



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

Processo nº 13864.000288/2006-06
Recurso nº 500.688 Voluntário
Acórdão nº 1401-000.871 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de outubro de 2012
Matéria IRPJ
Recorrente TI Brasil Indústria e Comércio Ltda.
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2003, 31/12/2004, 28/02/2005

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. FALTA DE RECOLHIMENTO.

Correta a exigência de ofício do tributo não recolhido, uma vez constatada a falta de retenção/recolhimento da contribuição.

DECLARAÇÕES RETIFICADORAS. PROCEDIMENTO FISCAL. ESPONTANEIDADE. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

No curso de ação fiscal, a apresentação de declarações retificadoras ou declarações complementares não caracterizam a espontaneidade, não impedem o lançamento e não afastam a imposição de multa de ofício. No entanto, devem ser considerados espontâneos os pagamentos realizados antes do recebimento da intimação correspondente, por parte da contribuinte.

MULTA ISOLADA. ENCERRAMENTO DO ANO CALENDÁRIO, CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO.

Segundo o art. 115 do CTN, obrigação acessória “é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”. No caso do recolhimento das estimativas do IRPJ, trata-se de antecipação de imposto de renda, pelo que, ao final do ano calendário, com a ocorrência do fato gerador do imposto de renda, as estimativas passam a ser absorvidas pelo imposto de renda devido em razão do ajuste anual, desnaturando a sua natureza como obrigação instrumental. Não existe, assim, a possibilidade de se aplicar, cumulativamente, a multa de ofício pelo não recolhimento do imposto de renda apurado com o ajuste anual, e a multa isolada pelo descumprimento de obrigação acessória quando, em verdade, essa obrigação acessória converteu-se em obrigação principal ao

final do ano calendário, pela superveniência do fato gerador do imposto de renda.

CÓPIA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado: a) por unanimidade de votos, **dar provimento parcial** ao recurso voluntário, para excluir do lançamento o montante de R\$ 492.318,09 a título de IRPJ, uma vez comprovado que tal valor foi pago espontaneamente pela contribuinte. b) por maioria de votos, **excluir o lançamento da multa isolada**. Vencidos o Relator e o Conselheiro José Sérgio Gomes. Designado o Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira para redigir o voto vencedor, referente à multa isolada.

(assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva - Presidente.

(assinado digitalmente)

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator.

(assinado digitalmente)

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Celso Freire da Silva, Fernando Luiz Gomes de Mattos, José Sérgio Gomes, Alexandre Antônio Alkmim Teixeira e Karem Jureidini Dias. Ausentes, justificadamente, os conselheiros Antonio Bezerra Neto e Maurício Pereira Faro.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo parcialmente o relatório que integra o acórdão recorrido, fls. 392-394:

Trata-se de Auto de Infração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, fls. 233/243, que constituiu o crédito tributário total de R\$ 3.016.456,40, somados o principal, multa de ofício e juros de mora.

No corpo do Auto de Infração, a autoridade fiscal contextualiza da seguinte forma o lançamento:

001 - IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO

Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre os valores declarados e os valores escriturados conforme abaixo descrito.

Em análise da escrituração contábil do contribuinte supra, através dos Livros de Apuração do Lucro Real (fls. 23 a 35), Balancete de Verificação (fls. 36 a 38), verificou-se que os débitos apurados de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) não haviam sido integralmente declarados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF).

[segue-se tabela de fl. 235]

Após apuradas as diferenças acima, lavrou-se o Termo de Constatação e Intimação Fiscal MPF 228/03 (fls. 130 a 142) no qual o contribuinte foi intimado a apresentar os esclarecimentos e elementos comprobatórios de contestação dos fatos relatados.

Em resposta ao Termo acima citado, o contribuinte apresentou os esclarecimentos e documentação conforme fls. 153 a 216.

No item 1 (II. 153) referente ao IRPJ, o contribuinte alega que os valores informados como "Valor Declarado (DCTF)" no Termo de Constatação para o período de Setembro de 2003, Janeiro, Fevereiro, Março, Julho, Setembro e Outubro de 2004 não são os mesmos que a contribuinte declarou à SRF. Como comprovação apresentou a documentação constante do anexo I (fls. 166 a 196).

Ressalve-se que na resposta não há menção quanto à diferença constatada referente a Junho de 2004.

No anexo I foram apresentadas cópias das DCTF, nas quais verifica-se que constam os seguintes valores de débitos:

[segue-se tabela de fl. 236]

Apesar dos valores declarados corresponderem aos débitos apurados por esta fiscalização, verifica-se, na própria resposta apresentada, através do recibo de entrega das DCTF (fls. 166, 169, 177 e 194), que as declarações retificadoras foram entregues em dezembro de 2005, durante o procedimento de fiscalização.

Na mesma resposta juntou-se cópias das DARFs de recolhimento das diferenças apuradas, em que alguns recolhimentos foram efetuados com juros e multa de mora, porém, após o início do procedimento de fiscalização em 04.11.2003 (fls. 39 a 40), sujeitando-se a multa de ofício.

[...]

Em análise as DCTF entregues antes do início do procedimento de fiscalização, verifica-se que os valores declarados são os mesmos já apurados por esta fiscalização quando da lavratura do Termo de Constatação e Intimação Fiscal MPF 228/03, conforme se pode conferir as folhas 12 a 21 do presente.

Pelo exposto, efetuo o presente lançamento de ofício.

[...]

002- MULTAS ISOLADAS

DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO

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 (IRPJ), incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

Conforme se verifica pela Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica — DIPJ2006 (li. 198), o contribuinte apurou um Imposto de Renda apagar, para fevereiro de 2005, no valor de R\$ 519.031,40. Esse valor foi calculado considerando a dedução de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) no valor de R\$ 70.372,46. No entanto, verificou-se que o IRRF passível de compensação perfaz o valor de R\$ 50.683,41.

[...]

Pelo exposto, haja vista a falta de pagamento do IRPJ sobre a base estimada, efetuamos o presente lançamento de ofício da multa isolada determinada pelo art. 44, §1º, IV da Lei 9.430/96.

Cientificado do lançamento em 28/12/2006, o sujeito passivo apresentou impugnação em 26/01/2007, fls. 246/266, alegando, em síntese:

1. a nulidade do lançamento fiscal; isto porque:

o presente auto de infração traz exigências fiscais obtidas a partir de diferenças apuradas pela confrontação de livros fiscais e contábeis (LALUR, balancetes e planilhas) com as DCTFs originais do período autuado. Tendo desconsiderado

as DCTFs retificadoras e respectivas guias de pagamento que sanaram as disparidades apuradas, a fiscalização apontou o seguinte, ipso facto:

'Apesar dos valores declarados [nas DCTF retificadoras] corresponderem aos débitos apurados por esta fiscalização, verifica-se, na própria resposta apresentada (...) que as declarações retificadoras foram entregues em dezembro de 2005, durante o procedimento de fiscalização.'

Da leitura do trecho ora destacado, depreende-se que a fiscalização expressamente admitiu não haver crédito tributário em aberto, justificando o lançamento fiscal, exclusivamente, no fato de que as retificações das DCTFs foram efetuadas somente em dezembro de 2005, após, de acordo com o que defende a d. fiscalização, do início da ação fiscal em exame.

Independentemente do fato de que o período autuado não fazia parte do objeto primordial do procedimento de fiscalização (IRPJ de janeiro de 1998 a dezembro de 1999), que este procedimento jamais fora formalmente estendido para outros anos ou outros tributos e, ainda, de que parte do período autuado tampouco faz parte das chamadas 'verificações obrigatórias' (últimos cinco anos a partir da emissão do MPF, que ocorreu em 04 de novembro de 2003 e durante o prazo inicial de execução deste), a Impugnante pretende, já em sede de preliminar, demonstrar que não há no auto de infração a indicação de base legal válida a amparar a cobrança de créditos tributários já extintos [...]

No presente caso, o ato administrativo de lançamento dos créditos em exame carece (...) tanto do motivo legal —posto que o lançamento de ofício de créditos inexistentes não encontra respaldo na legislação tributária — quanto do motivo de fato — posto que a d. fiscalização negligenciou o fato de a Impugnante ter validamente sanado todas as inconsistências apuradas em suas DCTFs e pago os débitos até então pendentes antes do início de qualquer procedimento fiscalizatório para o período autuado. [...]

2. não há qualquer crédito da Fazenda Pública contra a contribuinte relativamente a estimativa de fevereiro de 2005 que motivou a imposição de multa isolada; os docs. de nº 02 a 07 comprovariam as retenções sofridas a título de IRRF, a atualização das retenções pela taxa SELIC, bem como o pagamento de DARF na cifra de R\$ 183,97 mais os acréscimos cabíveis em razão de a impugnante não ter localizado os comprovantes das correspondentes retenções; somados, esses valores alcançariam o total das retenções aproveitados no cômputo da estimativa mensal de fevereiro de 2005;

3. de qualquer forma, não seria devida a multa isolada uma vez que ao final do ano-calendário de 2005 não houve qualquer falta de recolhimento de IRPJ punível com aplicação de multa de ofício, conforme entendimento da jurisprudência administrativa;

4. Tal como se nota pela leitura do item '001' da descrição dos fatos e enquadramento legal do auto de infração, outro ponto da presente controvérsia diz com a legitimidade da retificação das DCTFs e do reconhecimento tardio de débitos tributários apurados internamente pela Impugnante: a fiscalização alega que tais procedimentos ocorreram após o início da ação fiscal não podendo, portanto, produzir quaisquer efeitos jurídicos; a Impugnante, por sua vez, está certa de que seus procedimentos foram corretos e estão abarcados pela legislação aplicável, uma vez que, comprovadamente, não havia qualquer procedimento de fiscalização em aberto para o período autuado e, quando muito, as retificações por ela apresentadas e o pagamento dos valores devidos foram efetuados antes de qualquer solicitação formal das d. autoridades fiscais nesse sentido.

(...) em momento algum a Secretaria da Receita Federal alterou o período sob fiscalização indicado no MPF inicial para que pudesse validamente rejeitar a retificação das DCTFs efetuada pela Impugnante e, muito menos, a regularidade dos pagamentos dos tributos complementarmente declarados. (...)

Com o devido respeito ao d. agente fiscal autuante, não há como sustentar no caso concreto que a retificação das DCTFs teria ocorrido após o início de procedimento fiscal qualquer que seja a interpretação dada ao dispositivo normativo acima transcrito [art. 12, § 2º, da IN SRF no 583, de 2005].

Em primeiro lugar, porque, como se lê nos autos do presente processo administrativo, o objeto do MPF que deu origem à autuação ora impugnada sempre foi a fiscalização do IRPJ do período de janeiro de 1998 a dezembro de 1999. Assim, quisesse a d. fiscalização expandir o objeto de sua análise para outros anos e/ou outros tributos, deveria, em nome dos princípios da publicidade e da segurança jurídica, tal como exige a legislação de regência, ter emitido um aditamento ao MPF (ou até um novo mandado de procedimento fiscal) para incluir os anos-calendário de 2003 e 2004.

[...]Somente a partir dessa medida, portanto, é que a Impugnante teria condições de saber que tais períodos estariam formalmente sob fiscalização e, conseqüentemente, quais as DCTFs estaria impedida de retificar.

[...]Adicione-se que as retificações em pauta foram efetuadas antes que a Impugnante recebesse qualquer intimação da d. fiscalização para a apresentação de documentos relativos aos períodos a que se referem as DCTFs objeto da presente controvérsia, o que só serve para reafirmar seu total desconhecimento quanto a posição que iria ser finalmente

adotada pelo d. agente fiscal para desconconsideração de tais declarações. Anexa encontra-se cópia da primeira notificação relativa aos anos de 2003 e 2004, recebidas pela Impugnante apenas em 29 de março de 2006 (Doc. 08).

Desse modo (...), exsurge claro que a retificação das DCTFs efetuada pela Impugnante estaria inviabilizada para apenas para dois períodos autuados setembro de 2003 e janeiro de 2004.

O período de fevereiro de 2004, é bom que se diga, não foi abarcado pelo prazo de execução do MPF original (encerrado em 20 desse mês), tendo em vista que, ao final desse prazo, a Impugnante não teria condições de finalizar a apuração dos impostos e contribuições federais relativos a esse período.

Em relação aos demais períodos, compreendido entre fevereiro e outubro de 2004, claramente a Impugnante não possuía qualquer restrição formal para retificar as DCTFs em que tivesse apurado inconsistências formais.

[...]

5. Por fim, mesmo na remota hipótese de não se admitir o quanto exposto (...), ainda assim não há como subsistir a cobrança dos créditos tributários objeto da autuação ora atacada. Isso porque independentemente de a d. fiscalização Federal não ter considerado as DCTFs retificadoras validamente apresentadas pela Impugnante, todos os valores de IRPJ refletidos nos registros contábeis foram integralmente pagos, com os acréscimos legais aplicáveis.

