



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

Processo nº 18471.001050/2007-16
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-00.858 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de janeiro de 2012
Matéria AUTO DE INFRACAO. IRPJ. MULTA ISOLADA
Recorrente ECISA ENGENHARIA COMÉRCIO E INDÚSTRIA S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

IRPJ E CSLL. MULTAS ISOLADAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

Não cabe lançamento para exigência de multa pela insuficiência de recolhimento de estimativas nos casos em que o contribuinte, antes do início do procedimento fiscal recolheu o imposto devido acrescido de juros e multa moratória.

Recurso Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Os Conselheiros Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar e Albertina Silva Santos de Lima votaram pelas conclusões, por entenderem que a multa isolada não é devida, haja vista que antes do início da ação fiscal, o contribuinte retificou sua DIPJ e recolheu com multa de mora o valor apurado no ajuste anual, cujo valor do tributo superou as estimativas devidas, sendo que o valor das mesmas não foi subtraído nesse ajuste exatamente por não terem sido recolhidas. O Conselheiro Antônio José Praga de Souza apresentou declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente

Processo nº 18471.001050/2007-16
Acórdão n.º **1402-00.858**

S1-C4T2
Fl. 0

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Albertina Silva Santos de Lima. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

ECISA ENGENHARIA COMÉRCIO E INDÚSTRIA S.A., já qualificada nos autos, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF), recorre da decisão de primeira instância, que julgou procedente a exigência.

Consta da decisão recorrida o seguinte relato:

Trata o presente processo de autos de infração lavrados no âmbito da DEFIC/RJ, por meio dos quais são exigidos do interessado acima identificado multas isoladas de R\$ 1.181.921,71 (fls. 104/107) e de R\$ 429.467,99 (fls. 108/111) por falta de recolhimento sobre base de cálculo estimada, respectivamente, do imposto sobre a renda de pessoa jurídica-IRPJ e contribuição social sobre o lucro líquido- CSLL.

2. Conforme Termo de Verificação e Constatação Fiscal, à fl.97, foi apurada estimativa a menor, com base no balanço/balancete de suspensão/redução, uma vez que foram compensados prejuízo fiscal e base negativa de CSLL de exercícios anteriores, acima do limite legal de 30% nos meses de janeiro a julho e setembro a novembro de 2003. As multas correspondem a 50 % das estimativas não recolhidas.

3. Irresignado, o interessado apresentou a impugnação de fls. 125/152, acompanhada dos documentos de fls. 153/266, alegando, em síntese, o que se segue:

- no ano de 2003, procedeu ao levantamento anual do balanço patrimonial e das demonstrações financeiras, não só para fins societários como também tributários;

- em 2005, se deu conta que a compensação dos prejuízos fiscais efetuadas no ano- calendário de 2003 estava equivocada, pois não observara o limite legal de 30%;

- reconhecendo espontaneamente o erro cometido, recalculou o lucro real, recolheu as diferenças de IRPJ e CSLL, acrescidas de juros e multa de mora de 20%, conforme Darf em anexo, e retificou a DIPJ;

- todos os fatos ocorreram antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida por parte da Receita Federal do Brasil-RFB, o que caracteriza a hipótese de denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN;

- a multa isolada deve ser anulada, pois está incidindo sobre base de cálculo inexistente, uma vez que inexiste totalidade ou diferença de tributo;

- a multa foi calculada sobre as estimativas mensais, quando, em razão do encerramento do ano-calendário de 2003 e levantamento do respectivo balanço, só poderia ser calculada sobre eventual saldo devedor do IRPJ e da CSLL apurado com base no lucro real;

- o Fisco não pode exigir multa isolada concomitante com a multa de mora, por recolhimento em atraso de tributos;

- a multa isolada por falta de recolhimento mensal de estimativa não é exigível, porque versa sobre desatendimento “de mera obrigação acessória apurada após o encerramento do ano-calendário, sem repercussão na órbita do tributo”, prevalecendo apenas os tributos efetivamente apurados e integralmente recolhidos com base no lucro real;
- o autuante não poderia ter feito letra morta do disposto no art. 47 da Lei nº 9.430/1996 e ignorado a benesse conferida por este dispositivo legal;
- a base de cálculo da multa isolada estipulada pelo auditor fiscal está equivocada e não encontra guarida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, em sua redação original;
- o referido dispositivo foi alterado pela Medida Provisória nº 351/2005, atual Lei nº 11.488/2007; todavia, a legislação superveniente só se aplica a fato pretérito se for mais benigna para o contribuinte;
- a base de cálculo da multa isolada, por não cominar penalidade menos severa, deve permanecer inalterada, tal como prevista na lei vigente em 2003.
- partindo desta premissa, a multa isolada jamais poderia incidir sobre a estimativa não recolhida nos meses de janeiro a novembro de 2003;
- a multa isolada tem que se calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, jamais sobre a estimativa não recolhida à época.

