



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

Processo nº 13855.001407/2006-49
Recurso nº 923.155 Voluntário
Acórdão nº 1802-01.193 – 2ª Turma Especial
Sessão de 12 de abril de 2012
Matéria IRPJ
Recorrente DEMOCRATA CALÇADOS E ARTEFATOS DE COURO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/03/2005, 31/07/2005, 28/02/2006

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS

Não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de parte e todo, porque a estimativa é devida mesmo que não haja tributo devido, e, sendo assim, a obrigatoriedade de seu recolhimento não fica afastada pela apuração de prejuízo, e nem limitada ao valor do tributo apurado no final do ano. Pelo contrário, tal obrigatoriedade subsiste integralmente, e a sua não observância enseja a aplicação da penalidade prevista no art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/96, dispositivo legal que não impõe qualquer limite temporal para o lançamento da multa isolada, no sentido de que sua aplicação só caberia no ano em curso, tanto que o próprio texto prevê a multa ainda que a PJ “tenha apurado” prejuízo fiscal no final do período.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/03/2005, 31/07/2005, 28/02/2006

RETIFICAÇÃO DE DCTF APÓS INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL

A espontaneidade da Contribuinte estava excluída para os períodos autuados, eis que o procedimento fiscal, iniciado em 09/08/2005, abrangia não apenas infrações praticadas nos últimos cinco anos, mas também aquelas praticas no período de sua execução, o que tornou sem efeito a alegada retificação de DCTF para regularizar o valor de estimativas não declaradas.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - CONFISCO

O acolhimento das alegações contrárias ao percentual da multa isolada implicaria no afastamento de norma legal vigente, por suposto vício de inconstitucionalidade, e falece a esse órgão de julgamento administrativo competência para provimento dessa natureza, que está a cargo do Poder Judiciário, exclusivamente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Gilberto Baptista, Gustavo Junqueira Carneiro Leão e Marco Antonio Nunes Castilho, que davam provimento ao recurso voluntário em relação aos meses de março e julho de 2005.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa- Presidente.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Gilberto Baptista, Nelso Kichel, Gustavo Junqueira Carneiro Leão e Marco Antonio Nunes Castilho.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, que considerou procedente o lançamento relativo à Multa Isolada por falta de recolhimento do Imposto sobre a Renda da Pessoa da Jurídica – IRPJ / ESTIMATIVA, referente aos meses de março e julho de 2005 e fevereiro de 2006, conforme auto de infração de fls. 05 a 10, no valor de R\$ 26.818,70.

A infração imputada à Contribuinte está assim descrita no auto de infração:

001 - MULTAS ISOLADAS

DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO - IRPJ ESTIMATIVA

Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre os valores declarados e os valores escriturados gerando falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

Instaurada a fase contenciosa, com a impugnação de fls. 116 a 123, e conforme descrito na decisão de primeira instância, Acórdão nº 14-34.966 (fls. 506 a 511), a Contribuinte alegou:

- *Existência de denúncia espontânea - Código Tributário Nacional (CTN), art. 138;*
- *Inaplicabilidade da multa isolada após encerrado o período de apuração do IRPJ;*
- *Multa confiscatória.*

Como mencionado, a DRJ Ribeirão Preto/SP considerou procedente o lançamento, expressando suas conclusões com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/03/2005, 31/07/2005, 28/02/2006

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA. FALTA DE RECOLHIMENTO.

Comprovada a falta de recolhimento do IRPJ, com base em estimativa, correta a exigência de multa isolada.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/03/2005, 31/07/2005, 28/02/2006

ESPONTANEIDADE. MPF. TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO.

O início da ação fiscal, com a ciência do Termo de Início de Fiscalização, e não do MPF, exclui a espontaneidade do sujeito passivo, que só é readquirida na ausência de atos de prorrogação a cada sessenta dias.

MULTA ISOLADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Impõe-se a redução de 75% para 50% do percentual da multa em face de legislação superveniente ao fato gerador, por força do princípio da retroatividade benigna.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido em Parte

Inconformada com essa decisão, da qual tomou ciência em 22/09/2011, a Contribuinte apresentou em 20/10/2011, por via postal, Recurso Voluntário com argumentos sobre os tópicos abaixo.

EXISTÊNCIA DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ART. 138 DO CTN:

- houve apresentação de declaração retificadora suprimindo as diferenças entre a estimativa mensal e o valor declarado de IRPJ, sendo impossível, por conseguinte, a imposição da multa isolada;

- sustenta a Fiscalização que as retificações de DCTF foram efetuadas após o início do procedimento de ofício e que, portanto, estava excluída a espontaneidade da Recorrente, mas o mandado de procedimento fiscal expedido pela Fiscalização somente se referia ao tributo IRPJ dos períodos de 01/2000 a 12/2000 e 01/2003 a 12/2003;

- inexistia no mandado de procedimento fiscal expressa e clara especificação da Fiscalização quanto ao tributo IRPJ no período de 2005 e 2006;

- a Coordenação do Sistema de Tributação exarou parecer CST nº 2.716, de 04 de dezembro de 1984, onde conclui, claramente, que:

“O ato que determinar o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do contribuinte somente em relação ao tributo, ao período e a matéria nele expressamente inseridos”.

- foi realizada pela Autoridade Administrativa, para imposição de sanção administrativa tributária (auto de infração - multa isolada), uma interpretação totalmente extensiva, ampla e de maneira desfavorável à Contribuinte;

- o art. 112 do Código Tributário Nacional é incisivo ao preceituar que a lei tributária (e também atos infra-legais) é interpretada de maneira mais favorável ao contribuinte quando define infrações ou lhe comina penalidade.

INAPLICABILIDADE DA MULTA ISOLADA:

- encerrado o período de apuração do IRPJ, a exigência do recolhimento por estimativa deixa de ter eficácia, prevalecendo a exigência do tributo efetivamente devido e apurado. Assim, é indevida a multa isolada se houve o recolhimento que abrange os valores apurados em diferença;

- a regra é a exigência do imposto sobre a renda na modalidade do lucro real, razão pela qual referida estimativa mensal não subsiste por si só, com a superveniência da apuração daquele ao final do ano calendário;

- a imputação de penalidade por divergências na estimativa mensal que não foram constatadas pela autuação ao final do ano calendário é de total impertinência, principalmente se não houve prejuízo ao erário público. Se houve, de tal sorte, antes da imputação da multa, a finalização do ano-calendário com a apresentação do lucro real, sem causar qualquer lesão tributária ao Estado, não há razão jurídica para se manter tamanha penalidade;

- como assinalado no próprio relatório fiscal, a partir dos meses de outubro, novembro e dezembro a impugnante apresentou balancetes de suspensão. Vê-se, portanto, que os recolhimentos mensais já ultrapassavam o valor do imposto, inclusive adicional, calculando-se com base no lucro real do período em curso;

- resulta indevida a exigência de multa isolada após o encerramento do ano calendário, principalmente se inexistiu ausência de recolhimento de tributos. Aliás, *in casu*, houve até mesmo balancetes de suspensão;

- a Câmara Superior de Recursos Fiscais entende que:

A exigência da multa isolada prevista na legislação de regência não tem cabimento se o descumprimento versa desatendimento de mera obrigação acessória apurada após o encerramento do ano calendário, sem repercussão na órbita do tributo. (CSRF, recurso 107-121529, Relator Victor Salles Freire, j. 02/12/2002)

- o Conselho de Contribuintes também já decidiu que:

A multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre base de cálculo mensal estimada não pode ser imposta na hipótese de o contribuinte ter declarado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL ao final do período anual de apuração, quanto a autuação levada a efeito após o encerramento do ano-calendário de referência. (1º CC, Recurso n. 138442, Terceira Turma, Rel. Aloísio Percynio da Silva, j. 11/11/2005)

- igual entendimento é aplicável quando inexistir saldo de IRPJ e CSLL a pagar declarado pelo contribuinte. Bem por isso, eventuais diferenças de IRPJ ou CSLL apuradas pela Fiscalização devem ser exigidas unicamente com aplicação da multa prevista na Lei 9.430/96, art. 44, I e II.

MULTA CONFISCATÓRIA:

- a multa aplicada, no auto de infração, ainda que no patamar reduzido de ofício, por aplicação retroativa da Lei 11.488/07, ofende aos princípios da razoabilidade ou proporcionalidade (art. 52, LIV) e da proibição do confisco (art. 150, IV), previstos na Constituição Federal;

- o colendo Supremo Tribunal Federal, tendo como relator o Ministro Ilmar Galvão, decidiu que:

a norma jurídica tributária que prevê multas, decorrentes do não recolhimento de tributos, desproporcionais à sua infração tem caráter de confisco, razão pela qual deve ser declarada sua inconstitucionalidade por violação ao disposto no art. 150, IV, da CF. (RT - 815/155)

- a multa deve ser reduzida, no mínimo, ao patamar de 20%, de conformidade com o art. 61, § 2º, da Lei n. 9.430/96, retificando-se o auto de infração lavrado.

Este é o Relatório.

Voto

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Relator.

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para a sua admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, a Contribuinte questiona lançamento para aplicação de multa isolada por falta de recolhimento das estimativas de IRPJ relativamente aos meses de março e julho de 2005 e fevereiro de 2006.

No auto de infração está descrito que durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre os valores declarados e os valores escriturados, caracterizando-se a falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - Estimativa.

Primeiramente, a Recorrente alega que apresentou espontaneamente Declaração de Débitos e Créditos Tributários (DCTF) retificadora, suprimindo as diferenças verificadas em relação às estimativas mensais.

Tais retificações teriam ocorrido após o início da fiscalização.

Deste modo, para afirmar sua condição de espontaneidade, a Contribuinte argumenta que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) somente se referia ao tributo IRPJ dos períodos de 01/2000 a 12/2000 e 01/2003 a 12/2003, e que, portanto, este instrumento não excluía a espontaneidade para os períodos objeto da autuação.