Dito de outro modo, a partir dos fatos ora suscitados é possível concluir que, qualquer que seja a avaliação dada aos procedimentos fiscais adotados pela Impugnante, duas são as conclusões possíveis:

(i) se a retificação das DCTFs for tida por regular, como postula a impugnante, os créditos de IRPJ auto-lançados já terão comprovadamente sido extintos pelo pagamento, não havendo motivo fático a validamente sustentar a autuação ora guerreada; ou,

(ii) se a retificação das DCTFs não foi admitida, nenhum crédito teria sido auto-lançado até o momento dos pagamentos espontâneos efetuados por parte da Impugnante, de modo que, no momento do lançamento de ofício, não haveria mais qualquer valor a ser exigido a título de principal, multa ou juros;

As fls. 263/264 dos autos, a impugnante junta a planilha indicativa das diferenças apuradas pela fiscalização e da forma pela qual a diferença teria sido liquidada (DARF OU PERDCOMP). A interessada contesta também a diferença apontada pela fiscalização com relação ao valor lançado em junho de 2004, aduzindo não ter identificado a origem dos valores levados ao cálculo da diferença. Não obstante, alega que eventual diferença teria sido absorvida no cálculo da estimativa apurada em julho de 2004. Ao fim da impugnação, postula o cancelamento da exigência.

A 3ª Turma da DRJ Campinas, por unanimidade, julgou procedente em parte o lançamento, por meio do Acórdão de fls. 392-397, que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2003, 31/12/2004, 28/02/2005

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. FALTA DE RECOLHIMENTO.

Constatada a falta de retenção/recolhimento da contribuição, correta a exigência de ofício do tributo não recolhido.

DECLARAÇÕES RETIFICADORAS. PROCEDIMENTO FISCAL EM CURSO. ESPONTANEIDADE NÃO CARACTERIZADA.

Estando a empresa sob procedimento fiscal, descabe a apresentação de declarações retificadoras ou declarações complementares que, uma vez apresentadas, não caracterizam a espontaneidade, não impedem o lançamento e não afastam a imposição de multa de ofício.

ESTIMATIVAS MENSAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA.

Constatada a falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, correta a imposição da multa de ofício isolada correspondente.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Tendo a lei cominado penalidade menos severa à infração do que aquela que vigia quando do cometimento da infração, reduz-se o percentual da multa por força do instituto da retroatividade benigna preconizado pelo Código Tributário Nacional.

Lançamento Procedente em Parte

Cientificada do referido Acórdão em 17/07/2009 (fls. 402), a contribuinte apresentou em 17/08/2009 o recurso voluntário de fls. 405-421, com base nas seguintes alegações:

a) não seria devida a multa isolada uma vez que ao final do ano-calendário de 2005 não houve qualquer falta de recolhimento de IRPJ punível com aplicação de multa de ofício, conforme entendimento da jurisprudência administrativa;

b) diante da comprovada extinção dos créditos tributários exigidos pelas dd. autoridades fiscais antes da lavratura do auto de infração, a Recorrente requer, novamente, seja reconhecida a total improcedência do lançamento fiscal ou, quando muito, o cancelamento parcial da autuação ora atacada de forma que os valores efetivamente pagos pela Recorrente sejam aceitos, ficando pendente de cobrança, apenas e tão-somente, o saldo existente entre o valor da multa de mora pago e o valor da multa de ofício aplicada;

c) em relação à estimativa mensal de IRPJ de junho de 2004, os valores complementares recolhidos pela Recorrente não correspondem aos valores apurados pela fiscalização. Excepcionalmente nesse caso, a Recorrente não pôde identificar a origem da diferença apurada pelas dd. autoridades fiscais, seja a partir de sua escrituração contábil ou de seus livros fiscais. Contudo, não há que se falar em falta de pagamento de estimativa de IRPJ para esse mês, na medida em que, como em todos os períodos em exame, a Recorrente apurou o valor da antecipação mensal de IRPJ com base em balancete de redução e, então, efetuou o recolhimento da respectiva estimativa mensal (Doc. 12 impugnação). Além disso, na medida em que todas as antecipações mensais de IRPJ foram calculadas com base em balancetes de redução ou suspensão, mesmo que o valor relativo a junho de 2004 houvesse sido recolhido a menor - o que se admite somente para argumentação - esse eventual equívoco teria sido corrigido no mês seguinte, mediante a nova apuração do lucro real.

d) a retificação das DCTFs efetuada pela contribuinte somente estava inviabilizada para os períodos de setembro de 2003 e janeiro de 2004. Em relação aos demais períodos, compreendido entre fevereiro e outubro de 2004, claramente não havia qualquer restrição para retificar as DCTFs em que tivesse apurado inconsistências formais.

Nestes termos, requereu que seja dado provimento integral ao presente recurso, uma vez comprovada (i) a impossibilidade de aplicação da multa isolada no presente caso, (ii) a regularidade dos pagamentos a título do IRPJ efetuados antes da lavratura do auto de infração e (iii) a validade das retificações realizadas nas DCTFs relativas aos períodos autuados.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos

O recurso atende aos requisitos legais, razão pela qual deve ser conhecido.

