no curso do procedimento de fiscalização, devem ser considerados espontâneos os pagamentos e as compensações efetuados até a data de vencimento dos débitos. São os seguintes os pagamentos que serão considerados para fins de exclusão da incidência:

(...)

Conforme DIRF de fls. 1077, é de apenas R\$ 150,00 a retenção

passível de ser deduzida do Ajuste Anual, pelo que assim podem ser demonstradas as exigências remanescentes:

(...)

Das exigências relativas ao ano-calendário de 2007

A redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sofreu uma série de alterações a partir da edição Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. Entretanto, impõe-se assinalar que para os fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 2007, o preceito já tinha a redação que novamente se transcreve in verbis:

Multas de Lançamento de Ofício

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, 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; (Redação dada pela Lei nº11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 20 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 nº11.488, de 2007)

Segundo o preceito legal em vigor, apurada a falta de recolhimento das estimativas mensalmente devidas, deve ser formalizada a exigência apenas da multa isolada de 50%, prevista no art. 44, II, alínea "h" da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. Diante disso, cumpre reconhecer que foram indevidamente constituídas de ofício as exigências dos valores mensalmente devidos a título de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, de janeiro a outubro de 2007.

Além das expressas disposições do preceito legal em vigor na data de ocorrência dos fatos geradores, tem-se as disposições dos arts. 15 e 16 da Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997 (DOU de 29/12/1997), nas quais a Administração Tributária fixou o entendimento de ser incabível o lançamento de ofício das estimativas mensais, ainda que o lançamento seja efetuado no curso do anocalendarário.

E a seguinte a redação dos artigos mencionados, in verbis:

Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha

optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-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.

Diante de tais preceitos, deve ser cancelada a exigência de ofício das estimativas mensais de IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2007.

Quanto a alegação de pagamentos a maior porventura efetuados pela autuada, no curso do procedimento fiscal, trata-se de matéria completamente estranha ao litígio instaurado nos presentes autos em que apreciada a procedência dos lançamentos de ofício.

Apenas esclareça-se, por fim, que tanto a restituição, como a compensação, dependem de iniciativa dos contribuintes, sendo vedada a adoção da compensação de ofício, nos termos em que requerida pela defesa. Na verdade, a compensação de ofício somente é admitida em face de pedido de restituição, regularmente formalizado pelos contribuintes, quando reconhecido o direito creditório, e o titular do direito tem débitos em aberto com a Fazenda Pública Nacional. E vedado à Administração Tributária proceder à busca de créditos dos contribuintes, porventura existentes, para exonerar obrigações tributárias, constituídas na forma da Lei.

Por todo o exposto, VOTO por JULGAR PROCEDENTE EM PARTE a impugnação para EXONERAR EM PARTE o crédito tributário em litígio, conforme demonstrativo em anexo.

Houve a interposição de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário.

No Recurso Voluntário interposto tempestivamente pelo contribuinte, conforme atestado pela Receita Federal, alegou-se o seguinte:

a) Necessidade de abatimento dos valores recolhidos durante a fiscalização e após o auto de infração;

a.1) A Recorrente alega que efetuou recolhimentos e compensações a título de IRPJ e CSLL, os quais foram realizados em diversos períodos: (i) anteriormente à ciência do Termo de Início da ação fiscal, (ii) no curso da fiscalização e (iii) após a ciência da presente lavratura;

a.2) Afirmam que ao não excluírem parte dos referidos pagamentos, incorreram em duplicidade na cobrança, devendo tais valores ser cancelados do Auto de Infração;

a.3) Recolheram os débitos sob o manto da denúncia espontânea;

a.4) Afirmam que a Fazenda não poderia cobrar o crédito tributário já pago, mas apenas as cominações legais;

a.5) A DRJ apenas cancelou parte dos débitos, qual seja aqueles cujos pagamentos foram efetuados antes do início do procedimento fiscal;

b) Impossibilidade de cobrança de multa de ofício (75%) em relação aos pagamentos realizados durante a fiscalização;