O início da ação fiscal se deu com a ciência do Termo de Início de Fiscalização, em 09/08/2005 (fls. 27), ocasião em que a Contribuinte foi intimada a apresentar Livros Diário e Razão (Lucro Real) dos períodos 09/2003 a 12/2003 e 03/2005 a 07/2005.

O MPF original que motivou o início do trabalhos de auditoria (fl. 01), por sua vez, trazia como objeto de fiscalização, além do IRPJ dos anos 2000 e 2003, a seguinte indicação:

VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS: correspondência entre os valores declarados e os valores apurados pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal, em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, nos últimos cinco anos e no período de execução deste Procedimento Fiscal.

Não há dúvidas, portanto, de que a espontaneidade da Contribuinte estava excluída para os períodos autuados, eis que o procedimento fiscal abrangia não apenas infrações praticadas nos últimos cinco anos, mas também aquelas praticas no período de sua execução, o que tornou sem efeito a alegada retificação de DCTF para regularizar o valor de estimativas não declaradas.

Em relação ao mês de fevereiro de 2006, vale ainda frisar, conforme observou a Delegacia de Julgamento, que não há nenhum documento no processo indicando retificação de DCTF para esse período.

Nestes termos, merece ser rejeitada a alegação de retificação espontânea de DCTF, visando a regularização de estimativas não declaradas.

Quanto ao cabimento da multa isolada, cabe inicialmente registrar que a previsão dessa penalidade está contida no art. 44 da Lei 9.430/1996, e que ela deve ser aplicada ainda que tenha sido “apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”, conforme o inciso IV do §1º deste artigo, em sua redação original:

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;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

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

I -

II -

III -

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 fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

Esta multa está atualmente prevista no art. 44, II, “b”, da mesma lei, conforme as alterações promovidas pela Lei nº 11.488/2007, e fixada em 50%, percentual que já foi aplicado pela Delegacia de Julgamento, em razão da retroatividade benigna.

Não vislumbro outra interpretação possível para a parte final do texto acima transcrito, senão a de que a referida multa deve ser exigida da pessoa jurídica ainda que esta tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL.

Com efeito, a clareza da redação não possibilita entendimento diverso, a menos que se admita o afastamento de norma legal vigente, tarefa que não compete à Administração Tributária.

Além disso, a hermenêutica jurídica ensina que se deve preferir a inteligência dos textos que torne viável o seu objetivo, ao invés da que os reduza à inutilidade. Nesse caso, o entendimento contrário implicaria na supressão ou inutilidade de todo o adendo estabelecido pelo inciso IV acima (*ainda que tenha apurado ...*).

Também é importante destacar que o texto legal diz “ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ...” e não “ainda que venha a ser apurado prejuízo fiscal ...”, numa clara indicação de que a multa deve ser aplicada mesmo com o período já encerrado, e não apenas no ano em curso.

Tudo isso que se disse até aqui visa demonstrar que as estimativas mensais, de fato, configuram obrigações autônomas, que não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador de 31 de dezembro.

Sua natureza jurídica, inclusive, a faz destoar totalmente do padrão traçado pelo art. 113 do CTN (que trata das obrigações tributárias), pois ela é uma obrigação que surge antes da ocorrência do fato gerador do tributo. Seu pagamento, por outro lado, nada extingue, gerando apenas um registro contábil de crédito a favor do contribuinte, a ser aproveitado no futuro.

Além disso, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96, essa obrigação existe mesmo que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL. Ou seja, existe ainda que não haja tributo devido.

Portanto, não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de parte e todo (porque a estimativa é devida mesmo que não haja tributo devido), e, sendo assim, a multa pela falta de estimativas em nada é afetada pelo encerramento do período de apuração anual, e muito menos pelo seu resultado.

Não obstante essas considerações, vale mencionar que a multa isolada pela falta da estimativa de fevereiro de 2006 foi aplicada no ano em curso (lançamento realizado em 27/04/2006), o que, pelo menos em relação a esse caso específico, torna sem efeito as alegações da Recorrente.

Finalmente, no que toca à alegação da Recorrente sobre a desproporcionalidade e o efeito de confisco da multa isolada, cujo acolhimento implicaria no afastamento de norma legal vigente (acima transcrita), por suposta inconstitucionalidade, cabe ressaltar que falece aos órgãos de julgamento administrativo competência para provimento dessa natureza, que está a cargo do Poder Judiciário, exclusivamente.

Oportuno lembrar que apenas de modo excepcional, havendo prévia decisão por parte do Supremo Tribunal Federal, e cumpridos os requisitos do Decreto nº 2.346/97 ou do art. 103-A da Constituição, o que não ocorre no presente caso, é que a Administração Pública deixaria de aplicar a norma legal.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 03/05/2012 por JOSE DE OLIVEIRA FERRAZ CORREA, Assinado digitalmente em

03/05/2012 por JOSE DE OLIVEIRA FERRAZ CORREA, Assinado digitalmente em 04/05/2012 por ESTER MARQUES

LINS DE SOUSA

Impresso em 07/05/2012 por ANDREA FERNANDES GARCIA - VERSO EM BRANCO

Processo nº 13855.001407/2006-49
Acórdão n.º **1802-01.193**

S1-TE02
Fl. 10

CÓPIA