Ab initio, esclareça-se que a recorrente **não** se insurge contra o crédito tributário a título de IRPJ, relativo às divergências entre os valores declarados e os valores escriturados.

Na verdade, a recorrente admitiu expressamente a referida divergência e concordou com o crédito tributário de IRPJ apurado pelo Fisco. A recorrente se insurgiu, apenas, contra a exigência da multa isolada, sob a alegação de que ao final do ano-calendário de 2005 não houve falta de recolhimento de IRPJ.

Para maior clareza, analisaremos separadamente cada uma das alegações da recorrente.

Validade das DCTFs retificadoras

A recorrente sustenta que em relação aos meses de fevereiro a outubro de 2004, claramente a Impugnante não possuía qualquer restrição formal para retificar as DCTFs em que tivesse apurado inconsistências formais, posto que tais períodos não estavam incluídos no escopo original dos procedimentos de fiscalização;

Não assiste razão à recorrente.

A presente alegação foi apreciada com muita clareza pelo acórdão recorrido, fls. 395:

Diz a autuada que o auto de infração constitui crédito que não estava originalmente incluído no procedimento de fiscalização delimitado pelo Mandado de Procedimento Fiscal de fl. 01, emitido em 04/11/2003, e que não teria sido formalmente estendido o escopo da investigação fiscal para abranger os fatos geradores tratados no lançamento fiscal. Dai reclamar a espontaneidade na entrega de DCTFs retificadoras (reproduzidas às fls. 166/195).

Recorde-se, o auto de infração exige valores de IRPJ relativos aos anos-calendário de 2003 e 2004, além de constituir crédito tributário relativo a multa isolada por insuficiência de recolhimento da estimativa devida em fevereiro de 2005.

A interessada tem razão quando alega que o período sobre o qual repousa o lançamento fiscal não compunha o escopo original do procedimento fiscal. No entanto, ainda no curso da auditoria, a autoridade fiscal alterou o foco da fiscalização

solicitando, em relação ao IRPJ, documentação relacionada a outros anos-calendário. Com efeito, no Termo de Intimação Fiscal nº 03 (fls. 94/95), do qual a contribuinte foi cientificada em maio de 2005, o sujeito passivo foi compelido a apresentar o Livro de Apuração do Lucro Real e os Balancetes de Verificação relativos aos anos-calendário de 2003 e 2004.

Vale dizer, até a ciência do citado Termo de Intimação, estava a contribuinte abrigada pelo instituto da espontaneidade em relação aos atos relativos ao IRPJ devido nos anos calendário de 2003 e 2004. No entanto, uma vez ciente de que a fiscalização passara a mirar também os anos de 2003 e 2004, mediante a solicitação veiculada na intimação fiscal de fls. 94/95, os atos praticados pela contribuinte não tem efeito sobre o correspondente procedimento fiscal. [...]

Tendo em vista que a ciência do Termo de Intimação nº 03 é de maio de 2005 e que as DCTF retificadoras foram transmitidas em dezembro de 2005, não há confissão de dívida espontânea veiculada nessas declarações, de modo que as diferenças constatadas pela fiscalização submetiam-se à constituição de ofício, acompanhada da correspondente penalidade. O mesmo se diga em relação aos valores recolhidos ou compensados após o início da ação fiscal.

Importante destacar que a intimação de março de 2006, a qual a contribuinte afirma ter sido a primeira a formalizar a investigação fiscal sobre o IRPJ devido em 2003 e 2004 é, na verdade, desdobramento daquela de maio de 2005 que iniciava a apuração do tributo mediante a solicitação do LALUR e dos Balancetes Mensais de Verificação.

Em sede de sustentação oral, o patrono da recorrente alegou que constavam dos autos alguns DARFs cujo recolhimento teria ocorrido em datas anteriores ao recebimento da Intimação de fls. 94-95, datada de maio de 2005.

Compulsando os autos, verifico que efetivamente há comprovação nos autos de 5(cinco) pagamentos ocorridos antes de maio de 2005, a seguir listados:

Período	Dif. apurada	Principal recolhido	Data de recolhimento
Janeiro/2004	R\$ 166.972,90	R\$ 159.377,03	31/03/2004
Fevereiro/2004	R\$ 14.517,16	R\$ 3.580,68	30/07/2004
		R\$ 4.745,82	30/07/2004
		R\$ 5.861,58	30/07/2004
Março/2004	R\$ 364.883,04	R\$ 318.752,98	30/07/2004

Em relação a tais pagamentos, ocorridos antes da intimação de fls. 94-95, efetivamente a contribuinte encontrava-se sob o manto da espontaneidade, razão pela qual o presente recurso merece ser parcialmente provido, promovendo-se a exclusão das parcelas do lançamento correspondentes a tais pagamentos.