b.1) Além de questionar a cobrança da multa de 75%, também menciona que não pode a fiscalização sequer cobrar a multa de mora de 20%;

b.2) Aponta decisões do antigo Conselho de Contribuintes afastando a multa de mora de 20%, mesmo nos casos de afastamento da multa de ofício de 75%;

b.3) Alega ainda que na remota hipótese de ser cobrada a diferença entre a multa de ofício reduzida para 37,5% e a multa de mora de 20%, ou seja, 17,5%;

b.4) O contribuinte aponta esses percentuais sob o argumento de que já havia recolhido a multa de 20%, durante a ação fiscal, sendo aplicável a redução de 50% da multa de ofício, nos termos do artigo 6º da Lei nº 8.218/91 c/c o artigo 44, § 3º, da Lei nº 9.430/96;

c) Descabimento da aplicação da multa isolada de 50% cumulativamente com a multa de ofício de 75%;

c.1) Alega que de acordo com o artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, a multa isolada de 50% decorrente do não recolhimento de estimativas poderia ser exigida somente (i) antes de encerrado o ano calendário respectivo; ou (ii) após o encerramento do ano calendário respectivo, se houver saldo de imposto devido e não pago;

c.2) Menciona ainda decisões do extinto Conselho de Contribuintes.

Juntou cópias das guias informadas como pagas com multa e juros em relação a algumas guias e outras recolhidas sem multa e juros.

Em comunicado Secat, o Chefe do Setor informou que foram feitas as alocações solicitadas quanto aos débitos do IRPJ e da CSLL, remanescendo:

a) saldo de pagamento de R\$ 602.131,11 (Darf no valor de R\$ 880.029,61, no código de receita 2917 – IRPJ, recolhido em 03/08/2008; e

b) saldo de pagamento de R\$ 3.378,63 (Darf no valor de R\$ 133.686,63 no código de receita 2973 – CSLL, recolhido em 03/03/2008.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Correia Fuso - Relator

Os Recursos são tempestivos e atendem aos requisitos legais, por isso os conheço.

Antes de adentrar à análise dos argumentos dos Recursos, cumpre deixar registrado que em relação ao litígio, não houve qualquer discussão acerca do mérito da matéria tributária no Auto de Infração, especificamente se o tributo é devido ou não. A lide ora analisada se refere apenas aos efeitos dos pagamentos e compensações efetuados pela contribuinte, antes e após o início de procedimento fiscal.

Quanto ao Recurso de Ofício, entendo que a decisão da DRJ não merece reparos, isso porque, aplicou muito bem a Corte de Primeira Instância a existência da denúncia espontânea apenas quando ocorre o pagamento dos débitos antes do início do procedimento de fiscalização.

Vejamos as sábias palavras dos julgadores “a quo”, que nada mais são que a reprodução do disposto no artigo 138 do CTN:

Entretanto, não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração (art. 138, caput e Parágrafo único da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional — CTN).

Na legislação ordinária, foi definido ainda que: (i) o procedimento fiscal tem início com o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto; (ii) 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; e (iii) os atos de ofício, para fins de exclusão da espontaneidade, têm validade pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos (art. 7º do Decreto nº 70.235, de 6 de maio de 1972).

Diante de tal quadro normativo, apenas os pagamentos ou compensações efetuados antes do início do procedimento fiscal (16/01/2006) caracterizar-se-iam como espontâneos, sobre os quais deve ser excluída a incidência da multa de ofício.

Outra questão do Recurso de Ofício a ser analisada é quanto ao início de procedimento de fiscalização, sendo que a data correta, conforme se constata dos autos (fl. 21), é o dia 16/01/2006.

Destaca-se ainda que a DRJ considerou como espontâneos os pagamentos e as compensações efetuadas até os vencimentos dos tributos e contribuições devidos, no que

tange aos fatos geradores ocorridos durante o procedimento de fiscalização. Na verdade, não há que se falar em cobrança de multa ou juros se os tributos foram pagos dentro do prazo de vencimento, pois ainda não existia inadimplência ou mora do contribuinte.

