



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

Processo n° 16643.000354/2010-17
Recurso n° - Voluntário
Acórdão n° **1301-000.993 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 07 de agosto de 2012
Matéria IRPJ ESTIMATIVA
Recorrente SC JOHNSON DISTRIBUIÇÃO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2008, 2009

Ementa:

MULTA ISOLADA. ANTECIPAÇÕES OBRIGATÓRIAS.
ESPONTANEIDADE. INOCORRÊNCIA.

Descabe falar em denúncia espontânea na circunstância em que a providência é adotada desacompanhada do pagamento da exação devida. No caso vertente, em que a contribuinte espontaneamente retificou a base de cálculo do imposto devido no ajuste, igual procedimento deveria ter sido adotado em relação às antecipações obrigatórias mensais, de modo a evitar a aplicação da sanção prevista em lei.

MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. MULTA PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em aplicação concomitante sobre a mesma base de incidência quando resta evidente que as penalidades, não obstante derivarem do mesmo preceptivo legal, decorrem de obrigações de naturezas distintas. Inexiste na norma de sanção qualquer limitação temporal para aplicação da penalidade, motivo pelo qual ela subsiste ainda que lançada após o término do período-base de incidência do imposto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os conselheiros Carlos Augusto de Andrade Jenier, Valmir Sandri e Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior. Designado redator o conselheiro Wilson Fernandes Guimarães.

Processo nº 16643.000354/2010-17
Acórdão n.º **1301-000.993**

S1-C3T1
Fl. 1.211

“documento assinado digitalmente”

Alberto Pinto Souza Junior

Presidente

“documento assinado digitalmente”

Carlos Augusto de Andrade Jenier

Relator

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães

Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Alberto Pinto Souza Junior, Paulo Jakson da Silva Lucas, Wilson Fernandes Guimarães, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

Por bem retratar a realidade vivida nos autos, adoto o relatório apresentado pela r. decisão de origem, no que aponta:

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito junto ao contribuinte acima identificado e, diante de irregularidades apuradas referentes aos anos-calendário (AC) 2007 a 2009, foram lavrados Autos de Infração de IRPJ (no presente processo) e CSLL (no processo nº 16643.000355/201053).

No processo sob análise constituiu-se crédito tributário no importe de R\$6.811.686,51 (seis milhões, oitocentos e onze mil, seiscentos e oitenta e seis reais, e cinquenta e um centavos), aí incluídos os valores do imposto, multa de ofício, juros de mora (estes calculados até 30/11/2010) e multa isolada.

2. Em 06/12/2010, a DEMAC/SP lavrou Termo de Verificação de Infração Fiscal (fls. 676 a 694), que assim descreve, resumidamente.

2.1. A presente fiscalização no sujeito passivo acima identificado originou-se de diligência determinada pelo MPFD nº 08.1.85.002010001424 (26/08/2010; fl. 05), continuada posteriormente pelo procedimento de fiscalização determinado pelo MPF nº 08.1.85.002010002412 (01/12/2010; fl. 02), visando à verificação da amortização do ágio pela empresa ora fiscalizada, ágio esse inicialmente originado pela aquisição da empresa CERAS JOHNSON LTDA (CNPJ nº 33.122.466/000119) pela empresa SCJOHNSON PARTICIPAÇÕES LTDA (CNPJ nº 06.176.849/000119) ocorrida em 27/08/2004.

Do procedimento fiscal

Das informações e documentos apresentados

2.2. O início do procedimento fiscal se deu com o Termo de Início do Procedimento Fiscal (fls. 06/09), sendo que o sujeito passivo foi cientificado em 10/09/2010, nos termos do art. 23, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972, conforme atesta o Aviso de Recebimento de fl. 10.

Da apuração mensal das estimativas de IRPJ e CSLL

2.3. Inicialmente, o contribuinte foi intimado a esclarecer a origem do ágio surgido no AC 2004 com a aquisição da participação na empresa CERAS JOHNSON LTDA pela empresa SCJOHNSON PARTICIPAÇÕES LTDA, ágio esse que foi parcialmente vertido para o contribuinte ora fiscalizado quando da cisão total da empresa SCJOHNSON PARTICIPAÇÕES LTDA ocorrida em 30/09/2005 (fl. 595).

2.4. No decorrer dos procedimentos de diligência, o contribuinte apresentou um auto de infração lavrado em 13/08/2010 por Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) da Delegacia de Fiscalização em São Paulo DEFIS/SPO (fls. 28/74), que contém diversas glosas, entre elas a de despesas contabilizadas no AC 2006 a título de amortização do ágio, por ter se tratar de ágio interno (intragrupo) e portanto, inexistente.

2.5. O referido auto de infração não foi contestado e o contribuinte incluiu os respectivos débitos em pedido de parcelamento, de acordo a Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009 (fls. 76/81).

2.6. A título de informação, a ação fiscal conduzida pela Defis/SPO teve seu início em 10/07/2009 e foi encerrada em 13/08/2010, e autorizava a fiscalização dos AC 2005 e 2006.

2.7. Constatou-se que, em relação ao Livro de Apuração do Lucro Real — LALUR e ao Livro de Apuração da Base de Cálculo da CSLL (BCCSLL), AC 2007 a 2009, apresentados pelo contribuinte, foram retificadas as informações relativas aos AC 2007 e 2008, adicionando-se as despesas indedutíveis de amortização do ágio.

2.8. Como consequência, o contribuinte retificou também:

2.8.1. em 27/11/2009, a DIPJ 2008 e a DCTF Março/2008 (fls. 596/604, 635/637);

2.8.2. em 04/12/2009, a DIPJ 2009 e a DCTF Março/2009 (fls. 605/612, 648/650).

2.9. Evitando-se, assim, lançamento do crédito tributário de ofício do IRPJ e CSLL em função da diminuição indevida do Lucro Real anual e da BCCSLL anual, pela amortização de ágio interno.

2.10. Cabe aqui informar que na DCTF Março/2008 e na DCTF Março/2009 estão declarados entre outros tributos, os Ajustes Anuais do IRPJ e da CSLL dos AC 2007 e 2008, respectivamente.

2.11. Tendo o sujeito passivo reconhecido a inadequada amortização e retificado suas declarações e seus livros espontaneamente, resta, agora, verificar se as despesas indedutíveis de amortização de ágio contabilizadas na apuração do Lucro Líquido do Exercício foram adicionadas na apuração do Lucro Real e da BCCSLL, uma vez que o contribuinte utilizou no cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa e na CSLL por Estimativa o Balancete de Suspensão ou Redução, previsto nos art. 35 e 57 da Lei nº 8.981/95, “in verbis”: (...).

2.12. Analisando-se os arquivos digitais da contabilidade do sujeito passivo, AC 2007 a 2009, verificou-se que as despesas de amortização de ágio foram contabilizadas mensalmente pelo contribuinte na apuração do Lucro Líquido de Exercício, e com base nessas informações prestadas pelo próprio contribuinte, elaborou-se as planilhas abaixo: (Planilhas 01 a 03: Razão 2007 a 2009) (...).

2.13. Em contrapartida, constatou-se que o contribuinte adicionou corretamente as despesas indedutíveis de amortização do ágio apenas nos meses de Dezembro/2007, Dezembro/2008 e Janeiro/2009 a Dezembro/2009, na apuração mensal do Lucro Real e da BCCSLL dos AC 2007 a 2009, como se pode observar nos LALUR e nos Livros de Apuração da CSLL.