Todos os demais pagamentos ocorreram em **11/11/2005** ou em **30/11/2005**, ou seja, muito tempo após o recebimento da Intimação de fls. 94-95.

Em relação a tais pagamentos, mais uma vez transcrevo um pequeno e elucidativo trecho da decisão recorrida, fls. 395 (grifado):

Conseqüentemente, as retificações e eventuais recolhimentos não exercem influência sobre a constituição do crédito tributário que, por ocasião do início do procedimento, estava inadimplido, pelo que, sob esse aspecto, não há modificação a ser feita no lançamento sob exame.

Importante destacar que é pacífica a jurisprudência administrativa, no sentido de considerar que as retificações e eventuais pagamentos realizados no curso da ação fiscal não caracterizam procedimento espontâneo e não afastam a exigência da multa de ofício ou dos juros de mora.

Sobre o tema, o acórdão recorrido fez menção ao Acórdão nº 102-48997, de 23/04/2008, do Primeiro Conselho de Contribuintes, *verbis*:

ESPONTANEIDADE - Declaração retificadora apresentada após o início da ação fiscal não tem o caráter de denúncia espontânea e não exime o contribuinte de sofrer autuação, compreendendo principal, multa de ofício e juros de mora.

Importante destacar que os eventuais recolhimentos realizados pela contribuinte, no curso da ação fiscal, serão devidamente considerados pela RFB, conforme bem apontado pelo acórdão recorrido, fls. 395:

No entanto, os eventuais recolhimentos efetuados pelo sujeito passivo, ainda que posteriormente ao início da ação fiscal, podem ser aproveitados quando da liquidação do crédito pela autoridade jurisdicionante de seu domicílio fiscal, atendendo a legislação de regência.

Consoante pacífica jurisprudência no âmbito deste colegiado, eventuais irregularidades na emissão/renovação dos MPFs não tem o condão de eivar de nulidade o presente lançamento nem de preservar a espontaneidade do contribuinte.

Diante do exposto, concluo que as DCTFs retificadoras, por terem sido apresentadas após o início da ação fiscal, não configuram denúncia espontânea das infrações e, portanto, não eximem o contribuinte da formalização da exigência, compreendendo principal, multas e juros.

Conforme bem destacado pelas autoridades autuantes e pelo colegiado julgador recorrido, **eventuais recolhimentos efetuados pelo sujeito passivo após o início da ação fiscal devem ser abatidos do montante do crédito tributário exigível**, por ocasião da execução do presente Acórdão, inclusive no que tange aos percentuais de redução de multa.

Valor da estimativa mensal de IRPJ referente a junho de 2004

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

Autenticado digitalmente em 13/12/2012 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA, Assinado digitalmente

em 04/06/2013 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 17/05/2013 por FERNANDO LUIZ

GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 13/12/2012 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA

Impresso em 25/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A recorrente, repetindo o que afirmou na fase impugnatória, alegou que não pôde identificar a origem da diferença apurada pelas autoridades fiscais, seja a partir de sua escrituração contábil ou de seus livros fiscais.

Adicionalmente, argumentou que não há que se falar em falta de pagamento de estimativa de IRPJ para esse mês, na medida em que, como em todos os períodos em exame, a Recorrente apurou o valor da antecipação mensal de IRPJ com base em balancete de redução e, então, efetuou o recolhimento da respectiva estimativa mensal (Doc. 12 impugnação).

Assim, na medida em que todas as antecipações mensais de IRPJ foram calculadas com base em balancetes de redução ou suspensão, mesmo que o valor relativo a junho de 2004 houvesse sido recolhido a menor - o que se admite somente para argumentação - esse eventual equívoco teria sido corrigido no mês seguinte, mediante a nova apuração do lucro real.

Também em relação a este tema não assiste razão à recorrente.