Destaca-se ainda na decisão da DRJ que merece ser mantida quando trata da redução de 50% sobre o valor da multa de ofício, que deve ser concedida para os pagamentos efetuados até o vencimento da intimação do lançamento, ou seja, até o trigésimo dia contado da ciência.

Diante disso, o prazo para o exercício do direito a redução da multa de ofício de 50% seria até 03/03/2008, considerando a ciência do contribuinte quanto ao lançamento em 31/01/2008.

Não obstante, não basta que os pagamentos tenham sido efetuados no prazo de 30 dias contados da ciência da autuação. Tal percentual de redução da multa de ofício depende do efetivo exercício do direito, qual seja o pagamento do principal, acrescido dos juros de mora e da multa de ofício reduzida de 37,5%.

Assim, para os pagamentos efetuados no curso do procedimento fiscal, não com multa de ofício de 75%, reduzida para 37,5%, mas com a multa de mora de 20%, após a presente decisão, não mais caberá a aplicação da redução de 50%, devendo ser aplicada apenas a redução de 30% da multa de ofício, sendo exigível a multa de ofício no percentual de 52,5%, conforme previsto no art. 6º, Parágrafo único da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991 (na redação original) ou no art. 6º, III da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991 (com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Quanto à matéria fática e as identificações de compensações, retenções na fonte e recolhimentos, não há o que reparar na decisão da DRJ. Vejamos:

a) Das exigências relativas ao ano-calendário de 2003

- Quanto ao 4º trimestre de 2003, localizou-se retenções efetuadas (fls. 1066/1068), compatíveis com as receitas financeiras declaradas, devendo ser retificada a exigência do IRPJ, nos termos da demonstração da decisão da DRJ;

b) Das exigências relativas ao ano-calendário de 2004

- Quanto às diferenças de IRPJ e CSLL devidos no Ajuste Anual de 31/12/2004, e às multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, devidas no curso do ano-calendário, o lançamento foi efetuado com base no demonstrativo de fls. 243.

- Destaca-se que todos recolhimentos mensais comprovadamente efetuados dos valores apurados, por estimativa, e devidos a título de antecipações, foram considerados na determinação do Ajuste Anual sob a rubrica DARF e DARF Complemento, conforme demonstrativo trazido na decisão da DRJ.

- Já em relação às retenções de IRRF, nas DIRF apresentadas pelas fontes pagadoras, em favor do CNPJ da empresa autuada, não foram localizadas retenções em valores suficientes sequer para validar o valor acatado pela fiscalização de R\$ 29.809,39.

- Contudo, nos bancos de dados da RFB, há informações das seguintes retenções (fls. 1071/1074), efetuadas nos CNPJ das sociedades sucedidas e já extintas por incorporação, passíveis de serem utilizadas pela autuada na dedução do IRPJ devido (vide planilha na decisão da DRJ).

c) Das exigências relativas ao ano-calendário de 2005

- Com relação às diferenças de IRPJ e CSLL devidos no Ajuste Anual de 31/12/2005, e às multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, o lançamento foi efetuado com base no demonstrativo de fls. 244.

- No que tange ao IRPJ, foram efetuados os pagamentos relacionados pela DRJ que não foram considerados pela fiscalização na autuação e que devem ser excluídos do lançamento, na medida em que efetuados antes do início do procedimento fiscal (vide informações na decisão da DRJ).

- Já em relação às retenções de IRRF relacionadas pela DRJ em sua decisão, foram confirmadas em DIRF das fontes pagadoras, o que as comprova às fls. 1075 e 1076.

d) Das exigências relativas ao ano-calendário de 2006

- Destacou a DRJ que foram localizados alguns pagamentos que, apesar de efetuados até a data de vencimento dos débitos, não foram considerados pela fiscalização.

- Adotou-se o entendimento de que, em relação aos tributos e contribuições vencidos no curso do procedimento de fiscalização, devem ser considerados espontâneos os pagamentos e as compensações efetuados até a data de vencimento dos débitos, conforme planilha demonstrada na decisão da DRJ.