2.14. Para o restante dos meses pertencentes aos AC 2007 e 2008, o contribuinte ou adicionou um valor a menor ou não adicionou qualquer valor a título de despesa indedutível de amortização de ágio.

2.15. Além disso, o contribuinte utilizou nos meses de Agosto/2007 a Novembro/2007, Janeiro/2008, Março/2008 e Abril/2008 prejuízo fiscal de IRPJ e base de cálculo negativa de CSLL de períodos anteriores, em valor maior do que o existente.

2.16. Dessa maneira, houve uma diminuição do Lucro Real Mensal e da BCCSLL Mensal e, conseqüentemente, uma redução do Imposto de Renda Mensal por Estimativa e da Contribuição Social Mensal por Estimativa devidos, conforme demonstrado nas “PLANILHAS DE CÁLCULO DO IRPJ E CSLL ESTIMATIVA MENSAL” de folhas 652 a 675.

Da multa isolada por falta de recolhimento do Imposto de Renda Mensal por Estimativa e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido Mensal por Estimativa

2.17. A falta de recolhimento da estimativa mensal do IRPJ e da estimativa mensal da CSLL constitui conduta ilícita sancionada pelo ordenamento jurídico. Pela redação original do art. 44, §1º, IV, da Lei nº 9.430/96, a falta de recolhimento de tal antecipação obrigatória daria ensejo ao lançamento da multa de ofício isolada, no percentual de 75%, tendo como base de cálculo o próprio valor da estimativa devida.

2.18. Todavia, em face do disposto no art. 106, inciso II, “c”, do Código Tributário Nacional CTN (retroatividade benigna na aplicação de penalidades), há que se examinar a sanção atualmente imposta pelo ordenamento à conduta ilícita acima tipificada em face das alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/2007 no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Em face da especificidade da situação aqui retratada, é necessário atentar à redação ora vigente do art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/96, “in verbis”: (...)

2.19. Depreende-se de tal dispositivo a aplicação da multa de ofício de 50%, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento que deixou de ser efetuado.

2.20. Em face da clareza dos argumentos ali utilizados, apresenta-se ilustrativo transcrever excerto de decisão do 1º Conselho de Contribuintes, na qual restou decidida a incidência da multa isolada, na ausência de recolhimento de estimativas obrigatórias:

"MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. RECOLHIMENTO A MENOR DE IMPOSTO SOBRE A BASE ESTIMADA A falta ou o recolhimento a menor de imposto calculado sobre a base de cálculo estimada, acarreta a exigência de multa de ofício isolada sobre as diferenças verificadas. (1º CC Terceira Turma Especial Acórdão 19300.013 DOU 16.01.2009)."

2.21. Assim, impende a aplicação da multa isolada em decorrência da falta de recolhimento da estimativa mensal do IRPJ e da estimativa mensal da CSLL relativa aos meses de Janeiro/2007 a Agosto/2007, Outubro/2007 a Dezembro/2007, Janeiro/2008, Março/2008 a Maio/2008, Agosto/2008, Setembro/2008 e Dezembro/2008, conforme demonstrado nas planilhas a seguir: (Planilhas 04 a 07) (...).

Da apuração anual do IRPJ e da CSLL

2.22. Em relação ao ajuste anual de IRPJ e CSLL, o contribuinte informou nas DIPJ 2008 (AC 2007) e DIPJ 2009 (AC 2008), e declarou nas DCTF dos meses 03/2008 e 03/2009, saldo a pagar de IRPJ e CSLL, com vencimento dos tributos em 31/03/2008 e 31/03/2009, respectivamente.

2.23. Todavia, esses valores foram declarados a menor, ou seja, sem qualquer acréscimo em relação ao valor originalmente apurado conforme prevê a legislação em vigor à época dos fatos geradores.

2.24. Os saldos do ajuste anual de IRPJ e CSLL deveriam ter sido corrigidos pela SELIC do mês de fevereiro e acrescidos de 1% referente ao mês de março (mês do vencimento e pagamento dos tributos); esses meses são relativos ao AC imediatamente subsequente ao AC da apuração dos tributos, conforme determina o §2º, do art. 6º, da Lei nº 9.430/96: (...).

2.25. Portanto, a declaração a menor do tributo e a conseqüentemente falta de recolhimento constitui conduta ilícita sancionada pelo ordenamento jurídico. Assim, haja vista o disposto no art. 142 do CTN, restou comprovada a necessidade do presente lançamento de ofício incidente sobre o montante abaixo demonstrado. (Planilhas 08 a 11) (...).

2.26. Em relação aos créditos tributários do IRPJ e da CSLL apurados em função da infração ora apontada e demonstrados nas planilhas acima, incidirá a multa de ofício no percentual de 75%, em cumprimento ao disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996.

Dos processos formalizados

2.27. Em face da infração apontada neste Termo de Verificação Fiscal, os autos de infração formalizados a título de IRPJ e Multa Isolada Sobre Estimativa Mensal de IRPJ estão controlados no processo administrativo sob nº 16643.000354/201017 enquanto que os autos de infração formalizados a título de CSLL e Multa Isolada Sobre Estimativa Mensal de CSLL estão controlados no processo administrativo sob nº 16643.000355/201053.

Da retificação do LALUR

2.28. Em face das infrações tributárias aqui apontadas, fica o contribuinte intimado a empreender as devidas retificações em seu Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e do Livro de Apuração da CSLL.

3. O contribuinte teve ciência do Auto de Infração em 10/12/2010 (fl. 773), e deles discordando, em 07/01/2011, por meio de procurador (fls. 781 a 810), impugnou-o (fls. 712 a 751), nos seguintes termos, resumidamente.

DOS FATOS

3.1. Trata-se de auto de infração lavrado para (I) constituir crédito tributário a título de IRPJ, sob o fundamento de que, nos AC 2007 e 2008, teria havido declaração a menor do imposto apurado no ajuste anual; e (II) aplicar multa isolada, correspondente a 50% dos valores das estimativas de IRPJ que não teriam sido recolhidas no curso daqueles AC.

3.2. Antes do início do procedimento fiscal (ou seja, espontaneamente), e revendo o seu posicionamento quanto à dedutibilidade das despesas com amortização do “ágio” gerado no AC 2004 em virtude de reestruturações societárias, a Impugnante retificou o LALUR dos AC 2007 e 2008 para adicionar ao lucro líquido os valores da amortização do ágio anteriormente considerados dedutíveis.

3.3. Por decorrência das adições ao lucro líquido das despesas com amortização do “ágio”, a Impugnante apurou IRPJ a pagar (devido no ajuste anual 31 de dezembro) relativamente aos AC 2007 e 2008, nos valores de R\$8.443.160,83 (principal) e R\$5.239.327,25 (principal), respectivamente.

3.4. Dessa forma, a Impugnante (I) incluiu o IRPJ apurado no ajuste do AC de 2007 no parcelamento de que trata a Lei nº 11.941/2009 (atualmente, aguardando definição da data para consolidação, doc. 03); (II) pagou o IRPJ apurado no ajuste do AC de 2008, acrescido da multa de mora de 20% e dos juros calculados pela Taxa Selic acumulada do mês de 02/2009 a 11/2009 e de 1% relativo ao mês de 12/2009 (doc. 04); e (III) retificou a DIPJ 2008 e a DIPJ 2009, bem como as DCTFs relativas aos meses de março de 2008 e março de 2009 (doc. 05).

3.5. No procedimento de fiscalização que antecedeu a lavratura do auto de infração em questão, instaurado com o propósito de verificar a regularidade das retificações dos livros fiscais, das DIPJs e das DCTFs efetuadas pela Impugnante, bem como a correta adição ao Lucro Real dos valores anteriormente amortizados a título de “ágio”, apuraram os AFRFB que, no curso dos AC 2007 e 2008, teria havido recolhimentos insuficientes das estimativas mensais do IRPJ. Confira-se: (...).

3.6. As adições dos valores anteriormente amortizados a título de “ágio”, bem como as retificações dos LALUR, das DIPJs e das DCTFs, foram efetuadas após o encerramento dos AC 2007 e 2008 (doc. 05), de modo que, pela sistemática de tributação pelo “Lucro Real Anual”, as estimativas não são devidas, devendo a Impugnante recolher o IRPJ apurado no ajuste, nos valores de R\$8.443.160,83 e R\$5.239.327,25, acrescido dos juros calculados pela Taxa Selic e da multa de mora de 20%.

3.7. Não obstante a inexigibilidade das estimativas após a apuração do imposto no ajuste anual, os AFRFB aplicaram a multa isolada, correspondente a 50% dos valores supostamente não recolhidos no curso dos AC 2007 e 2008, nos termos do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

3.8. Além disso, entenderam os AFRFB que, nas DIPJs e nas DCTFs retificadoras, teria sido declarado a menor o valor do IRPJ apurado no ajuste dos AC 2007 e 2008, pois a Impugnante não acresceu os juros correspondentes à Taxa Selic dos meses de 02/2008 e 03/2008 (para o fato gerador de 31/12/2007), e dos meses de 02/2009 e 03/2009 (para o fato gerador de 31/12/2008). Confira-se: (...).

3.9. Segundo o entendimento manifestado pelos AFRFB, a Impugnante deveria ter declarado o valor principal do IRPJ acrescido dos juros, quando, na verdade, o §2º do artigo 6o da Lei nº 9.430/1996 determina que, o imposto apurado em 31 de dezembro poderá ser pago em quota única até 31 de março do ano subsequente, acrescido dos juros calculados pela Taxa Selic a partir de 1o de fevereiro até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de 1% no mês do pagamento.

3.10. Nos termos do §2º do artigo 6o da Lei nº 9.430/1996 (fundamento legal invocado pela fiscalização no auto de infração), os juros calculados pela Taxa Selic devem ser acrescidos ao principal no pagamento do IRPJ apurado no ajuste anual (inclusive, os juros são destacados em campo próprio da guia DARF), e não na declaração (DIPJ e DCTF) do tributo apurado em 31 de dezembro de cada AC.

3.11. De toda forma, e independentemente de os juros não constarem da declaração do imposto apurado no ajuste anual, os AFRFB simplesmente ignoraram que, no caso concreto:

- (I) o débito de IRPJ apurado no ajuste do AC 2007, no valor de R\$8.443.160,83, foi incluído no parcelamento de que trata a Lei nº 11.941/2009 (doc. 03), de modo que, quando da sua consolidação (data a ser definida), serão acrescidos os juros de mora calculados pela Taxa Selic desde a data do seu vencimento (31/01/2008); e
- (II) o débito de IRPJ apurado no ajuste do AC 2008, no valor de R\$5.239.327,25, foi integralmente pago (guia DARF anexa, doc. 04), devidamente acrescido dos juros de mora calculados pela Taxa Selic acumulada do mês de 02/2009 a 11/2009 e de 1% relativo ao mês de 12/2009 e da multa de mora de 20%.

3.12. Assim, os valores autuados a título de IRPJ relativamente aos AC 2007 e 2008 não representam diferenças apuradas pela fiscalização em decorrência da revisão das DIPJs e das DCTFs retificadoras; na verdade, com a devida vênia, decorrem da incorreta interpretação dada pelos AFRFB ao disposto no §2º do artigo 6o da Lei nº 9.430/1996.

3.13. Contudo, em que pese o entendimento manifestado pelos AFRFB, não deve prosperar a exigência do imposto e da multa isolada objeto do processo administrativo em questão, de modo que o auto de infração deve ser cancelado e posteriormente arquivado, como se passa a demonstrar pontualmente.

II. 1 DA IMPROCEDÊNCIA DA EXIGÊNCIA DO IRPJ APURADO PELA FISCALIZAÇÃO

3.14. Como já destacado, após a retificação do LALUR dos AC 2007 e 2008 para adicionar ao lucro líquido os valores anteriormente amortizados a título de “ágio”, a Impugnante apurou IRPJ a pagar nos valores de R\$8.443.160,83 e R\$5.239.327,25, respectivamente.

3.15. Dessa forma, a Impugnante retificou, também, a DIPJ 2008 e a DIPJ 2009, bem como as DCTFs relativas aos meses de março de 2008 e março de 2009 (doc. 05), para declarar o débito de IRPJ apurado no ajuste dos AC 2007 e 2008, nos valores de R\$8.443.160,83 e R\$5.239.327,25.

3.16. Muito embora os AFRFB tenham confirmado o IRPJ apurado pela Impugnante no ajuste dos AC 2007 e 2008, nos valores de R\$8.443.160,83 e R\$5.239.327,25, respectivamente, entenderam que deveria ter sido declarado na DIPJ e na DCTF o valor do principal acrescido dos juros calculados pela Taxa Selic.

3.17. Tendo em vista que nas DIPJs e DCTFs retificadoras (doc. 05) a Impugnante declarou (corretamente) o valor do IRPJ (principal) apurado no ajuste dos AC 2007 e 2008 sem o acréscimo dos juros calculados pela Taxa Selic, entenderam os AFRFB que teria havido declaração a menor do imposto devido e, portanto, apuraram as seguintes supostas diferenças: (Planilha 08 e Planilha 10).

3.18. Como se verifica das tabelas acima, extraídas do próprio termo de verificação fiscal, os valores autuados a título de IRPJ (R\$151.976,89 e R\$97.451,49) correspondem aos juros calculados pela Taxa Selic dos meses de 02/2008 e 03/2008 (para o fato gerador de 31/12/2007), e dos meses de 02/2009 e 03/2009 (para o fato gerador de 31/12/2008), que seriam acrescidos ao principal quando da liquidação dos tributos em 31/03/2008 e 31/03/2009.

3.19. Contudo, o procedimento adotado pelos AFRFB não possui previsão legal e decorre de uma interpretação absolutamente equivocada do disposto no §2º do artigo 6º da Lei nº 9.430/1996 (fundamento legal invocado no auto de infração). Confirma-se o teor desse dispositivo: (...).

3.20. Da mesma forma, o Manual de Preenchimento da Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e as Instruções de Preenchimento da DCTF determinam que o contribuinte deve declarar o total do tributo apurado no ajuste anual, ou seja, deve declarar o valor do principal, não havendo previsão para declaração do tributo apurado (principal) acrescido dos juros.

3.21. Por outro lado, cumpre destacar que os AFRFB simplesmente ignoraram que: (I) na liquidação do IRPJ relativo ao AC 2007 serão acrescidos os juros desde a data do seu vencimento, ou seja, 31/01/2008; e (II) no pagamento do IRPJ relativo ao AC 2008 foram acrescidos juros desde a data do seu vencimento, ou seja, 31/01/2009.

3.22. Com efeito, o débito de IRPJ apurado no ajuste do AC 2007, no valor de R\$8.443.160,83 (principal), foi incluído no parcelamento de que trata a Lei nº 11.941/2009 (doc. 03), de modo que, quando da sua consolidação (data a ser definida), serão acrescidos os juros de mora calculados pela Taxa Selic desde a data do seu vencimento (31/01/2008).

3.23. Conforme se verifica da cópia do Anexo III da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 03/2010, devidamente protocolizado na Delegacia da Receita Federal do Brasil em São Paulo, o débito de IRPJ apurado no ajuste do AC 2007, no valor de R\$8.443.160,83, e vencido em 31/01/2008, foi regularmente incluído no parcelamento de que trata a Lei nº 11.941/2009 (doc. 03).

3.24. Atualmente, a Impugnante continua efetuando o pagamento mensal das parcelas mínimas e aguardando a consolidação do parcelamento (data a ser definida, doc. 03), momento em que, repita-se, serão acrescidos ao principal os juros calculados pela Taxa Selic.

3.25. Por sua vez, o débito de IRPJ apurado no ajuste do AC 2008, no valor de R\$5.239.327,25 (principal), foi integralmente pago pela Impugnante (guia DARF anexa, doc. 04), devidamente acrescido dos juros de mora calculados pela Taxa Selic desde a data do seu vencimento (31/01/2009).

3.26. É importante destacar que, relativamente ao IRPJ apurado no ajuste do ano-calendário de 2008, foi pago a título de juros de mora o valor correspondente a R\$456.869,33 (doc. 04), fato totalmente ignorado pela fiscalização.

3.27. Ademais, tendo a Impugnante, espontaneamente, apurado IRPJ a pagar no ajuste dos AC 2007 e 2008, e confessado a existência do débito mediante a retificação das declarações pertinentes, é absolutamente indevida a lavratura do auto de infração.

3.28. Na hipótese de tributo sujeito ao lançamento por homologação, caso seja constatada a insuficiência de recolhimento do tributo declarado e confessado pelo contribuinte (constituído), deve a autoridade administrativa competente efetuar a imputação proporcional e, sem prévio lançamento, encaminhar a diferença apurada diretamente para cobrança e inscrição em dívida ativa.

3.29. Diante do exposto, está demonstrada a manifesta improcedência da exigência do IRPJ apurado pela fiscalização nos presentes autos, de modo que não há qualquer valor devido pela Impugnante relativamente ao ajuste dos AC 2007 e 2008.

II.1.1 Da não incidência dos juros sobre a multa de ofício

3.30. Na remota hipótese de ser mantido o lançamento relativo ao IRPJ dos AC 2007 e 2008, desde já a Impugnante insurge-se contra eventual exigência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada, por inexistir amparo legal.

3.31. Com efeito, em matéria tributária, a autorização legal para a cobrança de juros moratórios encontra-se prevista no art. 161 do CTN, o qual, em cotejo com os arts. 113 e 119 do CTN, somente autoriza a cobrança dos juros de mora sobre os valores decorrentes de obrigação tributária principal não pagos no vencimento.

3.32. Em outras palavras, a cobrança dos juros de mora, em matéria tributária, somente pode ocorrer sobre os seguintes montantes: (a) tributos (indubitavelmente, obrigação principal); ou (b) a penalidade pecuniária consubstanciada ou convertida em obrigação principal (por exemplo, exigência referente à multa isolada por insuficiência do recolhimento das estimativas).

3.33. Assim, não encontra fundamento legal a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício, quando esta for exigida em conjunto com o tributo supostamente devido (e não isoladamente), conforme, inclusive, já reconhecido pela jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes e da CSRF (traz nº de acórdãos).

3.34. Por fim, cumpre ressaltar que a única interpretação possível do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996 é aquela que autoriza a incidência de juros somente sobre o valor dos tributos e contribuições, e não sobre o valor da multa de ofício lançada, até porque referido artigo está a disciplinar os acréscimos moratórios incidentes sobre os débitos em atraso que ainda não foram objeto de lançamento.

3.35. Dessa forma, como parte do crédito atuado versa sobre a cobrança da multa de ofício (75%), lançada em conjunto com o tributo supostamente devido, é certo que sobre esta penalidade pecuniária não devem ser exigidos os juros de mora, ante a inexistência de dispositivo legal neste sentido.

II.2 – DA IMPROCEDÊNCIA DA MULTA ISOLADA APLICADA

3.36. Analisando o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 (redação anterior e posterior à Lei nº 11.488/2007) conjuntamente com os dispositivos legais que tratam da apuração anual do IRPJ e da CSLL, verifica-se que o objetivo da multa isolada é assegurar o recolhimento antecipado dos tributos e, principalmente, evitar o não pagamento das estimativas de IRPJ e de CSLL no curso do ano-calendário.

3.37. Nos termos do §3º do artigo 2º da Lei nº 9.430/96, o contribuinte optante pela apuração anual do IRPJ e da CSLL, como é o caso da Impugnante, deve apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano (momento da ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL), ou seja, no encerramento do AC.

3.38. Por isso, nos termos do inciso IV do §4º do artigo 2º e dos incisos I e II do §1º do artigo 6º, todos da Lei nº 9.430/96:

a) o valor das estimativas pagas mensalmente a título de IRPJ e CSLL é deduzido do valor do IRPJ e da CSLL devidos, apurados no ajuste anual;

b) se, no encerramento do AC, o saldo for positivo, o IRPJ e a CSLL deverão ser pagos até o último dia do mês de março do AC subsequente; e

c) por outro lado, se, no encerramento do AC, o saldo for negativo, os valores apurados poderão ser utilizados para compensação de tributos devidos a partir do AC subsequente ou serem restituídos.

3.39. E o não recolhimento da estimativa no curso do AC impede a utilização do respectivo valor para dedução do IRPJ e da CSLL devidos no ajuste anual, bem como para a composição de eventual saldo negativo.

3.40. Portanto, de acordo com a sistemática de apuração anual do IRPJ e da CSLL, após o encerramento do AC, as estimativas não são devidas, devendo o contribuinte efetuar o pagamento dos tributos (IRPJ e CSLL) apurados no ajuste.

3.41. Se, após o encerramento do AC, as estimativas mensais de IRPJ e de CSLL não são devidas, com mais razão, não deve ser admitida a exigência da multa isolada, aplicada após o encerramento do AC.

3.42. A multa isolada, que tem por pressuposto a ausência de recolhimento da estimativa no AC ou o seu recolhimento a menor, só tem razão de ser quando, no momento da sua aplicação, a estimativa ainda é devida, o que evidentemente não se verifica no caso concreto.

3.43. Nesse sentido, é o entendimento do Prof. PAULO DE BARROS CARVALHO, manifestado em Parecer Jurídico específico sobre a matéria (doc. 06):

"(...) Tanto a multa de ofício como a multa isolada objetivam resguardar e assegurar a arrecadação do tributo. Não se trata, portanto, de penalidades que tenham hipóteses de aplicação distintas, para ilícitos diversos: ambas decorrem do inadimplemento de IRPJ e da CSLL, diferenciando-se pelo fato de que a multa isolada pune o não recolhimento verificado ao longo do ano-calendário, antes da apuração anual, enquanto a multa de ofício apenas a conduta

de não recolhimento dos tributos verificada depois de encerrado o ano-calendário.(...)” (destaques da Impugnante).

3.44. Confira-se, também, o seguinte julgado do antigo 1o Conselho de Contribuintes:

“RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA MULTA ISOLADA. Encerrado o período de apuração da contribuição social, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência da contribuição efetivamente devida, apurada com base no lucro líquido, em declaração de rendimentos apresentada tempestivamente, revelando-se improcedente a cominação de multa sobre parcelas não recolhidas” (Recurso nº 155.795, Processo Administrativo nº 10665.001434/200580, Acórdão nº 10323.040, Relator Leonardo de Andrade Couto, 3a Câmara do antigo 1o Conselho de Contribuintes, sessão de julgamentos de 24/05/2007)

3.45. Dessa forma, após o encerramento do AC não há mais que se falar em exigência da estimativa e, portanto, em aplicação de multa isolada, de modo que a exigência formalizada nos presentes autos deve ser integralmente cancelada.

11.2.1 Dupla Incidência de Penalidade (Multa Isolada Concomitante à Multa de Mora)

3.46. Não bastasse ter sido aplicada após o encerramento dos AC 2007 e 2008, a multa isolada está sendo exigida concomitantemente à multa de mora, aplicada sobre o IRPJ apurado no ajuste anual.

3.47. No caso concreto, após o encerramento dos AC 2007 e 2008, a Impugnante retificou as declarações fiscais para adicionar os valores anteriormente amortizados a título de “ágio”, apurando, espontaneamente, IRPJ a pagar no ajuste anual.

3.48. Como a apuração ocorreu após a data do fato gerador (31/12/2007 e 31/12/2008) e o decurso do prazo para pagamento (31/01/2008 e 31/01/2009), foi aplicada a multa de mora, nos termos do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996.

3.49. Tendo em vista que, anteriormente ao início do procedimento fiscal, o suposto ilícito praticado (recolhimento a menor de IRPJ e de CSLL nos AC 2007 e 2008) foi apenado com a aplicação da multa de mora, nos termos do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, não deve ser mantida a exigência da multa isolada de 50%, sob pena de verdadeiro bis in idem.

3.50. Com efeito, a multa de mora e a multa isolada se consubstanciam formas distintas de exigência da mesma penalidade pelo não recolhimento ou recolhimento a menor do IRPJ e da CSLL, sendo certo que o âmbito de aplicação de cada multa é delimitado pelo procedimento de apuração e pelo momento em que é verificado o ilícito tributário.

3.51. De fato, ambas as multas têm o mesmo objetivo, qual seja, apenar o não recolhimento do IRPJ e da CSLL, diferenciando-se apenas quanto ao procedimento de apuração e ao momento da aplicação de cada uma:

(I) se o não recolhimento do IRPJ e da CSLL for apurado espontaneamente pelo contribuinte, tanto no curso do AC, quanto após o encerramento do AC, aplica-se a multa de mora, calculada sobre o tributo não recolhido, nos termos do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996;

(II) se o não recolhimento do IRPJ e da CSLL for verificado no curso do AC e no bojo de um procedimento de fiscalização, aplica-se a multa isolada, calculada sobre o tributo não recolhido, nos termos do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996; e, para registrar; e

(III) se o não recolhimento do IRPJ e da CSLL for verificado após o encerramento do AC e no bojo de um procedimento de fiscalização, aplica-se a multa de ofício, calculada sobre o tributo não recolhido, nos termos do inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

3.52. Confira-se, nesse sentido, o entendimento do Prof. PAULO DE BARROS CARVALHO, manifestado no Parecer Jurídico anexo (doe. 06):

"(...) Fiz consignar que o critério material das regras matrizes de incidência do IRPJ e da CSLL corresponde ao último dia do exercício financeiro, sendo esse o instante apto para verificar-se a renda e o lucro líquido auferidos no respectivo ano-calendário. (...).

Os referidos preceitos legais nos levam a concluir que o regime de estimativa não veicula tributos distintos do IRPJ e da CSLL anuais. Trata-se de técnica de tributação que implica antecipação do recolhimento de valores que, presumidamente, seriam devidos em 31 de dezembro de cada ano. Por isso, na apuração dos tributos no último dia do ano-calendário (critério temporal do IRPJ e da CSLL) devem ser consideradas as quantias antecipadas e, ainda, se estas forem superiores ao débito efetivo, cabe sua restituição. (...)

Tem-se, por conseguinte, manifesta indissociabilidade do IRPJ e da CSLL pagos no regime de estimativa e aqueles devidos ao final do ano-calendário.

Esse o motivo pelo qual concluo: (i) se for identificada a falta de recolhimento do IRPJ por estimativa antes do encerramento do período de apuração anual, cabe a exigência de multa isolada, incidente sobre os valores que deixaram de ser recolhidos; (ii) se a não-antecipação do IRPJ e da CSLL por estimativa for verificada depois de encerrado o período de apuração anual, têm-se por exigíveis o imposto e a contribuição suplementares, acompanhados de multa de ofício, não havendo mais que falar da aplicação de multa isolada. (...)" (destaques da Impugnante)

3.53. Dessa forma, os valores recolhidos antecipadamente a título de IRPJ e de CSLL e os valores apurados no ajuste anual não são obrigações autônomas, pois se completam dentro da sistemática de tributação pelo "Lucro Real Anual".

3.54. Embora tratando da exigência concomitante da multa de ofício e da multa isolada, vale destacar o entendimento do Prof. PAULO DE BARROS CARVALHO, manifestado no Parecer Jurídico anexo (doc. 06), que repudia a aplicação de dupla penalidade sobre os mesmos fatos (princípio do non bis in idem):

"(. .) Multa de ofício e multa isolada decorrem da mesma situação fática: ausência de recolhimento de tributo. Por conseguinte, considerando que a um mesmo fato ilícito não podem ser aplicadas duas sanções, mormente quando suas bases de cálculo são semelhantes, inadmissível a exigência simultânea de multa isolada e de multa de ofício para inadimplementos verificados em dado exercício fiscal. (...)"

(destaques da Impugnante).

3.55. É também este o entendimento de MARCO AURÉLIO GRECO:

"(...) As multas previstas no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 têm por pressuposto a ocorrência de falta de pagamento ou recolhimento de imposto ou contribuição. As circunstâncias descritas em seu §1º dizem respeito aos modos de cobrança, mas não configuram novas hipóteses de incidência da penalidade. O imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro líquido, no caso concreto, são devidos anualmente em função do lucro real efetivamente apurado.

O recolhimento por estimativa é legalmente exigido em contemplação da expectativa de obtenção de lucro real até o final do período apuração.

Os valores pagos mensalmente não são exigências diferentes do imposto e da contribuição devidos anualmente. Falta da pagamento ou recolhimento, a rigor, só existe depois de encerrado o período de apuração, pois aí é que será aferida a existência, ou não, de base de cálculo positiva. Os contribuintes realizaram apenas uma conduta (conjunto de operações) em junho de 1998, com efeito provisório na apuração mensal e reflexo efetivo apenas na apuração anual. Descabe a aplicação de duas penalidades pelo mesmo fato. (...)"