O valor da estimativa mensal de IRPJ do mês de junho de 2004 encontra-se claramente demonstrado no próprio corpo do auto de infração, fls. 232-236, *verbis*:

[...] A apuração das diferenças encontradas foram demonstradas nos anexos ao "Termo Demonstrativo do IRPJ pagar" (fls. 132 e 133) e "Demonstrativo do Resultado antes do IRPJ" N. 134). Os itens "1- Lucro do Período Base antes do IR", "2 — Lucro Líquido antes da Compensação de Prejuízo" e "3 — Compensações" dos "Demonstrativos do IRPJ a pagar" foram elaborados a partir dos dados obtidos do Livro de Apuração do Lucro Real apresentados pelo contribuinte conforme fls. 23 a 35. O item "6- Deduções; Incentivos Fiscais e IRPJ de meses anteriores" foram obtidos conforme declarado pelo contribuinte nas Declarações das Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica — DIPJ 2004 e DIPJ 2005 (fls. 04 a 11).

Excetua-se da regra acima o item "1- Lucro do Período Base antes do IR" do período de junho de 2004, cuja apuração se deu a partir do Livro Balancete de Verificação 2004 (fls. 36 a 38) e encontra-se demonstrada no Demonstrativo do Resultado antes do IRPJ" (fls. 134). (destaque acrescido)

Como facilmente se percebe, a origem do valor de R\$ 217.201,89 utilizado pela fiscalização na montagem da tabela de fl. 235 provem do fato de que o Lucro do Período Base antes do IR foi tomado a partir do Balancete de Verificação elaborado pelo contribuinte e não diretamente do LALUR. Resulta, portanto, devidamente esclarecida a origem da diferença apurada pela fiscalização.

Na sequência de sua peça recursal, a contribuinte alegou que, mesmo que tivesse havido eventual diferença no valor de IRPJ apurado em junho de 2004, tal diferença teria sido necessariamente recolhida no período de apuração subsequente (julho de 2004). Afinal, em todos os meses desse ano, a recorrente levantou balancetes de suspensão ou redução para apurar o IRPJ com base no lucro real apurado até o momento do levantamento, tal como permite a legislação tributária. A fim de comprovar o alegado, junta a documentação de fls. 333/367.

Tal argumento, contudo, foi devidamente refutado pelo acórdão recorrido, fls. 395, conforme se observa a seguir:

Ocorre, no entanto, que mesmo para o mês de julho de 2004, a fiscalização apurou diferença de imposto de renda, o que foi

reconhecido pela contribuinte ao retificar suas DCTFs, o que põe por terra o argumento de que teria havido declaração/recolhimento a maior em julho que compensaria o montante a menor pago em junho de 2004.

Assim sendo, em relação à presente matéria, julgo que o acórdão recorrido não merece quaisquer reparos.

Imposição da multa isolada

A recorrente contestou a exigência da multa isolada calculada sobre valor da estimativa mensal de IRPJ devida em fevereiro de 2005.

Ab initio, cumpre esclarecer que a aludida diferença (recolhimento a menor da antecipação mensal, no montante de R\$ 19.689,07) efetivamente ocorreu.

Os elementos constantes dos autos permitem constatar que a Recorrente apurou uma estimativa de IRPJ de R\$ 519.031,40 no mês de fevereiro de 2005, tendo deduzido desse débito valores de IRRF no montante de R\$ 70.372,48.

No entanto, ao rever esse procedimento, as autoridades fiscais verificaram que o valor de IRRF passível de dedução seria somente de R\$ 50.683,41, o que teria gerado recolhimento a menor da antecipação mensal de IRPJ no valor de R\$ 19.689,07. O aludido valor de R\$ 50.683,41 a título de IRRF compensável refere-se ao comprovante de retenção de fls. 223 (R\$ 41.013,41, relativo ao IRRF de janeiro de 2005 e R\$ 9.670,00 relativo ao IRRF de fevereiro de 2005).

Não obstante a existência da aludida diferença, a recorrente considera indevida a exigência da multa isolada, com base nos seguintes argumentos, fls. 410-411:

[...] a imposição da penalidade ora discutida somente teria razão de existir (i) se após o encerramento do ano-calendário de 2005 a Recorrente houvesse apurado lucro, mostrando-se devido desde o principio o valor do IRPJ apurado por estimativa com relação ao mês de fevereiro de 2005, e não houvesse recolhido o IRPJ devido, (ii) se o lançamento houvesse sido efetuado no curso do ano-calendário de 2005, em momento em que as dd. autoridades fiscais ainda não tivessem elementos para verificar o recolhimento de IRPJ do final período ou, por fim, (iii) na absurda hipótese de a antecipação mensal de IRPJ em questão viesse a ser considerada como uma obrigação tributária principal autônoma e independente do IRPJ anual.

Não assiste razão à recorrente.

Sobre o tema, é suficientemente clara a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação vigente na época dos fatos (grifado):

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, 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:

(...);

*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.***

Importante frisar que a disposição legal destacada não foi alterada pela superveniente Medida Provisória nº 11.488/07, que introduziu algumas alterações na redação do retrocitado artigo.

Como facilmente se percebe, para a imposição da multa isolada basta a verificação da inadimplência do valor mensal devido por estimativa, sendo irrelevante indagar se houve o regular pagamento do tributo ou ainda a apuração de prejuízo fiscal ao final do ano-calendário correspondente.

Conclusão

Diante do exposto, voto por DAR provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir do lançamento o montante de R\$ 492.318,09 a título de IRPJ, uma vez comprovado que tal valor foi pago espontaneamente pela contribuinte.

(assinado digitalmente)

Fernando Luiz Gomes de Mattos – Relator

Voto Vencedor

O Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira:

Em que pese as sempre bem postas razões proferidas pelo nobre Conselheiro Relator, a Turma Julgadora, por maioria, entendeu pelo cancelamento da multa isolada, tendo este Conselheiro sido designado para a redação das razões de voto vencedor. A

A cumulação entre a multa de ofício isolada aplicada pelo não recolhimento das estimativas mensais no lucro real após o encerramento do ano calendário de apuração não é estranho ao conhecimento desta Corte Administrativa.

De fato, é entendimento assente na Câmara Superior de Recursos Fiscais que a multa isolada pelo não recolhimento das estimativas somente é aplicável quando o lançamento se der antes do fechamento do ano-calendário. Após este encerramento, a aplicação cumulativa da multa de ofício (tomando por base o tributo que deixou de ser recolhido no ano-calendário após o ajuste anual) e a multa isolada (tomando por base o valor das estimativas que deixaram de ser recolhidas no mesmo período), configura dupla penalização do mesmo fato gerador tributário.

Isso porque o recolhimento do imposto de renda mensal por estimativa configura antecipação do tributo que será apurado no encerramento do ano-calendário. Tanto assim que o montante eventualmente recolhido a maior no curso do ano deve ser restituído caso o fato gerador tributário, após efetivamente ocorrido ao final do período, alcance tributação inferior àquela recolhida por antecipação. Assim, encerrado o exercício fiscal, faz-se o imposto recolhido no ano calendário consolidar-se face o imposto apurado no exercício em torno de uma única realidade, qual seja, a ocorrência do fato gerador do imposto de renda ocorrido em 31 de dezembro de cada ano.

Assim, não entendo seja possível penalizar o contribuinte (i) pelo não recolhimento das estimativas e (ii) pelo não recolhimento do imposto anual, posto que a primeira nada mais é do que antecipação do segundo. Demais disso, encerrado o ano calendário extingue-se a obrigação de pagamento das estimativas, posto que a obrigação tributária passa a ser regida exclusivamente pelo ajuste anual do IRPJ referente a todo o período. Não existe, pois, congruência lógica e jurídica em se exigir penalidade pelo descumprimento de uma obrigação que não mais perdura perante a Ordem Jurídica.

Neste particular, dispõe, o art. 115 do CTN, que a obrigação acessória “é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”.

No caso do recolhimento das estimativas do IRPJ, trata-se de antecipação de imposto de renda, pelo que, ao final do ano calendário, com a ocorrência do fato gerador do

imposto de renda, as estimativas passam a ser absorvidas pelo imposto de renda devido em razão do ajuste anual, desnaturando a sua natureza como obrigação instrumental. Não existe, assim, a possibilidade de se aplicar, cumulativamente, a multa de ofício pelo não recolhimento do imposto de renda apurado com o ajuste anual, e a multa isolada pelo descumprimento de obrigação acessória quando, em verdade, essa obrigação acessória converteu-se em obrigação principal ao final do ano calendário, pela superveniência do fato gerador do imposto de renda.

Neste sentido, é farta a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, valendo ressaltar os seguintes excertos:

Ementa:-APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA – 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. Assim, a primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte pela imputação de penalidades de mesma natureza, já que ambas estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no dever de recolher o tributo. Recurso especial negado. CSRF/01-05.844

Ementa:-Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 Ementa: MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício. 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. Recurso especial negado. CSRF/01-05.875

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

Autenticado digitalmente em 13/12/2012 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA, Assinado digitalmente em 04/06/2013 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 17/05/2013 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 13/12/2012 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA
Impresso em 25/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 13864.000288/2006-06
Acórdão n.º **1401-000.871**

S1-C4T1

Fl. 454

Ementa:-MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA – Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos e 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. Acórdão 101-95819

Pelo exposto, dou provimento ao recurso neste particular, para cancelar a aplicação da multa isolada.

(assinado digitalmente)

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira