



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

Processo n° 13855.002817/2007-98
Recurso n° 921.919 Voluntário
Acórdão n° **1802-01.237 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 10 de maio de 2012
Matéria MULTA ISOLADA
Recorrente COMERCIAL BORGATO MÁQUINAS E IMPLEMENTOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO - NÃO CABIMENTO DO ART. 47 DA LEI 9.430/96

O instituto previsto no artigo 47 da Lei nº 9.430/96 não pode ser aplicado aos casos de tributos ainda não declarados em DCTF.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA DE PERÍODO JÁ ENCERRADO

A não observância no recolhimento de estimativa mensal 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.

RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA APÓS O INÍCIO DA FISCALIZAÇÃO - EFEITOS EM RELAÇÃO À MULTA ISOLADA

Uma vez iniciada a fiscalização, e perdida a espontaneidade, configura-se a condição para a aplicação das penalidades, incluindo-se aí a multa isolada, que não mais pode ser evitada, mesmo com o pagamento da rubrica principal e acréscimos moratórios. O recolhimento realizado pela Contribuinte não deixa de produzir efeitos, eis que ele tem implicação direta na apuração anual do tributo, que acabou sendo regularizada com o recolhimento a destempo das estimativas. Mas a infração relativa à falta no recolhimento das estimativas não mais podia ser revertida após o início da fiscalização, posto que em relação a ela a Contribuinte não mais gozava de espontaneidade. Por outro lado, se a multa isolada objetiva justamente punir a falta no recolhimento de estimativa, este problema já foi compensado em parte pelo recolhimento da multa de mora que incidiu sobre esta mesma rubrica. A multa isolada (pela falta) possui uma relação de sobreposição com a multa de

mora (pelo atraso), de modo que a multa de mora recolhida pela Contribuinte deve ser deduzida da multa isolada aplicada pela Fiscalização.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2004

TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO - NÃO CABIMENTO DO ART. 47 DA LEI 9.430/96

O instituto previsto no artigo 47 da Lei nº 9.430/96 não pode ser aplicado aos casos de tributos ainda não declarados em DCTF.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA DE PERÍODO JÁ ENCERRADO

A não observância no recolhimento de estimativa mensal 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.

RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA APÓS O INÍCIO DA FISCALIZAÇÃO - EFEITOS EM RELAÇÃO À MULTA ISOLADA

Uma vez iniciada a fiscalização, e perdida a espontaneidade, configura-se a condição para a aplicação das penalidades, incluindo-se aí a multa isolada, que não mais pode ser evitada, mesmo com o pagamento da rubrica principal e acréscimos moratórios. O recolhimento realizado pela Contribuinte não deixa de produzir efeitos, eis que ele tem implicação direta na apuração anual do tributo, que acabou sendo regularizada com o recolhimento a destempo das estimativas. Mas a infração relativa à falta no recolhimento das estimativas não mais podia ser revertida após o início da fiscalização, posto que em relação a ela a Contribuinte não mais gozava de espontaneidade. Por outro lado, se a multa isolada objetiva justamente punir a falta no recolhimento de estimativa, este problema já foi compensado em parte pelo recolhimento da multa de mora que incidiu sobre esta mesma rubrica. A multa isolada (pela falta) possui uma relação de sobreposição com a multa de mora (pelo atraso), de modo que a multa de mora recolhida pela Contribuinte deve ser deduzida da multa isolada aplicada pela Fiscalização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto vencedor. Vencidos o Conselheiro relator e os Conselheiros Gilberto Baptista e Gustavo Junqueira Carneiro Leão, que davam provimento ao recurso. Designado o Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa- Presidente.

Processo nº 13855.002817/2007-98
Acórdão n.º **1802-01.237**

S1-TE02
Fl. 3

(assinado digitalmente)

Marco Antonio Nunes Castilho- Relator.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa - Redator designado.

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

Tratam os autos de Recurso Voluntário interposto contra decisão da DRJ que julgou improcedente a Impugnação, mantendo lançamento de multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ e CSLL sobre a base de cálculo estimada, dos meses de outubro de 2003 e setembro de 2004, respectivamente, conforme breve análise dos fatos tratada abaixo.

Em 22/08/2007, a Recorrente foi intimada a apresentar justificativas quanto à falta/insuficiência de recolhimento das estimativas dos meses de outubro de 2003 e setembro de 2004 da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”), bem como das insuficiências relacionadas ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”) dos meses de outubro e dezembro de 2003.

Ato seguinte, esclareceu a Recorrente que parte dos valores estariam parcelados, tendo recolhido as demais diferenças, acrescidas de juros e multa de mora.

Em que pese tais esclarecimentos, a Autoridade Fiscal houve por bem lavrar o auto de infração que originou o presente processo administrativo, para exigir multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL dos meses de outubro de 2003 e setembro de 2004, respectivamente.