(Marco Aurélio Greco, Revista Dialética de Direito Tributário nº 76, páginas 160/161, destaques da Impugnante)

3.56. Assim, a exigência concomitante da multa de mora e da multa isolada configura manifesto bis in idem, ou seja, aplicação de duas penalidades sobre a mesma infração, ou, no mínimo, a chamada continência lógica (ou consunção), revelada pelo fato de que a multa de mora aplicada sobre o IRPJ e a CSLL apurados no ajuste dos AC 2007 e 2008 absorve a multa que seria aplicável em razão da falta de pagamento das estimativas (meras antecipações dos tributos devidos no ajuste anual).

3.57. Traz jurisprudência administrativa em socorro de sua tese, concluindo que:

“É certo que a jurisprudência mencionada pela Impugnante aborda, especificamente, a impossibilidade de exigência concomitante da multa de ofício e da multa isolada. Entretanto, o mesmo raciocínio desenvolvido nos reiterados julgados da 1ª Turma da CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS para afastar a exigência concomitante da multa de ofício e da multa isolada deve ser aplicado para afastar a exigência concomitante da multa de mora e da multa isolada”.

3.58. Com efeito, o CTN não faz qualquer diferença entre a multa de mora e a multa de ofício, tratando-as como punição ao contribuinte que não pagou o tributo a seu tempo e modo, ou seja, sanção fiscal.

3.59. A multa de mora é aplicada na hipótese de tributo não pago pelo contribuinte no seu vencimento, e a multa de ofício é aplicada na hipótese de tributo apurado pela autoridade administrativa em procedimento de fiscalização, possuindo ambas as multas natureza punitiva. Traz jurisprudência.

3.60. Demonstrado, portanto, que a multa de mora possui natureza punitiva, deve ser aplicada a jurisprudência pacífica da 1ª Turma da CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS sobre a impossibilidade de exigência concomitante de 2 (duas) multas em decorrência do mesmo fato (não recolhimento do IRPJ e da CSLL em determinado AC), cancelando-se, por conseguinte, a exigência da multa isolada.

3.61. Afinal, não é razoável admitir que o contribuinte de boa-fé que, espontaneamente, recolhe o tributo acrescido da multa de mora, tenha o seu caso julgado diversamente daquele contribuinte que, simplesmente, não faz nada e aguarda o lançamento de ofício, se beneficiando, ainda, com o cancelamento da multa isolada.

3.62. Sobre o assunto, é de rigor conferirmos o entendimento do Prof. PAULO DE BARROS CARVALHO, manifestado no Parecer Jurídico anexo (doc. 06):

“(...) A Lei nº 11.488/07, resultado da conversão da Medida Provisória nº 351/07, não alterou a disciplina jurídica da multa isolada, em termos de previsão do ilícito e

atribuição sancionatória. Esse diploma teve por objetivo apenas alterar o percentual da multa isolada, reduzindo-a de 75% para 50%. As exposições de motivos das leis figuram como importante elemento para a construção do sentido normativo, visto que consolidam os principais traços da enunciação, permitindo evidenciar a vontade do legislador. E a exposição de motivos da Medida Provisória nº 351/07, convertida na Lei nº 11.488/07, é expressa em consignar a finalidade de reduzir o percentual da multa isolada. Não se pretendeu modificar a sistemática sancionatória.

Continua plenamente aplicável, portanto, o entendimento consolidado pelo antigo Conselho de Contribuintes, atualmente reformulado no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e exposto enfaticamente neste estudo, no sentido de, encerrado o ano-calendário, ser inadmissível cobrança de multa isolada por inadimplemento de estimativas de IRPJ e de CSLL, sendo descabida, também, a cumulação de multa isolada e de multa de ofício. (...)"

3.63. Além disso, e sob a perspectiva literal da nova redação, observa-se que o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 está a dispor que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:”, sendo que o inciso I dispõe sobre a multa de ofício de 75% e o inciso I I dispõe sobre a multa isolada de 50%.

3.64. Caso o legislador pretendesse autorizar a exigência concomitante da multa de mora de 20% e da multa isolada sobre o mesmo fato, o teria feito expressamente! Traz jurisprudência administrativa.

3.65. Em conclusão, desde a redação anterior do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 até os dias de hoje, jamais foi permitida a exigência concomitante de multa isolada e de multa de ofício, bem como a exigência concomitante de multa isolada e de multa de mora.

3.66. Assim, está demonstrado que a atual redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 também não legitima a exigência de multa isolada quando a conduta do contribuinte foi apenas anteriormente com outra multa, como é o caso da multa de mora, sendo que, eventual dúvida quanto à interpretação daquele dispositivo, deve ser dirimida com base no artigo 112 do CTN: (...).

3.67. Por todo o exposto, deve ser cancelada a exigência da multa isolada, tendo em vista que, sobre os tributos apurados no ajuste dos AC 2007 e 2008, foi aplicada, anteriormente ao início do procedimento fiscal, a multa de mora, nos termos do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996.

II.2.2. Da denúncia espontânea artigo 138 do CTN (argumento específico para o cancelamento da multa isolada relativa ao AC 2008)

3.68. Na remota hipótese de serem superados todos os argumentos de defesa apresentados acima, o que se admite apenas para argumentar, pelo menos, deverá ser cancelada a multa isolada relativa ao AC de 2008, tendo em vista o disposto no artigo 138 do CTN.

3.69. Com efeito, conforme demonstrado no item "II.1" desta defesa, é absolutamente improcedente o lançamento do IRPJ relativo ao AC 2008 e, portanto, deverá ser cancelada a sua exigência.

3.70. O cancelamento da exigência do IRPJ relativo ao AC de 2008, formalizada pela fiscalização nos presentes autos, representa o reconhecimento de que o tributo apurado pela Impugnante, anteriormente ao início do procedimento fiscal, no valor de R\$5.239.327,25, está correto.

3.71. Estando correto o IRPJ apurado pela Impugnante no ajuste do AC de 2008, no valor de R\$5.239.327,25, é de se reconhecer, por consequência, a ocorrência da denúncia espontânea, nos termos do artigo 138 do CTN, cancelando-se a multa isolada exigida nos presentes autos.

3.72. De fato, antes do início do procedimento fiscal (ou seja, espontaneamente), a Impugnante (I) apurou o IRPJ devido, no valor de R\$5.239.327,25; (II) em 03/12/2009, efetuou o pagamento do IRPJ apurado, acrescido dos juros e da multa de mora (doc. 04); e (III) em 04/12/2009, retificou a DIPJ e a DCTF para declarar o débito apurado e pago (doc. 05).

3.73. Dessa forma, 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 CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. Confira-se, a título exemplificativo, o seguinte Acórdão da 2ª Turma da CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS:

“TRIBUTO RECOLHIDO A DESTEMPO DENÚNCIA ESPONTÂNEA MULTA MORATÓRIA INDEVIDA. O instituto da denúncia espontânea, previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, exclui a responsabilidade pela infração e impede a exigência de multa de mora, quando o tributo for pago, com os respectivos juros de mora, antes do início do procedimento fiscal e em momento anterior à entrega de DCTF, de GIA, de GFIP, entre outros, tal qual ocorre no caso em tela. Precedentes da CSRF e do Egrégio STJ.” (Processo Administrativo nº 13977.000023/200118, Recurso nº 152.547, Acórdão nº 920200.257, Relator Conselheiro Gonçalo Bonet Allage, 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de julgamentos de 22/09/2009, destaques da Impugnante).

3.74. Aliás, os próprios AFRFB reconheceram a espontaneidade da Impugnante, conforme se verifica claramente do seguinte trecho do termo de verificação fiscal: (...).

3.75. Demonstrado, portanto, que a Impugnante, espontaneamente, (I) apurou corretamente o IRPJ devido no AC de 2008; (II) pagou integralmente o tributo devido no AC de 2008, acrescido da multa de mora e dos juros; e (III) posteriormente, retificou a DIPJ e a DCTF para declarar o débito apurado e pago; deve ser cancelada a multa isolada aplicada, tendo em vista o disposto no artigo 138 do CTN.

3.76. A jurisprudência administrativa e judicial é pacífica no sentido de que, configurada a denúncia espontânea, nos termos do artigo 138 do CTN, toda e qualquer penalidade deve ser cancelada, como é o caso da multa de mora, da multa de ofício e, também, da multa isolada.

3.77. Da mesma forma que a multa de mora e a multa de ofício, a multa isolada é aplicada para apenar o contribuinte em virtude do não pagamento do tributo e, como não há qualquer restrição no artigo 138 do CTN, o instituto da denúncia espontânea também se aplica ao presente caso para cancelar a sua exigência.

3.78. Por outro lado, o entendimento manifestado pelos AFRFB no termo de verificação fiscal está a indicar que, a única forma de evitar a aplicação da multa isolada, seria o recolhimento das estimativas com o acréscimo dos juros e da multa de mora.

3.79. Ocorre que, especificamente no caso concreto, as retificações das declarações fiscais e a apuração de IRPJ a pagar foram realizadas após o encerramento do AC de 2008, de modo que a Impugnante não tem a obrigação de efetuar o recolhimento das estimativas, pois não são mais devidas, mas apenas o recolhimento do próprio imposto apurado no ajuste.

3.80. Ora, se após o encerramento do AC a estimativa não é devida e tendo a Impugnante recolhido o imposto apurado no ajuste com o acréscimo dos juros e da multa de mora, é evidente que a falta cometida no AC de 2008 foi efetivamente regularizada.

3.81. Dessa forma, ainda que se entenda correto o entendimento sustentado pelos AFRFB, não é razoável admitir a exigência da multa isolada no caso concreto, especialmente porque o valor que seria devido a título de IRPJ no curso do AC de 2008 foi integralmente recolhido no ajuste, acrescido da multa de mora e dos juros.

3.82. Por mais esse motivo (denúncia espontânea), portanto, não deve prevalecer a exigência da multa isolada relativa ao AC de 2008.

III DAS CONCLUSÕES E PEDIDO

3.83. Ante o exposto, e considerando-se que:

(I) é absolutamente improcedente a exigência do IRPJ relativo aos AC 2007 e 2008;

(II) não deve prevalecer a multa isolada aplicada após o encerramento dos AC 2007 e 2008, e exigida concomitantemente à multa de mora aplicada, antes do início do procedimento fiscal, sobre o valor dos tributos apurados no ajuste; e

(III) para o AC de 2008, estão preenchidos os requisitos necessários para a configuração da denúncia espontânea, nos termos do artigo 138 do CTN, de modo que, por mais esse motivo, deve ser cancelada a multa isolada; é a presente para requerer o acolhimento da impugnação, com o julgamento de improcedência da autuação, cancelando-se integralmente a exigência fiscal.

Com base nessas razões, apreciando os fundamentos da impugnação apresentada, conclui a r. DRJ pela PARCIAL PROCEDÊNCIA do lançamento, mantendo parcialmente o crédito tributário constituído, em acórdão que, inclusive, assim restou ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

ESTIMATIVAS RECOLHIDAS A MENOR. MULTA ISOLADA LANÇADA APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. POSSIBILIDADE.

Correta a aplicação de multa isolada sobre a parcela do IRPJ calculado por estimativa não recolhido verificado após o término do ano-calendário, conforme previsto na legislação de regência.

VALOR DO IMPOSTO APURADO NA DIPJ E INFORMADO EM DCTF.

O valor a ser informado na DCTF referente ao mês de março do ano seguinte ao período de apuração é o mesmo apurado na DIPJ, sendo que o recolhimento deve ser atualizado considerando a taxa Selic de fevereiro (do ano seguinte) até o mês anterior ao do pagamento, e de 1% neste mês, conforme corretamente recolheu a Impugnante em relação ao ano-calendário (AC) 2008. Este débito foi corretamente informado na DCTF de março/2009.

IRPJ APURADO NO ANO-CALENDÁRIO 2007. ADESÃO AO PARCELAMENTO INSTITUÍDO PELA LEI Nº 11.942/2009.

A Impugnante informou corretamente o débito de IRPJ apurado na DIPJ 2008 (AC 2007) na DCTF referente ao mês de março/2008 e aderiu, antes do início do procedimento fiscal, ao Parcelamento previsto na Lei nº 11.941/2009.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Regularmente intimada a contribuinte dos termos da decisão proferida por meio do AR recebido no dia 06/12/2011, interpõe ela então, no dia 04/01/2012, o seu competente Recurso Voluntário, visando, especificamente, a discussão a respeito da validade da exigência da multa isolada – exclusivamente -, buscando, com isso, o cancelamento integral do auto lavrado, nos termos ali, então, especificamente apresentados.

Esse é o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER

Sendo tempestivo o recurso voluntário interposto, dele conheço.

Nos termos do relatório apresentado, após a análise dos argumentos aduzidos pela contribuinte, conforme verificado, restou definido o entendimento da douda DRJ no sentido de i) *Cancelar a exigência do IRPJ relativo aos anos-calendário de 2007 e 2008; e ii) Manter a exigência da multa isolada, calculada sobre as “estimativas” de IRPJ que não teriam sido recolhidas no curso dos anos-calendário de 2007 e 2008.*

O Recurso Voluntário apresentado, como se verifica, trata, exclusivamente, da pretensão de desconstituição da cobrança da referida multa isolada, destacando, entre os diversos argumentos ali desenhados, a verificação, na hipótese, da caracterização da ocorrência de efetiva denúncia espontânea (tendo em vista a retificação das informações inicialmente lançadas, antes de qualquer providência da Fiscalização) e a aplicação, na hipótese, dos mais recentes entendimentos jurisprudenciais sobre a matéria.

Pois bem. Antes de quaisquer análises a respeito das disposições normativas de regência, necessária se faz a análise, da hipótese, da possibilidade (ou não) de configuração da argüida “denúncia espontânea” da forma como pretendido.

Conforme apontado nas linhas primevas do relatório lançado, a situação especificamente relacionada aos fatos objeto da fiscalização realizada foram assim então apontados:

2.6. A título de informação, a ação fiscal conduzida pela Defis/SPO teve seu início em 10/07/2009 e foi encerrada em 13/08/2010, e autorizava a fiscalização dos AC 2005 e 2006.

2.7. Constatou-se que, em relação ao Livro de Apuração do Lucro Real — LALUR e ao Livro de Apuração da Base de Cálculo da CSLL (BCCSLL), AC 2007 a 2009, apresentados pelo contribuinte, foram retificadas as informações relativas aos AC 2007 e 2008, adicionando-se as despesas indedutíveis de amortização do ágio.

2.8. Como consequência, o contribuinte retificou também:

2.8.1. em 27/11/2009, a DIPJ 2008 e a DCTF Março/2008 (fls. 596/604, 635/637);

2.8.2. em 04/12/2009, a DIPJ 2009 e a DCTF Março/2009 (fls. 605/612, 648/650).

Pelo que se verifica, instaurado um procedimento fiscal relacionado aos anos-calendário 2005-2006, buscou a contribuinte a retificação voluntária dos registros contábeis relativos aos anos de 2007 a 2008, alterando, assim, o indevido aproveitamento do ágio apontado e, com isso, buscando a sua respectiva adequação fiscal.

A decisão de primeira instância, por seu turno, deixa muito bem plasmada a situação relativa à espontaneidade da contribuinte em relação a este ponto, destacando que ela, *sponte próprio*, promoveu a retificação dos competentes registros fiscais, incluindo a diferença dos créditos apurados no parcelamento de que trata a Lei 11.941/2009.

A discussão então remanescente nestes autos, cinge-se à discussão a respeito do reflexo possível da espontaneidade apontada sobre os montantes aplicados a título de multa isolada, o que, recentemente, fora objeto de específica manifestação pelo Colendo STJ, quando, no julgamento do REsp 1149022/SP, assim deixou assentado:

Processo REsp 1149022 / SP RECURSO ESPECIAL 2009/0134142-4
Relator(a) Ministro LUIZ FUX (1122)
Órgão Julgador S1 - PRIMEIRA SEÇÃO
Data do Julgamento 09/06/2010
Data da Publicação/Fonte DJe 24/06/2010
RT vol. 900 p. 229

Ementa

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

- 1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.*
- 2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).*
- 3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).*
- 4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o*

crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.

5. *In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138): "No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, Antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório. Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional."*
6. *Consequentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine.*
7. ***Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.***
8. *Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Hamilton Carvalhido e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator. Compareceu à sessão, o Dr. LUIZ PAULO ROMANO, pelo recorrente.

A respeito do entendimento aqui exarado, relevante se faz o destaque às disposições do PARECER PGFN/CRJ/Nº 2124 /2011, aprovado pelo Ato Declaratório nº 08/2011, que fazendo referência ao julgado aqui apontado, expressamente opina pela aplicação do entendimento, evitando-se, assim, a manutenção de discussões em sentido diverso daquele que apontado pela Colenda Corte Superior.

Não bastassem essas razões, relevante ainda se faz o destaque às expressas disposições do Art. 62-A do RICARF, que, estabelecendo como de observância obrigatória o entendimento exarado em regime de recursos repetitivos pela Corte Superior, assim expressamente assenta:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de

1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.

Diante dessas circunstâncias, verificando-se, na hipótese, a possibilidade de configuração da hipótese fática apontada nos autos, entendo pela adequada aplicação das disposições contidas nos atos aqui referenciados, seja pelo teor do julgamento promovido nos autos do Resp 1149022/SP sob as sistemáticas próprias previstas nas disposições do Art. 543-C do CPC, ou ainda pelas disposições do retratado PARECER PGFN/CRJ/Nº 2124/2011, conclui-se pela impossibilidade da exigência da penalidade pecuniária apontada, devendo assim, então, ser efetivamente desconstituído o lançamento efetivado.

Por essas razões, VOTO no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, determinando a desconstituição da multa isolada apontada, nos termos e fundamentos aqui, então, especificamente destacados.

É como voto.

CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER - Relator

Voto Vencedor

Com o devido respeito às valiosas considerações do Ilustre Conselheiro Relator, o Colegiado divergiu do entendimento acerca da incidência da multa isolada sobre as estimativas não recolhidas.

Para o Colegiado, descabe falar, no presente caso, em aplicação das disposições do art. 138 do Código Tributário Nacional, eis que o crédito tributário decorrente da obrigação nascida a partir das retificações efetuadas pela contribuinte efetivamente não foram recolhidas.

Conforme foi relatado, a contribuinte, espontaneamente, retificou a apuração da base de cálculo do imposto para incluir despesas indedutíveis. Contudo, relativamente aos valores mensais devidos a título de antecipação (estimativas), a Fiscalização constatou que as bases de cálculo correspondentes não foram adequadamente reconstituídas, motivo pelo qual formalizou exigência relativa à multa isolada.

Correto, à luz do entendimento do Colegiado, o procedimento adotado pela Fiscalização, vez que para fazer desaparecer a aplicação da penalidade a contribuinte deveria ter efetuado o recolhimento das antecipações obrigatórias, devidamente reconstituídas a partir do cômputo das despesas não dedutíveis.

Inaplicável, no caso, o Resp 1149022, referenciado pelo Ilustre Conselheiro Relator, e, por decorrência, as disposições do art. 62 A do Regimento Interno, vez que, como já dito, ausente o pagamento das estimativas devidas em razão da retificação empreendida pela contribuinte.

A Recorrente trouxe argumentos no sentido de que a exigência da multa isolada concomitante com a multa moratória é vedada e que tal sanção não pode ser exigida após o término do período-base.

O Colegiado, entretanto, filiou-se ao entendimento de que, no caso, inexistente duplicidade de incidência sobre um mesmo fato, pois, na situação sob análise, se está diante de duas infrações distintas, quais sejam: a) falta de recolhimento do imposto em razão da ausência de adição de despesa indedutível; e b) falta de recolhimento das antecipações obrigatórias (estimativas), devidas a partir da recomposição das correspondentes bases de cálculo.

Predominou, no julgamento, o entendimento de que a norma legal aplicada (art. 44 da Lei nº 9.430/96) revela obrigações distintas que, uma vez inobservadas, podem ensejar a aplicação da sanção. A primeira, consubstanciada no dever de recolher imposto e contribuição com base em estimativa a que se submetem as pessoas jurídicas que, por opção, apuram o resultado tributável anualmente. A segunda, decorrente da opção em questão, surge em consequência da eventual apuração de saldo positivo no resultado tributável anual.

Acresceu-se, ainda, que o simples fato de as infrações terem sido apuradas por meio de um mesmo procedimento revela, apenas, concomitância de verificação das

irregularidades, não constituindo, contudo, causa capaz de fazer desaparecer a infração antes cometida.

Destacou-se, também, que a variação do aspecto temporal da apuração reflete a evidência de que, no caso, estamos diante de duas infrações absolutamente distintas. Nessa linha, tomou-se por exemplo a situação em que, no curso do período-base de incidência, apurou-se receita omitida e, em razão disso, aplicou-se a multa isolada em virtude da insuficiência de recolhimento das estimativas devidas. Noutro momento, restou verificado que a mesma receita, antes omitida, também não foi considerada nas bases de cálculo do tributo e da contribuição devidos. Fica claro que, nessa circunstância, o tributo, assim como a contribuição, serão lançados com a multa de ofício correspondente, não havendo que se falar, nesse caso, em duplicidade de sanção sobre o mesmo fato.

Não mereceu guarida, também, o argumento de que a sanção combatida só pode ser aplicada se tivesse sido exigida antes do término do período-base, eis que inexiste na norma penal tributária qualquer alusão a esse fato.

Mantida, assim, a multa isolada decorrente da falta de recolhimento das estimativas devidas.

Wilson Fernandes Guimarães – Redator Designado