



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

Processo n° 17883.000096/2010-09
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.431 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de agosto de 2013
Matéria IRPJ - ESTIMATIVAS - MULTA ISOLADA
Recorrente PEUGEOT CITROEN DO BRASIL AUTOMÓVEIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2005

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

Em função de expressa previsão legal, deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá, Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Paulo Roberto Cortez, que davam provimento.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Carlos Pelá, Carlos Mozart Barreto Vianna, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Por bem resumir a controvérsia, adoto o Relatório da decisão recorrida abaixo transcrito:

Trata-se de auto de infração de multa isolada por falta de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica IRPJ sobre a base de cálculo estimada no valor total de R\$ 1.081.494,77.

O Termo de verificação de Ação Fiscal menciona, em síntese, que :

Segundo normas de instrução de preenchimento da DIPJ, ano calendário de 2005, Fichas 11 (Cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa) e 12 A (Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real PJ em Geral), o contribuinte deduziu, a título de Imposto de Renda Retido na Fonte, valores superiores aos apurados em levantamento realizado pelas DIRF apresentadas por diversos contribuintes declarantes, onde o montante apurado foi de R\$ 71.404,22, superior aos valores declarados nos meses de abril a dezembro de 2005 (Ficha 11) e os descritos na ficha 50 (Demonstrativo do Imposto de Renda e CSLL Retidos na Fonte) preenchida pelo contribuinte e que totalizou R\$ 64.201,69.

Através do Termo de Constatação Fiscal datado de 27/04/2010 foi dado conhecimento ao contribuinte da representação mencionada, na qual foi previsto o prazo de 05(cinco) dias para pronunciamento em relação a descrição dos fatos, sendo que, caso não fosse apresentado algum fato novo tendente a alterar a constatação lavrada, seria lançada a multa isolada decorrente de dedução indevida;

Pelo contribuinte foi apresentado um requerimento solicitando um prazo de 10 (dez) dias a contar de 07 de maio de 2010, para atendimento ao Termo de Constatação lavrado, o que não ocorreu.

Assim, com base nas DIRF, DCTF, DIPJ e pagamentos realizados no ano-calendário de 2005 foi elaborada a planilha denominada "ANEXO I" na qual é demonstrada a apuração do imposto de renda devido no respectivo ano, tendo sido constatado que foram deduzidos das bases de cálculo dos meses de maio, julho e setembro valores de IRRF superiores ao apurado pela fiscalização, resultando em pagamento menor nos respectivos períodos.

A contribuinte foi cientificada do feito em 27/05/2010, conforme cópia do aviso de recebimento de correspondência dos correios (AR) às fls. 25 e, irrisignada, apresentou sua impugnação em 28/06/2010 que, em síntese, contém as seguintes argumentações:

- Vale destacar que as estimativas recolhidas pelos contribuintes não possuem natureza tributária, vez que, como o próprio nome já diz, possuem caráter estimado e provisório, razão pela qual o tributo só é efetivamente devido quando de sua apuração anual em 31/12, no encerramento do exercício, momento no qual se apura realmente o quanto deverá ser recolhido aos cofres públicos (Transcreve considerações do Professor Marcos Vinicius Neder e Marco Aurélio Grecco);
- Na hipótese dos autos, a Impugnante apurou em 31/12/2005 saldo negativo de IRPJ no valor de R\$ 4.674.240,51 (quatro milhões, seiscentos e setenta e quatro mil, duzentos e quarenta reais e cinquenta e hum centavos), conforme se infere da leitura de sua

Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica—

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2206-2/06, Art. 6º, II, DFT/2006-2007. Autenticado digitalmente em 20/08/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 20/08

/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 20/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

DIPJ e da própria tabela anexada ao Auto de Infração pelo ilmo Fiscal Autuante; • Acrescente-se, ainda, que a base de cálculo da multa isolada, quando aplicada após o encerramento do anocalendarário, é sobre o valor apurado sobre o imposto efetivamente devido. (transcreve ensinamento de Marcos Vinicius Neder e ementa de acórdão do CSRF)

- Assim sendo, tendo em vista que a Impugnante nutriu no caixa da RFB valor consideravelmente superior (R\$ 4.674.240,51) ao efetivamente devido em 31/12/2005, resta evidente a inaplicabilidade da multa pretendida pelos limos Agentes Fiscais, visto que o entendimento do CARF sobre a matéria à época dos fatos geradores é no sentido de afastar a multa isolada ora aplicada à Impugnante.
- Há de se considerar que os parâmetros para fixação das multas devem obedecer aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, preceitos do Direito Tributário cuja função primordial reside na atuação consciente da Administração Pública, sem a imposição de punições além das necessárias ao atendimento do interesse público, como no caso em foco (transcreve ensinamentos de Marcos Vinicius Neder);

• Conclui-se que o Princípio da Proporcionalidade é aquele que norteia a Administração Pública quando esta procede com as imposições de sanções pecuniárias aos contribuintes, devendo esta, portanto, aplicar a multa de forma proporcional entre o delito, a sanção e o prejuízo econômico causado.

• Entretanto, assim não procedeu o fiscal, que, talvez por um lapso de atenção, aplicou a multa com base no art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07, multa esta mais gravosa à Impugnante.

• Isso porque os dispositivos apontados como infringidos na multa aplicada à Impugnante são oriundos da MP 351, de 22 de janeiro de 2007, ou seja, após a ocorrência dos fatos geradores que ensejaram a exação fiscal.

• Com efeito, até a edição da supracitada norma, o CARF entendia que, uma vez fechado o ano-calendarário, a base de cálculo era o imposto real apurado em 31/12, razão pela qual, caso o contribuinte apurasse saldo negativo ou prejuízo fiscal, a multa era afastada pois teria sua base de cálculo negativa.

• Convém notar, outrossim, que não se afigura razoável, tampouco proporcional, a multa aplicada à Impugnante, visto que encerrado o ano-calendarário de 2005, foi apurado saldo negativo. (Transcreve ensinamento de Carlos Roberto Siqueira Castro.

• Desnecessário acentuar, uma vez mais, que no presente caso não houve nenhum prejuízo aos cofres públicos, ao contrário, ao final do anocalendarário de 2005 a Impugnante dispôs de um saldo negativo passivo l de compensação em virtude de ter recolhido, através de estimativas mensais, valor superior ao efetivamente devido.

• Assim sendo, não se pode cogitar a possibilidade de se impor a multa com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07 ao caso presente, vez que não se verifica a perfeita subsunção do caso concreto ao princípio da proporcionalidade, pelo que a autuação originária transpõe uma afronta direta à Constituição e ao CTN, merecendo ser afastada de plano por esta C. DRJ.

A Contribuinte finaliza sua impugnação requerendo que o Auto de Infração seja julgado Improcedente.

O Órgão julgador de primeira instância prolatou o Acórdão 12-52.209 negando provimento à impugnação e mantendo a exigência da multa em sua integralidade.

Devidamente cientificado, o sujeito passivo recorre a este Colegiado ratificando em essência as razões expedidas na peça impugnatória.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto

O pagamento do imposto por estimativa foi instituído pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Essa Lei estabeleceu período de apuração trimestral para o IRPJ, com a opção anual sendo que, nesse último caso, existe a obrigatoriedade de recolher o tributo mensalmente, determinado sobre uma base de cálculo estimada mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Entendeu o legislador que, feita a opção pelo recolhimento por estimativa, a ausência ou insuficiência desses pagamentos constituiria em sanção passível de punição via multa de ofício calculada sobre o montante não recolhido e aplicada isoladamente, nos termos do inciso IV, do § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.

Neste Colegiado, alguns entendem que não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso bastaria a cobrança de eventual imposto apurado no ajuste acompanhado, aí sim, da respectiva multa

Esse posicionamento praticamente nega eficácia ao dispositivo legal supra mencionado, pois limitaria sua aplicabilidade a procedimentos de fiscalização efetuados durante o período sob exame. Além do mais, ignora a literalidade do texto legal que determina a aplicação da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ajuste, ou seja, a Lei determina claramente que a multa pode ser imputada após o encerramento do período e mesmo sem tributo apurado no ajuste.

A principal e respeitável linha argumentativa daqueles que defendem essa tese parte do próprio texto legal. Na redação original tem-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa

para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

(.....) (grifo acrescido)

Com base na redação do *caput* essa corrente defende que, mesmo na forma isolada, a multa incidiria sobre a totalidade ou diferença de tributo. Com a ressalva de que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, a lógica do pagamento de estimativas seria antecipar para os meses do ano-calendário o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria devido apenas ao final do exercício.

Sob essa ótica, a tese defende que o tributo apurado no ajuste e a estimativa paga ao longo do período devem estar intrinsecamente relacionados de forma a que a provisão para pagamento do tributo deve coincidir com o montante pago de estimativa ao final do exercício. Assim, concluem que só há que se falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

A princípio, alinhei-me nessa posição e com ela votei em alguns julgados. Hoje, após cuidadosa reflexão penso que essa tese está equivocada porque, apesar de sua construção lógica ser irrefutável, mistura situações distintas.

O texto original da lei estabelece que a multa isolada seria calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. Entendeu-se assim que o legislador estabeleceu uma norma de imposição tributária quando na verdade o não recolhimento das estimativas impõe a aplicação de uma regra sancionatória.

Aquela avaliação não mais se justifica a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

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.

(.....) (grifo acrescido)

Inexiste assim a estreita correlação entre o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano. Registre-se que essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa, Simplesmente torna mais clara a intenção do legislador.

Em recente pronunciamento nesta Câmara o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitativa, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Leonardo de Andrade Couto - Relator

CÓPIA