



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.720092/2014-60
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-004.341 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de dezembro de 2019
Recorrente PETROBRAS TRANSPORTE S.A - TRANSPETRO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

PAGAMENTO APENAS DOS JUROS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA.

À luz do art. 138 do CTN, o pagamento dos juros, apenas, não é o bastante para configurar a denúncia espontânea. Sem o pagamento também do principal, não se pode entender configurada a denúncia espontânea.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos a Relatora e os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Paula Santos de Abreu, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Murillo Lo Visco.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio – Relatora

(assinado digitalmente)

Murillo Lo Visco – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Murillo Lo Visco, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Paula Santos de Abreu e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração de multa exigida isoladamente, referente ao art. 44, da Lei n. 9430/96, e concernentes a estimativas mensais do IRPJ e CSLL do ano-calendário 2009.

De acordo com o TVF (fls.05), o auto de infração original, lavrado em 23/01/2014 foi resultado do procedimento de fiscalização que teve o objetivo de apurar multas devidas em função de diferenças do IRPJ/CSLL sobre estimativas não recolhidas. Após a lavratura, constatou-se erro material consistindo no lançamento a menor de multa calculada sobre a diferença de IRPJ, razão pela qual o referido auto de infração foi complementado.

A diferença recolhida para o PA 11/2009 era de R\$ 5.110.406,65, gerando a multa isolada devida de R\$ 2.555.203,33, mas por equívoco, foi efetuado o lançamento do valor de R\$ 868.804,74, razão pela qual lavrou-se auto de infração sobre a diferença, no montante de R\$ 1.686.398,59.

Em resposta ao questionamento do fisco, a contribuinte informou que em 2012 teria verificado equívocos nas estimativas de 2009, na apuração de balanço de suspensão. Assim, teria pago os juros por compensação, mas não pagou a diferença do principal por ter apurado saldo negativo no fim do período, bem como não pagou a multa isolada, por entender encontrar-se sob o benefício da espontaneidade, conforme arts. 138 do CTN, e Despacho SNI de 13/12/2011 - DO de 15/12/2011.

A fiscalização, todavia, não aceitou a argumentação e efetuou o lançamento ora discutido. Após a lavratura do auto de infração, houve complementação posterior, pela identificação de lançamento de ofício a **menor** da multa isolada relativa à estimativa de IRPJ de 11/2009. Em decorrência disso, foi reaberto novo prazo para Impugnação, nos termos do art. 18, §3º do Decreto n. 70.235/72.

Irresignada, a contribuinte apresentou a Impugnação de fls. 59/84, na qual alegou, resumidamente, o seguinte:

- A) Que em 2012 percebeu equívocos ocorridos em 2009, retificando suas DCTFs para maior. Diante mencionada retificação, quitou, por compensação a diferença do principal por ter apurado saldo negativo de IRPJ/CSLL no ajuste do ano de 2009.
- B) Não quitou a multa em razão do instituto da denúncia espontânea.
- C) Não deve ser penalizada por não recolher tributo em relação ao qual realizou pagamentos a maior, ao longo de 2009, ou seja, as antecipações extrapolaram o valor efetivamente devido em todo ano. Trata-se, portanto, de punição sem qualquer prejuízo ao fisco.
- D) A multa só seria aplicável se a autoridade fiscal, em fiscalização ao longo do ano-calendário, detectasse o pagamento das antecipações a menor, ou seja, antes de 31/12;

- E) Em que pese os arts. 15 e 16 da IN 93/97, tratando como dois fatos geradores distintos a estimativa e o IRPJ devido em 31/12, tal norma não deve prevalecer sobre a Lei n. 9430/96, art. 44.
- F) As estimativas não são devidas em qualquer hipótese, desde que encerrado o ano-calendário; assim, tendo em vista que a Impugnante recolheu montante superior ao devido em 31/12/2009 e a autuação surgiu em 23/01/2014, resta evidente a inaplicabilidade da multa imposta;
- G) A imposição da multa caracteriza enriquecimento ilícito e afronta ao princípio da verdade real

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ) negou provimento à impugnação. A decisão recebeu a seguinte ementa (fls. 306/316):

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2009

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

Uma vez efetuada a opção pela forma de tributação com base no lucro real anual, a pessoa jurídica fica sujeita a antecipações mensais do imposto, calculadas com base em estimativa.