Ao impugnar o lançamento a Recorrente alegou estar dispensada do recolhimento de tal multa em virtude do benefício instituído pelo artigo 47 da Lei nº 9.430/96, com a conseqüente ilegitimidade da exigência fiscal e a declaração de sua extinção.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto, competente para o julgamento do feito, houve por bem manter o lançamento, nos termos do acórdão abaixo ementado:

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

Ano-calendário: 2003

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA. FALTA DE RECOLHIMENTO.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2004

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA. FALTA DE RECOLHIMENTO.

Comprovada a falta de recolhimento da CSLL, com base em estimativa, correta a exigência de multa isolada.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003, 2004

ESPONTANEIDADE. MPF. TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO.

Processo nº 13855.002817/2007-98
Acórdão n.º 1802-01.237

S1-TE02
Fl. 5

O início da ação fiscal, com a ciência do Termo de Início de Fiscalização, e não do MPF, exclui a espontaneidade do sujeito passivo.

*Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido”*

Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário a este Colegiado, alegando ser medida de direito o reconhecimento do benefício do artigo 47 da Lei nº 9.430/96, em virtude de ter promovido as retificações e recolhimentos de eventuais diferenças no prazo de 20 dias contados da ciência do Termo de Início de Fiscalização, requerendo, deste modo, o cancelamento da exigência.

É o relatório, passo a decidir

Voto Vencido

Conselheiro Marco Antonio Nunes Castilho, Relator.

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

Trata-se de analisar a aplicação da multa isolada em virtude de falta de recolhimento de estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, de outubro de 2003 e setembro de 2004, respectivamente.

Em virtude de ter procedido ao recolhimento das diferenças questionadas no prazo de 20 dias contados a partir da ciência do início da fiscalização, alega a Recorrente ter direito aos benefícios do artigo 47 da Lei nº 9.430/96, abaixo transcrito:

“Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo”. (grifou-se).

Nota-se, neste ponto, que diante de situação em que o contribuinte declarou os valores devidos, procedendo ao seu recolhimento no prazo aludido pelo artigo, goza do benefício como se procedimento espontâneo fosse.

Neste cenário, em que pese ter a Recorrente atendido ao prazo anotado acima, os tributos em questão não haviam sido declarados anteriormente, tendo sido as DCTFs retificadas na mesma ocasião em que efetuado o recolhimento das diferenças questionadas, motivo pelo qual não há que se falar em aplicação de tal norma legal.

Porém, em que pese tal fato, oportuno destacar que a Recorrente procedeu ao recolhimento das estimativas mensais questionadas, acrescido dos juros e da multa de mora de 20%, conforme leciona o artigo 61, §2º da Lei nº 9.430/96.

Para confirmar tal alegação, é possível afirmar que, em tese, somente seria cabível ao presente caso a multa de ofício se tivesse sido comprovada a insuficiência ou falta de recolhimento do IRPJ e CSLL efetivamente apurados nos exercícios anteriores.

Deste modo, a multa isolada, passível de incidência em casos de tributos declarados e não pagos, não deve ser aplicada no caso concreto, em virtude de a Recorrente ter procedido ao recolhimento dos valores questionados acrescidos dos juros e multa de mora e, na mesma ocasião, ter procedido à retificação da DCTF para inclusão de tais valores. Ou seja, não há que se falar em multa por ausência de recolhimento de estimativas mensais que sequer o Fisco tinha conhecimento e, quando passou a ter, já foi informado o pagamento dos débitos com todos os acréscimos decorrentes da mora.

Ademais, vale trazer o posicionamento desse Conselheiro de que a multa isolada não seria devida quando encerrado o ano-calendário, uma vez que ao final do exercício desaparece a base impositiva daquela penalidade (antecipações) e surge uma nova base que corresponde à contribuição efetivamente apurada, sobre a qual cabe apenas multa de ofício na hipótese de pagamento fora do prazo ou por valor inferior ao devido. Senão vejamos:

“ESTIMATIVA MENSAL. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA. A multa isolada constante no art. 44 da Lei n° 9.430/96 tem como objetivo obrigar o sujeito passivo ao recolhimento mensal de antecipações de um possível imposto de renda e contribuição devidos ao final do ano-calendário, de modo que a penalidade somente se justifica quando cobrada durante aquele ano-calendário. Ao final do exercício, desaparece a base imponible daquela penalidade (antecipações), surgindo uma nova base, que corresponde à contribuição efetivamente apurada, cabendo tão-somente a cobrança da multa de ofício, que é devida caso a contribuição não seja paga no seu vencimento e apurada ex-officio. E se inexistente saldo de contribuição a pagar, sequer a base de cálculo da multa de ofício persistirá.” (CSRF, 1ª Turma, Acórdão nº 9101-00.634, Sessão de 06 de julho de 2010) (grifou-se).

Resta provido, desta forma, o recurso voluntário interposto pela Recorrente.

Diante de todo o exposto, voto no sentido DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto pela Recorrente.

(assinado digitalmente)

Marco Antonio Nunes Castilho

Voto Vencedor

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Redator designado.

Em que pesem as razões de decidir do eminente Relator, peço vênia para dele divergir quanto à multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

No caso, a Contribuinte, após tomar ciência do início da fiscalização, efetuou o recolhimento das estimativas mensais, com juros e multa de mora.

O Conselheiro relator afastou a aplicação do art. 47 da Lei nº 9.430/1997, mas cancelou a multa isolada porque a Contribuinte efetuou o recolhimento das estimativas com os acréscimos moratórios (juros e multa de mora), e também porque a multa isolada foi aplicada sobre meses de período anual já encerrado.

Invertendo a ordem para apreciação dos argumentos acima, registro primeiramente que não há qualquer problema no fato de o período anual encontrar-se encerrado quando da aplicação da multa isolada.

A previsão dessa penalidade estava contida no art. 44 da Lei 9.430/1996, 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;

Atualmente, esta penalidade está 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 no presente caso, em razão da retroatividade benigna.

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.

A clareza do texto legal, a meu ver, é suficiente para afastar o argumento sobre o encerramento do período, especialmente nesse caso, em que as estimativas se revelaram mesmo devidas, tanto que a Contribuinte as recolheu a destempo, após o início da fiscalização.

Quanto ao outro aspecto, ou seja, o fato de a Contribuinte ter recolhido as estimativas com os acréscimo moratórios, cabe registrar que, tendo constatado que as estimativas eram mesmo devidas, nada a impedia de regularizar sua situação, objetivando inclusive evitar a aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas.

Nesse sentido, o recolhimento das estimativas realmente poderia ter sido realizado pela Contribuinte, com os efeitos que pretendeu dar o Conselheiro relator, não fosse o fato de ela ter perdido a espontaneidade com o início da fiscalização, nos termos do § 1º do art. 7º do Decreto nº 70.235/1972 - PAF:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

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

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

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

Pela intimação fiscal de fls. 36, vê-se claramente que a Contribuinte já havia sido intimada a justificar a falta de recolhimento das estimativas em questão, e que só depois disto é que realizou o recolhimento das mesmas.

O problema da perda da espontaneidade em relação à falta de recolhimento de estimativa, no que toca à aplicação de multa isolada, traz algumas especificidades.

Regra geral, quando o Contribuinte já sob fiscalização recolhe um tributo que será objeto de autuação, esse recolhimento é deduzido do lançamento, por meio de uma imputação proporcional que também leva em conta a exigência da multa de ofício, e o saldo remanescente do tributo lançado continua sendo cobrado pelo auto de infração.

Ocorre que no caso de falta de estimativa mensal, independentemente de ela viu ou não a ser recolhida pela Contribuinte após o início da fiscalização, não há exigência da própria estimativa no auto de infração. A exigência é apenas da multa isolada, e nesse caso surgem questões sobre o tratamento a ser dado para o pagamento da própria estimativa, realizado pela Contribuinte sob fiscalização.

Isto porque como não há lançamento da estimativa em si, também não há como considerar no lançamento o recolhimento desta rubrica.

Se a Contribuinte tivesse realizado de forma espontânea o recolhimento das estimativas e acréscimos legais, este procedimento teria regularizado totalmente sua situação em relação às estimativas.

Mas uma vez iniciada a fiscalização, e perdida a espontaneidade, configura-se a condição para a aplicação das penalidades, incluindo-se aí a multa isolada, que não mais pode ser evitada, mesmo com o pagamento da rubrica principal e acréscimos moratórios.

A multa isolada objetiva especificamente punir a falta no recolhimento das estimativas, infração que foi objeto da primeira intimação e que ainda não havia sido sanada quando do início da fiscalização.

O recolhimento realizado pela Contribuinte não deixa de produzir efeitos, eis que ele tem implicação direta na apuração anual do tributo, que acabou sendo regularizada com o recolhimento a destempo das estimativas. Tanto que não houve lançamento de IRPJ e CSLL referente ao ajuste anual.

Mas a infração relativa à falta no recolhimento das estimativas não mais podia ser revertida após o início da fiscalização, posto que em relação a ela a Contribuinte não mais gozava de espontaneidade.

Correta, portanto, a manutenção da multa isolada.

Não se pode deixar de observar, contudo, que se a multa isolada objetiva justamente punir a falta no recolhimento de estimativa, este problema já foi compensado em parte pelo recolhimento da multa de mora que incidiu sobre esta mesma rubrica.

Isto porque a multa isolada (pela falta) possui uma relação de sobreposição com a multa de mora (pelo atraso), assim como ocorre entre a multa de ofício de 75% e a multa de mora. Esta é a razão pela qual estas multas (“de ofício” e “de mora”) nunca não são aplicadas/exigidas conjuntamente sobre a mesma base de cálculo.

Deste modo, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para que a multa de mora recolhida pela Contribuinte seja deduzida da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativa.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa.