



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

Processo nº 16004.720570/2011-81
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1102-000.984 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de dezembro de 2013
Matéria IRPJ. Concomitância com ação judicial. Recolhimento de estimativas em atraso. Denúncia espontânea.
Recorrente TEREOS DO BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

**CONCOMITÂNCIA DAS VIAS ADMINISTRATIVA E JUDICIAL.
RENÚNCIA ÀS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.**

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial (Súmula CARF nº 1).

No caso, a decisão judicial sobre a denúncia espontânea no pagamento em atraso de estimativa deve ser aplicada à multa isolada pelo não recolhimento da antecipação, impedindo o conhecimento da matéria pelo CARF.

REEXAME DE PERÍODO JÁ FISCALIZADO. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

O Mandado de Procedimento fiscal - MPF é documento emitido pelo Delegado da Receita Federal do Brasil, que determina a execução do procedimento fiscal, e assim cumpre a determinação de ordem escrita para o segundo exame de período já fiscalizado, nos termos do art. 906 do RIR/99.

IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. POSSIBILIDADE.

Constatado o recolhimento em atraso do tributo, a diferença a ser cobrada pode ser apurada com a sistemática da imputação proporcional, que consiste na alocação do pagamento proporcionalmente ao principal, multa de mora e juros, lançando-se o principal não recolhido com os acréscimos devidos em procedimento de ofício.

Tal sistemática tem amparo nos arts. 163 e 167 do Código Tributário Nacional.

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

Autenticado digitalmente em 10/12/2013 por JOSE EVANDE CARVALHO ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/

12/2013 por JOSE EVANDE CARVALHO ARAUJO, Assinado digitalmente em 22/04/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMA

NN THOME

Impresso em 09/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. POSSIBILIDADE.

Incide multa de ofício sobre o valor do pagamento mensal de estimativas que deixar de ser efetuado.

Essa penalidade pode ser aplicada isoladamente, mesmo após o final do exercício, por expressa determinação legal.

Preliminar Rejeitada.

Recurso Voluntário Conhecido em Parte.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e não conhecer das razões recursais atinentes à denúncia espontânea, inclusive no tocante à exigência da multa isolada, e, no mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, vencido o conselheiro Marcelo Baeta Ippolito, que dava provimento ao recurso na parte conhecida.

(assinado digitalmente)

João Otávio Oppermann Thomé - Presidente

(assinado digitalmente)

José Evande Carvalho Araujo- Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, José Evande Carvalho Araujo, João Carlos de Figueiredo Neto, Ricardo Marozzi Gregório, Marcelo Baeta Ippolito, e Antonio Carlos Guidoni Filho.

Relatório

AUTUAÇÃO

Contra o contribuinte acima identificado, foi lavrado o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, para lançar tributo no valor de R\$ 5.848.489,96, acompanhado apenas de juros de mora calculados até 31/10/2011, e multa isolada de R\$ 2.924.244,98 por falta de recolhimento da estimativa mensal de junho de 2007 (fls. 158 a 176).

O lançamento se deu para prevenir a decadência em virtude de decisão no Mandado de Segurança nº 2009.61.06.002549-2/SP, e assim todo o crédito tributário foi lançado com a exigibilidade suspensa.

A citada decisão judicial afastou a cobrança de multa de mora relativa ao pagamento em atraso da estimativa de junho de 2007, que inicialmente havia sido declarada e paga no valor de R\$ 53.878.206,53, mas posteriormente foi informada em DCTF retificadora no valor de R\$ 89.785.010,93, e a diferença de R\$ 35.906.804,40 foi paga sem o acréscimo de multa de mora.

Nesse contexto, a fiscalização calculou o tributo efetivamente quitado pelo pagamento em atraso, com o uso da imputação proporcional, concluindo que esse recolhimento serviria para extinguir imposto de R\$ 30.058.314,44, acrescido de multa e juros de mora. Utilizando-se esse valor como a estimativa do mês, verificou-se que, no ajuste do ano de 2007, restou uma diferença de IRPJ não pago de R\$ 5.848.489,96. Observe-se que, apesar de esse valor equivaler a estimativa não recolhida (R\$ 35.906.804,40 - R\$ 30.058.314,44), a autuação se deu a título de tributo devido o ajuste.

Assim, a diferença de R\$ 5.848.489,96 foi lançada apenas com juros de mora, sem a inclusão de multa de ofício, tendo também sido exigida a multa isolada de 50% pelo não recolhimento de parte da estimativa, estando todo o crédito tributário lançado com a exigibilidade suspensa.

IMPUGNAÇÃO

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 179 a 203), acatada como tempestiva. O relatório do acórdão de primeira instância descreveu os argumentos do recurso da seguinte maneira (fls. 339 a 340):

a) o lançamento é nulo por ausência de ordem escrita e específica determinando o segundo exame do ano-calendário 2007;

b) é inaplicável o procedimento de imputação proporcional do pagamento, em face do disposto no art. 43 da Lei nº 9.430/96;

c) se não pode ser admitido o procedimento de imputação proporcional, não há débito de IRPJ relativo ao ano-calendário 2007, não havendo insuficiência de recolhimento por estimativa sendo indevida, por consequência, a multa isolada;

d) não é devido imposto a título de estimativa mensal após o encerramento do ano-calendário e, portanto e com mais razão, não deve ser admitida a exigência da multa isolada aplicada após o encerramento do ano-calendário;

e) nos autos de infração lavrados para prevenir a decadência, não cabe o lançamento da multa de ofício compreendida aí também a multa isolada;

f) ao pagamento da estimativa de IRPJ do período de apuração 06/2007 aplica-se o instituto da denúncia espontânea, vez que foi efetuada a apuração e o pagamento e só então informado o débito em DCTF, na linha da Súmula nº 360 do STJ e do entendimento do CARF, devendo ser cancelada qualquer penalidade, como é o caso da multa de mora e da multa de ofício e, também, da multa isolada.

Ao final, são requeridos o acolhimento da impugnação e a declaração de improcedência da autuação, cancelando-se a exigência fiscal.

ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (MS) julgou a impugnação improcedente, em acórdão que possui a seguinte ementa (fls. 337 a 354):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

PROCESSO JUDICIAL CONCOMITANTE COM PROCESSO ADMINISTRATIVO.

A busca da tutela jurisdicional do Poder Judiciário acarreta a renúncia ao litígio administrativo e impede a apreciação das razões de mérito por parte da autoridade administrativa a quem caberia o julgamento.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Observadas as normas pertinentes à apuração do imposto e, tendo o auto de infração sido lavrado por agente competente e não tendo havido cerceamento do direito de defesa, não há nulidade do lançamento.

IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. PROCEDIMENTO ESTABELECIDO EM NORMA.

O procedimento de imputação proporcional está previsto em norma editada pela Receita Federal do Brasil, devendo ser observado por seus agentes.

MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO.

A multa isolada é devida em não havendo pagamento por estimativa, antes ou depois de encerrado o ano-calendário, não havendo na legislação nenhum dispositivo que afaste a sua aplicação.

LANÇAMENTO PARA PREVENIR DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA.

O afastamento da multa de ofício nos lançamentos de tributos cuja exigibilidade estiver suspensa não se aplica à multa isolada em face da não vinculação desta diretamente a tributo lançado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Os fundamentos dessa decisão foram os seguintes:

a) não se conheceu os argumentos relativos à denúncia espontânea, por concomitância com a discussão na esfera judicial, nos termos do Ato Declaratório Normativo (Cosit) n. 03, de 14 de fevereiro de 1996;

b) não ocorreu a nulidade por falta de ordem escrita e específica determinando o segundo exame do ano-calendário 2007, porque a ausência desse documento não acarreta a nulidade pretendida, tratando-se de mera irregularidade; o art. 59, II, do PAF não se aplica ao procedimento de fiscalização, em face da natureza inquisitória deste; o outro procedimento a que a empresa foi submetido foi decorrente de malha fiscal e não de procedimento de fiscalização; o lançamento sob análise foi simplesmente para prevenir a decadência, não podendo ser considerado como de “fiscalização”, no sentido próprio da palavra; e o MPF supre a exigência de ordem escrita do art. 906 do RIR/99, pois é emitido pelo delegado da unidade;

c) o procedimento de imputação proporcional está baseado em norma emitida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, especificamente o Manual de Aplicação de Acréscimos Legais de Tributos Federais, aprovado pela IN SRF nº 019/84, que deve ser aplicado pela autoridade administrativa;

d) não se conheceu os argumentos sobre a inexigibilidade de estimativas após o encerramento do ano-calendário, pelo lançamento ter se dado a título de IRPJ no ajuste e pela matéria constar da ação judicial.

e) caso não tenha sucesso na discussão judicial, a multa isolada será devida. Nesse contexto, essa penalidade é devida por expressa previsão legal;

f) no lançamento para prevenir a decadência é permitida a cobrança de multa isolada, pois o art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996, proíbe apenas a exigência de multa de ofício relativa à tributo com exigibilidade suspensa, e a penalidade isolada não está vinculada a qualquer tributo.

RECURSO AO CARF

Cientificado da decisão de primeira instância em 26/2/2013 (fl. 357), o contribuinte apresentou, em 26/3/2013, o recurso voluntário de fls. 359 a 390, onde argumenta que:

a) em procedimento interno de revisão da apuração das estimativas de IRPJ do ano-calendário de 2007, constatou a insuficiência de recolhimento relativamente ao período de apuração de 06/2007, de modo que, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional, e antes de instaurado qualquer procedimento administrativo de cobrança ou medida de fiscalização, ou seja, espontaneamente, em 11/10/2007, efetuou o pagamento complementar de R\$ 35.906.804,40 (principal), acrescido dos juros de mora no valor de R\$ 1.001.799,60, e, posteriormente, em 10/10/2008, retificou a DCTF para indicar, pela primeira vez, a existência do débito em questão;

b) com o objetivo de garantir a espontaneidade no pagamento indicado, impetrou o Mandado de Segurança nº 2009.61.06.002549-2, distribuído para a 3ª Vara Cível da Subseção Judiciária de São José do Rio Preto - SP. 4, onde foi proferida liminar, confirmada

por sentença, afastando a aplicação da multa de mora de 20% ao pagamento complementar da estimativa de IRPJ do mês de 06/2007, efetuado em 11/10/2007, estando atualmente pendente de apreciação a remessa oficial e o recurso de apelação interposto pela União;

c) repete os argumentos da impugnação, autônomos e suficientes (não discutidos nos autos do Mandado de Segurança), que demonstram que, independentemente da discussão judicial da multa de mora de 20%, bem como da suspensão da sua exigibilidade, o auto de infração merece ser integralmente cancelado, pois: (I) o lançamento é nulo de pleno direito, tendo em vista a ausência de “ordem escrita” e específica determinando o segundo exame do ano-calendário de 2007, conforme exigido pelo artigo 906 do RIR/99; (II) na vigência do art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser admitido o procedimento de imputação proporcional do pagamento; (III) a improcedência do procedimento de imputação proporcional do pagamento conduz, necessariamente, ao reconhecimento da inexistência de débito de IRPJ (quota de ajuste) e da inadmissibilidade também da multa isolada; e (IV) em qualquer hipótese, é absolutamente improcedente a aplicação da multa isolada de 50%;

d) quanto à necessidade de ordem escrita para nova fiscalização, acrescenta que o MPF não se presta a esse propósito;

e) não cabe a aplicação de multa de mora de 20% sobre estimativa recolhida a destempo, pois a estimativa é apenas antecipação do tributo devido por ocasião do encerramento do ano-calendário;

f) nos termos do art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996, não é permitido o lançamento de multa de ofício, o que inclui a multa isolada de 50%;

g) na ação judicial, discute-se a ocorrência da denúncia espontânea para afastar a aplicação da multa de mora de 20% ao pagamento complementar da estimativa de IRPJ do mês de 06/2007, efetuado em 11/10/2007. Não se discute a ocorrência de denúncia espontânea com relação à multa isolada de 50%, matéria não é discutida na ação judicial e que deve ser conhecida neste julgamento. Nesse sentido, estão presentes todos os requisitos necessários para o reconhecimento da denúncia espontânea, na linha do atual entendimento do Superior Tribunal de Justiça (Súmula nº 360) e do CARF.

Ao final, pugna pela nulidade do lançamento e pelo provimento do recurso voluntário, com o cancelamento do auto de infração lavrado, e protesta pela sustentação oral de suas razões recursais em sessão de julgamento a ser designada.

Este processo foi a mim distribuído no sorteio realizado em junho de 2013, mas foi efetivamente disponibilizado para trabalho apenas em 3 de setembro de 2013, numerado digitalmente até a fl. 426.

Esclareça-se que todas as indicações de folhas neste voto dizem respeito à numeração digital do e-processo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Evande Carvalho Araujo, Relator

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

O contribuinte recolheu parte da estimativa de junho de 2007 em atraso, informando o débito em DCTF após o pagamento. Por entender estar albergado pela denúncia espontânea do art. 138 do CTN, efetuou o recolhimento sem o acréscimo de multa de mora.

Para defender seu direito, impetrou o Mandado de Segurança nº 2009.61.06.002549-2/SP, onde obteve liminar e sentença que afastaram a cobrança de multa de mora relativa ao pagamento em atraso da estimativa de junho de 2007.

O presente lançamento se deu para prevenir a decadência, e assim todo o crédito tributário foi lançado com a exigibilidade suspensa.

Para apurar os valores lançados, a autoridade fiscal a) calculou a estimativa efetivamente paga pelo método da imputação proporcional; b) apurou o IRPJ devido no final do exercício com o uso dessa estimativa recalculada; c) lançou a diferença de IRPJ devido no ajuste, acompanhada apenas de juros de mora, e a multa isolada de 50% sobre a parte não recolhida da estimativa de junho de 2007.

PRELIMINAR DE NULIDADE

Preliminarmente, o contribuinte defende que o lançamento é nulo de pleno direito, tendo em vista a ausência de ordem escrita e específica determinando o segundo exame do ano-calendário de 2007, conforme exigido pelo artigo 906 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, abaixo transcrito:

Art. 906. Em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º, § 2º, e Lei nº 3.470, de 1958, art. 34).

Penso que a exigência de ordem escrita para um segundo exame é determinação legal, pouco importando se o primeiro exame se deu em procedimento de malha, não sendo possível se concordar com os argumentos da decisão recorrida de que sua ausência seria mera irregularidade, e de que a malha fiscal e o lançamento para prevenir a decadência não são procedimentos de fiscalização.

Contudo, entendo que o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF cumpre o papel de ordem escrita, pois foi emitido pelo Delegado da Receita Federal do Brasil determinando a execução do procedimento fiscal, e cumpre inteiramente a função prevista no dispositivo legal.

É esse o entendimento predominante neste CARF, como demonstram as ementas abaixo transcritas:

SEGUNDO EXAME- AUSÊNCIA DE AUTORIZAÇÃO- Com a criação do Mandado de Procedimento Fiscal, deixou de ter aplicação a norma do art. 906 do RIR/99, pois não há mais que falar em condicionar a ordem escrita de autoridade superior o segundo exame em relação ao mesmo exercício, quando mesmo a primeira fiscalização externa está condicionada a prévia ordem de autoridades competentes.

(Acórdão nº 1101-00.109, 1ª Câmara/ 1º Conselho de Contribuintes, sessão de 17 de junho de 2009, relatora Conselheira Sandra Maria Faroni)

REEXAME DE PERÍODO JÁ FISCALIZADO. EXIGÊNCIA SUPRIDA PELO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

O Mandado de Procedimento fiscal supre a necessidade de ordem escrita, no caso de reexame de período já fiscalizado, eis que a autoridade competente é a mesma, sendo ambos os documentos de mesma natureza e qualidade, surtindo ainda os mesmos efeitos legais.

(Acórdão nº 1802-001.620, 2ª Turma Especial/ 1º Sessão de Julgamento, sessão de 10 de abril de 2013, relator Conselheiro Marciel Eder Costa)

Dessa forma, rejeito a preliminar de nulidade suscitada.

IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL

O contribuinte também defende não ser possível o procedimento de imputação proporcional do pagamento, sendo necessário o lançamento de multa de mora isolada, nos termos do art. 43 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Transcreve-se o dispositivo:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

(...)

De fato, a autoridade fiscal não lançou a multa de mora não recolhida isoladamente, como previsto na lei, mas imputou parte do pagamento efetuado a título de multa de mora, e apurou um valor efetivamente recolhido a menor a título do principal, exigindo a diferença com os acréscimos devidos em procedimento de ofício.

Apesar de conhecer as respeitadas opiniões de que, desde a vigência desse artigo de lei, somente seria possível o lançamento da multa de mora isolada, sendo vedada a imputação proporcional, entendo que a redação da lei é clara no sentido de oferecer uma possibilidade para a autoridade fiscal, que pode optar pelo lançamento da multa isolada ou pela imputação proporcional.

Na verdade, a imputação proporcional deriva do art. 163 do Código Tributário Nacional - CTN, que não estabeleceu preferência entre tributos, penalidades pecuniárias e juros de mora quando da imputação de pagamentos, e segue a lógica do art. 167 do CTN, que determina a restituição do tributo pago a maior e, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias.

Esse entendimento está bem sedimentado nos Pareceres PGFN/CDA n.ºs. 1.936/2005 e 74/2012, cujos termos adoto como razões de decidir, e se encontra amparado na seguinte decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTOS

A ausência de pagamento integral do crédito tributário legitima o lançamento de ofício para exigir insuficiências de recolhimento constatadas, que podem ser apuradas com a sistemática da imputação proporcional dos pagamentos referentes a tributos, multa pecuniária e juros moratórios, na mesma proporção em que o pagamento o alcança.

(Acórdão nº 9303-01.659, 3ª Turma da CSRF, sessão de 4 de outubro de 2011, relator Conselheiro Henrique Pinheiro Torres)

No mesmo sentido, transcrevo ementa de recente decisão da 1ª Turma Ordinária desta 1ª Câmara:

POSTERGAÇÃO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. POSSIBILIDADE.

No caso de postergação de imposto devido e recolhido em período posterior, a autuação deve imputar o recolhimento postergado proporcionalmente ao valor devido com os acréscimos moratórios previstos em lei, determinando o valor principal que, não recolhido, sujeita-se aos acréscimos devidos em procedimento de ofício. A imputação linear não tem amparo no Código Tributário Nacional.

(Acórdão nº 1101-000.837, 1ª Turma Ordinária/1ª Câmara, sessão de 04 de dezembro de 2012, relatora do voto vencedor Conselheira Edeli Pereira Bessa)

Acrescente-se que esse entendimento foi referendado pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, quando da discussão sobre se as regras de imputação de pagamento do Código Civil se aplicariam à esfera tributária. Confira-se a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. IMPUTAÇÃO DO PAGAMENTO. AMORTIZAÇÃO DOS JUROS ANTES DO PRINCIPAL. IMPOSSIBILIDADE. INAPLICABILIDADE DO ART. 354 DO CC/2002. REGRA DO CTN ART. 167.

1. O art. 167 do CTN veicula regra para determinar a imputação proporcional de pagamento entre as rubricas de principal e correção monetária, multa, juros e encargos que compõem o crédito tributário, nos casos de repetição de indébito.

2. Sendo assim, não se pode aplicar por analogia o art. 354 do CC/2002 (art. 993 do CC/1916), posto que o legislador não quis aplicar à compensação de tributos indevidamente pagos as regras do Direito Privado. E a prova da assertiva é que o art. 374 do CC/2002, que determinava que a compensação das dívidas fiscais e parafiscais seria regida pelo disposto no Capítulo VII daquele diploma legal foi revogado pela Lei 10.677/2003, logo após a entrada em vigor do CC/2002. Precedentes: REsp 987.943/SC, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 28.02.2008; REsp 1.037.560 / SC, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21.05.2008; REsp 921.611 / RS, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 17.04.2008; REsp 973.386 / RS, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 12.05.2008.

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não-provido.

(REsp 1025992 / SC, 2ª Turma do STJ, julgado em 26/08/2008, Ministro Mauro Campbell Marques)

(grifei)

LANÇAMENTO PARA PREVENIR A DECADÊNCIA DE MULTA ISOLADA.

O recorrente também defende que, nos lançamentos para prevenir a decadência, não é permitida a cobrança de multa de ofício, o que inclui também a multa isolada de 50%, nos termos do art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996, abaixo transcrito:

Art.63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

(...)

Para essa matéria, concordo com as conclusões da decisão recorrida de que esse dispositivo legal proíbe a cobrança de multa de ofício relativa à tributo com a

exigibilidade suspensa, mas não alcança a multa isolada, que não está vinculada a nenhum tributo.

Penso ser essa a única interpretação razoável para a exigência legal, sob pena de se impossibilitar o lançamento de penalidades cobradas isoladamente com o objetivo de prevenir a decadência e evitar o perecimento do direito.

Imagine-se uma ação judicial proposta com o objetivo de não se pagar multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensal, com deferimento de liminar sem ordem de depósito judicial. Caso não se possa constituir o crédito tributário relativo à penalidade isolada com a exigibilidade suspensa, ao final da lide, caso vitoriosa a Fazenda Nacional, impossível será a cobrança do crédito tributário devido à decadência do direito de lançar.

MULTA ISOLADA: DENÚNCIA ESPONTÂNEA

O recorrente pugna pela aplicação do instituto da denúncia espontânea para a multa isolada lançada, afirmando que essa matéria não está incluída na ação judicial, que cuida apenas da incidência da multa de mora sobre o pagamento complementar da estimativa de IRPJ do mês de junho de 2007, efetuado em 11/10/2007.

Após intensa discussão sobre a matéria na sessão de julgamento, chegou-se à conclusão de não ser possível seu conhecimento pela Turma, uma vez que a ocorrência da denúncia espontânea deve ser decidida pelo Poder Judiciário, com efeito pleno sobre todo o lançamento.

Apesar de ser verdade que objeto principal da ação judicial é a denúncia espontânea relativa ao pagamento em atraso da estimativa mensal, é evidente que o destino da multa isolada decorrente do não pagamento da antecipação deve ser o mesmo.

Imagine-se que o Poder Judiciário entenda pela não ocorrência da denúncia espontânea no pagamento da estimativa. Como consequência, sobre a parte não recolhida, seria devida a multa isolada. Mas se essa Turma tivesse conhecido da matéria e reconhecido a ocorrência de denúncia espontânea para a multa isolada, seria impossível a aplicação integral da decisão judicial.

E esse evidente o conflito entre as decisões administrativa e judicial não é admitido por nosso ordenamento, pois a simples propositura de ação judicial com o mesmo objeto de processo administrativo implica imediata desistência do recurso administrativo interposto, nos termos do art. 38 da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, abaixo transcrito:

Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

Parágrafo Único - A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer

na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto. (grifei)

Do mesmo modo, a Súmula CARF nº 1 tem o seguinte enunciado:

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

MULTA ISOLADA: EXISTÊNCIA APÓS O EXERCÍCIO

O recorrente também defende que não é devido imposto a título de estimativa mensal após o encerramento do ano-calendário e, portanto e com mais razão, não deve ser admitida a exigência da multa isolada aplicada após o encerramento do ano-calendário.

Discordo do argumento.

Isso porque a imposição dessa penalidade é consequência direta da lei, que não pode ter sua aplicação afastada pelos membros do CARF, sob pena de se estar, por vias transversas, declarando a inconstitucionalidade do ato legal, afrontando diretamente o conteúdo da Súmula CARF nº 2 e do art. 62 do anexo II do Regimento Interno do CARF.

A multa aplicadas está prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

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.

(...)

A interpretação de não ser a estimativa devida após o encerramento do exercício se escorava na antiga redação da lei, que determinava que a multa fosse calculada

sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, afirmando que as estimativas não tinham a natureza de tributo, que somente existiria no final do exercício, mas de simples antecipação.

Ora, o art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, define a estimativa como imposto, que é uma das espécies de tributo, e a ela se aplica, na íntegra, o conceito de tributo do art. 3º do Código Tributário Nacional - prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

O fato de a legislação facultar a redução ou o não recolhimento das estimativas com base em balanços ou balancetes mensais não desnatura sua natureza de prestação compulsória, trazendo apenas hipótese onde é possível suspender ou reduzir sua incidência. Isto é, comprovado que o valor já recolhido excede o imposto a ser pago no mês, a lei afasta a incidência compulsória da norma, ou reduz o seu alcance até o limite do tributo devido.

O raciocínio empregado consiste em verdadeira petição de princípio, utilizando-se a conclusão como premissa: a estimativa não é compulsória o que comprova que não possui natureza de tributo, que é compulsório.

Ora, tanto as estimativas são compulsórias que existe punição específica pelo seu não recolhimento, mesmo se o principal já tiver sido absorvido pelo imposto devido do exercício.

Confirmam a natureza tributária das estimativas a sua cobrança por meio de auto de infração no decorrer do exercício, e sua restituição ou compensação como tributo (Súmula CARF nº 84).

Além disso, esse entendimento violava diretamente o conteúdo da lei, que era explícito em aplicar a penalidade ainda que se tivesse apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. A explicação de que essa parte da norma somente se aplicaria se a fiscalização se desse no mesmo ano-calendário em que se apuram os lucros fere a lógica, pois, tratando-se de lucro real anual, o prejuízo e a base de cálculo negativa só são apurados no último dia do ano, em especial porque o contribuinte não elaborou balancetes mensais (pois senão poderia suspender as estimativas).

De qualquer modo, com a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, essa interpretação não pode prosperar, pois a base de cálculo da multa por falta de recolhimento da estimativa deixou de ser “a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”, passando a ser “o valor do pagamento mensal”.

O que se observa é que as diversas interpretações que afastavam a aplicação da multa isolada sobre estimativas se escoravam na idéia de que seu valor era desproporcional à gravidade da infração, pois a base de cálculo era mal calibrada.

Contudo, esse argumento não serve ao intérprete, que não pode escolher deixar de aplicar as leis que lhe desagradam, mas deve nortear o legislador na confecção da norma.

Veja-se que o legislador teve a oportunidade de alterar a sistemática de penalidades por falta de recolhimento das estimativas, por ocasião da edição da Lei nº 11.488, de 2007, mas manteve, em essência, o mesmo procedimento. As modificações efetuadas se deram como resposta às críticas recebidas, diferenciando-se as alíquotas e se alterando a redação para bem distinguir as bases de cálculo. Mas a essência da tributação restou inalterada.

Assim, deve-se respeitar a opção expressa do legislador, afastando-se interpretações que, na prática, esvaziam o conteúdo de norma cogente, negando vigência à lei federal.

PROTESTO PARA SUSTENTAÇÃO ORAL

Quanto ao protesto pela sustentação oral das razões recursais em sessão de julgamento, há que se reconhecer que é um direito do contribuinte garantido no regimento do CARF, bastando, para exercê-lo, que se compareça ao local do julgamento na data e hora constante da pauta publicada no Diário Oficial da União, pessoalmente ou por meio de procurador devidamente constituído.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade, não conhecer os argumentos da denúncia espontânea e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)
José Evande Carvalho Araujo