- Destaca-se ainda que conforme DIRF de fls. 1077, é de apenas R\$ 150,00 a retenção passível de ser deduzida do Ajuste Anual, sendo apenas essa considerada.

e) Das exigências relativas ao ano-calendário de 2007

- Vejamos o que entendeu a DRJ quando foi à legislação para justificar o cancelamento das exigências do ano de 2007:

A redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sofreu uma série de alterações a partir da edição Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. Entretanto, impõe-se assinalar que para os fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 2007, o preceito já tinha a redação que novamente se transcreve in verbis:

Multas de Lançamento de Ofício

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, 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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 20 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 2007)

Segundo o preceito legal em vigor, apurada a falta de recolhimento das estimativas mensalmente devidas, deve ser formalizada a exigência apenas da multa isolada de 50%, prevista no art. 44, II, alínea "h" da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. Diante disso, cumprе reconhecer que foram indevidamente constituídas de ofício as exigências dos valores mensalmente devidos a título de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, de janeiro a outubro de 2007.

Além das expressas disposições do preceito legal em vigor na data de ocorrência dos fatos geradores, tem-se as disposições dos arts. 15 e 16 da Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997 (DOU de 29/12/1997), nas quais a Administração Tributária fixou o entendimento de ser incabível o lançamento de ofício das estimativas mensais, ainda que o lançamento seja efetuado no curso do ano-calendário.

E a seguinte a redação dos artigos mencionados, in verbis:

Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-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.

Diante de tais preceitos, deve ser cancelada a exigência de ofício das estimativas mensais de IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2007.

Nestes termos, entendo pela manutenção da decisão da DRJ quanto ao Recurso de Ofício.

Quanto ao Recurso Voluntário, entendo que a decisão merece reparos, especificamente e apenas quanto à concomitância da multa de ofício e a multa isolada, em razão do fato da multa mais agrava de 75%, absorver a multa menos agravada de 50%, em homenagem ao teoria da consunção.

Vejamos a jurisprudência da Câmara Superior, no qual eu me filio:

“Acórdão 9101-00.965

órgão Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF Decisão

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

CARF - Camara Superior de Recursos Fiscais CSRF

MATÉRIA: MULTA ISOLADA CONCOMITÂNCIA

ACÓRDÃO: 9101-000.965

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005 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. (Acórdão nº CSRF 401-05838).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, CONHECER do recurso. Vencidos os conselheiros Antônio Carlos Guidoni, Valmir Sandri e Susy Gomes Hoffmann, que não o conhecia. Quanto ao mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso da Fazenda Nacional. Vencidos os Conselheiros Alberto

Pinto Souza Junior (relator) e Viviane Vidal Wagner, que restabeleciam a multa. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz. (documento assinado digitalmente) Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente (documento assinado digitalmente) Alberto Pinto Souza Junior - Relator (documento assinado digitalmente) Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz ? Redator designado Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo, Claudemir Rodrigues Malaquias, Valmir Sandri, Viviane Vidal Wagner, Susy Gomes Hoffmann, Alberto Pinto Souza Junior, Karem Jureidini Dias, João Carlos de Lima Junior, Antonio Carlos Guidoni Filho e Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz.

Dessa forma, reformo a decisão da DRJ quanto aos argumentos abaixo transcritos quanto à multa isolada, devendo a mesma ser cancelada nos casos em que houve multa de ofício lavrada em conjunto sobre e tão somente os mesmos fatos geradores:

A leitura do dispositivo permite verificar que a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais. Já a hipótese de incidência da multa proporcional é o na cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período. Sua imposição também é incondicional, ou seja, é exigível sempre que houver tributo devido e não pago, tendo, ou não, havido apuração e recolhimento das estimativas mensais. Conclui-se, então, que a multa isolada e a multa proporcional têm hipóteses de incidência diversas, tratando-se, portanto, de duas infrações diferentes: uma, ferindo a obrigatoriedade do recolhimento mensal das estimativas; outra, implicando em falta de recolhimento do tributo apurado no ajuste anual.

Inexiste, na legislação tributária, disposição que determine que sua imposição seja condicionada A apuração ou não de tributo ao final do período, mas ao contrário, a Lei expressamente prevê a incidência da multa isolada "ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente". Logo, deve essa multa ser incondicionalmente exigida sempre que seja constatada falta de recolhimento das estimativas, ainda que ao término do ano-calendário não tenha sido apurado tributo a pagar, ou mesmo que, tendo sido apurado, o contribuinte tenha ou não efetuado o seu recolhimento.

No mais, a decisão da DRJ deve ser mantida.

Isso porque, como bem explorado pela decisão da DRJ, após o início do procedimento de fiscalização, os auditores não podem mais deixar de aplicar a multa de ofício, seja em razão da perda da espontaneidade, seja em razão do disposto na legislação que retrata a penalidade, com bem apontou a DRJ. Vejamos:

Em relação aos pagamentos ou compensações efetuados após o início do procedimento fiscal, não há mais espontaneidade,

impondo-se o lançamento da multa de ofício de 75% prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, in verbis:

Multas de Lançamento de Ofício

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº11.488, de 2007)

- 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; (Redação dada pela Lei nº11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº11.488, de 2007)

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 nº11.488, de 2007)

§ 1º Omissis

§2º Omissis

§ 3ºAplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

Transcrevem-se, a seguir, as disposições do art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com a redação em vigor na data em que teriam sido efetuados os pagamentos (29/02/2008 e 03/03/2008), in verbis:

Art. 6º Será concedida redução de cinquenta por cento da multa de lançamento de ofício ao contribuinte que, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação.

Parágrafo único. Se houver impugnação tempestiva, a redução será de trinta por cento se o pagamento do débito for efetuado dentro de trinta dias da ciência da decisão de primeira instância.

Atualmente a redação do preceito normativo em vigor é a seguinte, dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, in verbis:

Art. 6º Ao sujeito passivo que, notificado, efetuar o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, (.), será concedido redução da multa de lançamento de ofício nos seguintes percentuais: (Redação dada pela Lei nº11.941, de 2009)

I — 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em

que o sujeito passivo foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº11.941, de 2009)

(....)

III — 30% (trinta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado da decisão administrativa de primeira instância; e (Incluído pela Lei nº11.941, de 2009)

(..)

Juridicamente, após a instaurado o procedimento fiscal, não pode a fiscalização constituir o crédito tributário sem a imputação da multa de lançamento de ofício, ainda que a pessoa física ou jurídica, no curso do procedimento fiscal, proceda ao pagamento do principal, acrescido da multa de mora e dos juros de mora.

Nos termos da legislação em vigor, o lançamento deve retratar a situação fiscal da contribuinte, antes do início do procedimento de ofício, sendo irrelevantes, para fins de constituição do crédito tributário devido, as providências porventura adotadas pela fiscalizada no curso da ação fiscal. Dito por outras palavras: na constituição de ofício do crédito tributário, ou no lançamento, ato administrativo decorrente da necessária atuação da Administração Tributária, a imputação da multa de ofício é impositiva.

Diante de tal quadro normativo, os pagamentos e compensações porventura efetuados, no curso do procedimento de fiscalização, não afetam a constituição de ofício do crédito tributário correspondente — e conseqüentemente, a incidência da multa de ofício de 75% —, mas apenas a sua exigibilidade, na medida exata da extinção por eles operada. Diga-se, ainda, que a possibilidade de redução da multa de ofício aplicada na autuação, nos termos e condições impostas pela Lei, decorre justamente da procedência de sua aplicação no lançamento.

Portanto, somente podem ser exonerados da presente exigência os valores comprovadamente recolhidos antes do início do procedimento. Os pagamentos efetuados após a instauração do procedimento devem ser considerados na extinção do crédito tributário lançado ex-officio, com os benefícios da redução da multa de ofício, se atendidas as condições legais.

Esse é o entendimento inclusive da jurisprudência do CARF:

Acórdão 1402-00.419

Órgão Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF – 1ª. Seção – 2ª. Turma da 4ª. Câmara Decisão CARF 1ª. Seção / 2ª. Turma da 4ª. Câmara / ACÓRDÃO 1402-00.419 em 28/01/2011

IRPJ Ação Fiscal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL EMENTA

Data do fato gerador: 31/03/1998, 30/06/1998, 30/09/1998, 31/12/1998 LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ADESÃO AO PAES. PERDA DE ESPONTANEIDADE. MULTA DE OFÍCIO. A adesão ao PAES feita posteriormente ao início do procedimento fiscal, não impede a aplicação da multa de ofício em razão da perda da espontaneidade .

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA MULTA DE 75% ARTIGO 44, INCISO II, E 61 DA LEI 9.430/1996. Comprovada a falta de declaração e recolhimento dos tributos, correto a exigência mediante auto de infração, aplicando se a multa de ofício de 75%.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Ausentes momentaneamente, os Conselheiros Carlos Pelá e Moises Giacomelli Nunes da Silva. Participou do julgamento, o Conselheiro Luciano Inocência dos Santos.

Publicado no DOU em: 16.05.2011

Recorrente: TAGUASUL COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA

Recorrida: 2ª TURMA DRJ EM CAMPINAS SP

Acórdão 1802-00.555

órgão Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF – 1ª. Seção – 2ª. Turma Especial Decisão CARF 1ª. Seção / 2ª. Turma Especial / ACÓRDÃO 1802-00.555 em 06/07/2010

IRPJ – Multa Isolada

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ EMENTA

Data do fato gerador: 31/01/2000, 31/07/2000, 31/08/2000, 30/09/2000, 31/01/2002 PRELIMINAR DE NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS.

INEXISTÊNCIA DE VÍCIO. PRELIMINAR REJEITADA.

A emissão do MPF para determinado tributo abarca, também, de forma automática, as verificações obrigatórias quanto aos demais tributos e contribuições administrados pelo fisco, quanto aos períodos de apuração dos últimos cinco anos e mais o período em que perdurou o procedimento.

Configura verificação obrigatória a ação de cotejar os valores declarados ao fisco e os valores apurados pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal, em relação aos tributos e contribuições administrados pela repartição fiscal.

DCTF RETIFICADORA TRANSMITIDA NO CURSO DA AÇÃO FISCAL. PERDA DA ESPONTANEIDADE FISCAL.

A ciência do termo de início de fiscalização implica perda da espontaneidade para efeito de exclusão da responsabilidade por infração à legislação tributária.

IRPJ, ESTIMATIVA MENSAL. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA.

A inobservância do dever legal de recolher o imposto devido por estimativa mensal, implica a aplicação e exigência de multa isolada, caso já transcorrido o período de apuração, e desde que a quitação não tenha ocorrido antes do início do procedimento de fiscalização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de suscitada, e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Publicado no DOU em: 14.03.2011

Recorrente: COMPANHIA DE BEBIDAS IPIRANGA

Recorrida: 1ª TURMA/DRJ - SÃO PAULO

Por fim, quanto à multa isolada em razão da falta de recolhimento de estimativa, existindo nos autos a cobrança de tributos e de multa de ofício de 75% sobre a mesma base, há de reconhecer a concomitância da multa isolada com a de ofício:

"MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA – MESMA BASE DE CÁLCULO - A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do §1, do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei n.º 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo."(Acórdão CSRF/01-04.987)

"MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA – MESMA BASE DE CÁLCULO - A aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo." (Acórdão 106-16.008).

Diante do exposto, CONHEÇO DOS RECURSOS e no mérito, nego provimento ao Recurso de Ofício e dou parcial provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar a multa isolada quando concomitante com a multa de ofício.

Por fim, determino que, na liquidação do crédito tributário remanescente, sejam considerados os valores pagos no curso da ação fiscal e nos trinta dias seguintes à ciência do auto de infração, para efeito da redução de 50% da multa de ofício.

É como voto!


Rafael Correia Fuso