O não recolhimento ou o recolhimento a menor do tributo sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada no percentual de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do imposto de renda mensal calculado sobre base estimada que deixar de ser recolhido, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal, no ano-calendário correspondente.

A apuração de eventual saldo negativo não é capaz de infirmar a incidência da multa exigida isoladamente quando se verifique falta de pagamento das estimativas, mormente, quando se apura lucro fiscal e base positiva para a CSLL no fim do período.

PRINCÍPIO DA ISONOMIA. MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE.

Não é razoável deixar de cobrar multa de quem deixou de pagar estimativas regularmente, pois seria aplicar a este contribuinte o mesmo tratamento daquele que as recolheu, tempestivamente, e de forma esmerada.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2009

JULGADOS COLEGIADOS. VINCULAÇÃO. EFEITOS.

Julgados trazidos à Impugnação destituídos de eficácia normativa, por não constituírem-se em normas complementares de Direito Tributário não geram efeitos a terceiros, sendo aplicáveis e vinculativos somente ao

caso concreto a que se referem; dessa forma, terão caráter meramente ilustrativo para casos outros.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2009

ATIVIDADE FISCAL É VINCULADA À LEI TRIBUTÁRIA. AFRONTA AO DEVIDO PROCESSO LEGAL. INEXISTÊNCIA.

A autoridade fiscal tem sua atividade pautada no princípio da estrita vinculação à lei tributária, de modo que, sendo a hipótese legal de lançamento subsumida ao caso concreto, não há que se alegar, em sede de julgamento administrativo, enriquecimento ilícito estatal ou afronta ao princípio da verdade real, ou mesmo de afronta ao devido processo legal, ante a constatação da ocorrência do fato jurígeno tributário.

MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE. ALEGAÇÃO DE FALTA DE INTUITO DOLOSO.

A alegação de falta de intuito doloso relativamente à hipótese de multa exigida isoladamente, nos termos do art. 44 da Lei n. 9.430/96 não afeta o objeto do lançamento, uma vez que os fatos caracterizadores da multa são objetivos, não havendo análise de culpa no sentido lato.

Cientificada (fls. 324) a contribuinte apresentou o Recurso Voluntário de fls. 328/363, no qual reitera as razões já suscitadas quando da Impugnação. Em particular, suscita, preliminarmente, nulidade da decisão recorrida por ausência de motivação.

É o relatório.

Fl. 5 do Acórdão n.º 1402-004.341 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.720092/2014-60

Voto Vencido

Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, Relatora.

O recurso preenche os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual, dele conheço.

1) PRELIMINAR – ALEGAÇÃO DE NULIDADE POR AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Preliminarmente, alega a Recorrente nulidade da decisão recorrida por falta da devida fundamentação fática e jurídica e, consequentemente, por cerceamento do direito de defesa.

A alegação de nulidade da decisão recorrida não merece prosperar. Isso porque essa foi devidamente motivada, realizada dentro dos ditames delineados em lei, apresentando de forma clara e objetiva os motivos para manutenção do lançamento.

Sendo assim, eventuais discordâncias quanto às razões ali elencadas são matérias de mérito. Coerente com as premissas acima expostas são as disposições legais do Decreto nº 70.325/72 sobre a nulidade dos atos administrativos abaixo transcritas.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

O exame dos dispositivos supra mostra que só pode haver nulidade se o ato for praticado por agente incompetente ou, no caso dos despachos e decisões, se ocorrer o cerceamento do direito de defesa.

Em face do exposto, rejeito a alegação de nulidade.

2) MÉRITO

2.1) MULTA ISOLADA - ESTIMATIVAS

Em seu recurso voluntário a contribuinte alega que as estimativas são meras antecipações do montante devido ao final do exercício. Sendo assim, *“tendo em vista que a verificação do equívoco se deu após o fim do ano-calendário 2009, em julho de 2012, a Recorrente já tinha conhecimento do Ajuste Anual e da consequente apuração de saldo negativo*

no exercício, razão pela qual não recolheu o principal, tendo apenas quitado a parte referente aos juros mediante declaração de compensação”.

Nesse ponto, entendo correta a decisão recorrida. Isso porque, a multa prevista no art. 44, inc. II da Lei n. 9.430/96, será aplicável sempre que não for recolhido do IRPJ e a CSLL devidos por estimativas, ainda que tenha sido apurado, ao final, prejuízo fiscal ou base negativa por parte do contribuinte. Vejamos:

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

[...]

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. .

[grifos nossos]

As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos mensalmente são determinadas por meio da aplicação, sobre a receita bruta do mês, de percentuais estabelecidos pelo artigo 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, de acordo com as atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica.

Consoante se verifica pela redação das normas transcritas, são essencialmente duas as penalidades previstas no art. 44 retrotranscrito (*“serão aplicadas as seguintes multas”, “I...II”*): uma, exigida juntamente com o tributo faltante, nas hipóteses de *“de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata”*. Essa penalidade está valorada em 75% *“sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição”*; outra, exigida de forma isolada, no percentual de 50%, na hipótese da falta de recolhimento da estimativa

Além disso, porque a alínea "b" do mencionado artigo prevê que a referida multa será aplicada *“ainda que tenha-se apurado, ao final do período, prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL”*

Os recolhimentos efetuados mensalmente a título de estimativas (art. 2º, §§ 3º e 4º, da Lei nº 9.430, de 1996) não são definitivos, pois a apuração definitiva do tributo devido se dará somente ao final de cada ano-calendário. Esse o motivo pelo qual a penalidade pelo inadimplemento dessa obrigação é denominada multa isolada, uma vez que pode ser exigida independentemente de haver ou não tributo devido ao final do período de apuração.

É importante observar que, mesmo após a alteração legislativa do art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/96 entendo ser inviável a cumulação das multas de ofício e multa isolada por força do princípio da absorção ou concussão, conforme exposto pelo Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, no voto proferido no Acórdão 1402-002.899.

No entanto, não é essa a discussão na hipótese dos autos, uma vez que tanto a Recorrente quanto a autoridade fiscal estão de acordo quanto à existência de base de cálculo negativa ao final do ano-base. Sendo assim, entendo que a discussão central dos presentes autos refere-se a possibilidade de se aplicar o instituto da denúncia espontânea por meio da compensação.

2.2) DA APLICAÇÃO DO INSTITUTO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA AO LANÇAMENTO DA MULTA ISOLADA POR AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DAS ESTIMATIVAS.

Verifica-se que o lançamento discutido nos presentes autos foi efetuado porque a Recorrente quitou, mediante compensação, apenas as parcelas referentes aos juros e não recolheu a parcela referente a multa moratória por entender aplicável o instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional.

Verifica-se, assim, que dos valores lançados somente os valores relativos aos Autos de Infração de novembro de 2009 não foram compensados. Nos demais foram compensados os valores do principal e do juros de mora com o saldo negativo apurado pela Recorrente.

A jurisprudência do CARF é pacífica quanto a não aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea às multas por descumprimento de obrigação acessória, conforme se verifica pela Súmula nº 49 abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 49 - A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração.

No entanto, no caso da multa em questão, entendo que não pode ser vista como multa por descumprimento de obrigação acessória. Isso porque, nos termos do artigo 113 do CTN, as obrigações acessórias referem-se às obrigações de fazer ou não fazer, ao passo obrigações principais referem-se às obrigações de dar. Confira-se:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, **tem por objeto o pagamento de tributo** ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto **as prestações, positivas ou negativas**, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. *(grifamos)*

Verifica-se, assim, que o antecedente da multa isolada por ausência de recolhimento de estimativas é, nitidamente, uma obrigação principal, uma vez que a referida obrigação (recolhimento de estimativas) nada mais é do que a antecipação dos valores definitivamente apurados ao final do exercício. Sendo assim, inaplicável ao presente caso a Súmula CARF nº 49.

De todo modo, deve ser analisada a possibilidade de aplicação do instituto da denúncia espontânea nas hipóteses em que a extinção do crédito tributário se deu por meio de compensação e não por meio de pagamento.

Nesse ponto, é importante destacar a decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no julgamento do Acórdão nº 9101-003.687, publicada em 18/10/2018, no qual foi reconhecida a aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea, nas hipóteses de compensação:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano- calendário: 2009

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO.

A regular compensação realizada pelo contribuinte é meio hábil para a caracterização de denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, cuja eficácia normativa não se restringe ao adimplemento em dinheiro do débito tributário.

Assim como a decisão acima transcrita, entendo que a norma do art. 138 do CTN não se aplica apenas às hipóteses de *pagamento em dinheiro*: a norma de denúncia espontânea incide igualmente em face de outras hipóteses em que haja equivalente *adimplemento*, como é o

caso da regular compensação tributária. Não se trata de interpretação ampliativa ou restritiva, mas de reconhecimento do âmbito de incidência prescrito pelo legislador.

3) CONCLUSÃO

Em face de todo o exposto, dou provimento ao recurso

(Assinado digitalmente)

Júnia Roberta Gouveia Sampaio

Fl. 9 do Acórdão n.º 1402-004.341 - 1ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.720092/2014-60

Voto Vencedor

Conselheiro Murillo Lo Visco – Redator Designado

O presente caso envolve o lançamento de multa isolada em razão da falta de pagamento de estimativa mensal de IRPJ, referente a novembro de 2009, e a divergência com o entendimento da i. Relatora se estabeleceu apenas quanto ao item 2.2 de seu Voto, referente à denúncia espontânea, sendo esse o objeto deste Voto Vencedor.

Conforme restou esclarecido, em 2012, a Recorrente constatou que não havia recolhido estimativas mensais ao longo do ano de 2009. Mas, como já se encontrava encerrado o ano-base, entendeu que não mais era devido o recolhimento das referidas estimativas.

Sob esse cenário, para ver afastada a aplicação da multa isolada prevista na alínea “b” do inciso II do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na hipótese de falta de recolhimento de estimativas, a este Colegiado a Recorrente alega ter se socorrido do instituto da denúncia espontânea.

Ocorre que, para fins de ver caracterizada a denúncia espontânea, a Recorrente compensou apenas os juros de mora referente ao período iniciado pelo vencimento da estimativa mensal, sob o fundamento de que o recolhimento da estimativa não era mais devido à data da compensação.

Assim colocada a questão, sem a necessidade de entrar no mérito da possibilidade (ou não) de restar configurada denúncia espontânea nos casos em que tributo e juros não são pagos, mas compensados, fato é que, no presente caso, **a Recorrente pretende obter os efeitos da denúncia espontânea sem o pagamento (e nem mesmo a compensação) do principal,** recolhendo (ou melhor, compensando) apenas os juros de mora.

Ora, com a devida vênia, essa pretensão não pode ser acolhida. À luz do art. 138 do CTN, sem o pagamento do principal acrescido dos juros, não se pode pretender o efeito excludente da denúncia espontânea.

Por consequência, no presente caso, a multa isolada ora combatida permanece exigível, razão pela qual nego provimento do Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Murillo Lo Visco – Redator Designado