A decisão recorrida está assim ementada:

MULTAS ISOLADAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. AJUSTE ANUAL. MULTA DE MORA. A falta de recolhimento de estimativas por contribuinte optante pela tributação com base no lucro real anual enseja a exigência de multa ofício isolada, ainda que o imposto devido por ocasião do ajuste final tenha sido recolhido espontaneamente acrescido de multa de mora, por tratar-se de infrações distintas.

Lançamento procedente.

Cientificada da aludida decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual contesta repisa as alegações da peça impugnatória e, ao final, requer o provimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Relator.

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33, do Decreto nº. 70.235 de 06/03/1972, foi interposto por parte legítima, está devidamente fundamentado e preenche os requisitos de admissibilidade. Assim, conheço-o e passo ao exame da matéria.

Conforme relatado, trata-se de exigência de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas, tendo em vista que o contribuinte utilizou-se de prejuízos fiscais em montante superior a 30% do lucro líquido.

No caso em tela o lançamento se constitui em multa isolada decorrente do recolhimento a menor de estimativas correspondente aos meses de janeiro a novembro de 2003 (IRPJ e CSLL), posto que antes de iniciado o procedimento de ofício, o interessado apresentou DIPJ retificadora e recolheu espontaneamente o IRPJ e a CSLL devidos em 31/12/2003, acrescidos de multa de mora.

Pelo que se depreende dos memoriais entregues, a recorrente invoca o benefício da denúncia espontânea.

Inicialmente, antes de entrar nas questões inerentes ao artigo 138 do CTN, registro meu entendimento de que após o encerramento do ano-calendário, quando já apurada a base de cálculo do IRPJ, não cabe a cobrança das antecipações mensais, devendo o lançamento considerar o fato gerador ocorrido em 31 de dezembro.

Para efeito da análise de aplicação ao caso das disposições do artigo 138 do CTN, há que se analisar se os valores pagos a título de estimativas têm natureza tributária, administrativa ou se estão inseridos numa terceira categoria, .

Para alguns, os valores recolhidos a título de estimativas não têm natureza de tributo, eis que, juridicamente, o fato gerador só será tido por ocorrido ao final do período anual (31/12). Para estes o valor do lucro – base de cálculo do tributo - só será apurado por ocasião do balanço no encerramento do exercício, momento em que são compensados os valores pagos antecipadamente em cada mês sob bases estimadas e realizadas outras deduções desautorizadas no cálculo estimado.

A priori, é relevante o argumento de que não se pode pagar tributo antes da ocorrência do fato gerador. Por esta ótica, em não sendo devido tributo antes da ocorrência do fato gerador, o valor recolhido a título de estimativas não tem natureza tributária. Seria obrigação de espécie não-tributária. Se considerada obrigação de natureza não-tributária só pode situar-se campo do direito civil ou administrativo.

Tenho que é falho o argumento supra de que só existe obrigação de pagar tributo se ocorrido o fato gerador. Há situações em que o tributo é devido antes da ocorrência do fato gerador. Veja-se, por exemplo, os casos de substituição tributária “para frente”, onde um contribuinte recolhe, no presente, os tributos devidos nas transações que irão ocorrer no futuro, inclusive com outros sujeitos integrantes da cadeia negocial.

Outro exemplo de recolhimento de tributo antes da ocorrência do fato gerador que pode ser citado é a tributação das pessoas jurídicas prestadoras de serviços, tributadas com base no lucro real. O fato gerador do imposto de renda destas empresas só ocorre em 31 de dezembro. No entanto, em cada operação, há retenção de Imposto de Renda Retido na Fonte. O valor retido na fonte é compensado com o imposto que vier a ser apurado em 31 de dezembro. Verificado a existência de prejuízo, o imposto retido na fonte passa a ser saldo negativo de imposto a compensar. Nem por isto é possível dizer que o Imposto de Renda Retido na Fonte, por se referir a acontecimento que se deu antes da ocorrência do fato gerador, não tem natureza de tributo. O mesmo ocorre com o recolhimento das estimativas. No meu entender, tanto as estimativas, assim como o imposto de renda retido na fonte, embora recolhidos antes do fato gerador, têm natureza de tributo. Tanto assim o é que, se recolhidos a maior, o prazo para pedir a restituição está previsto no Código Tributário Nacional e não na legislação civil ou administrativa.

Tenho que as estimativas inserem-se no conceito de tributo contido no artigo 3º do CTN como sendo “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” Ora, se as estimativas se inserem dentro do conceito de tributo, não há como dizer que estas não tenham natureza tributária.

Compreendendo as estimativas como sendo obrigações pecuniárias compulsórias, instituídas por lei e exigidas em moeda corrente, a conclusão a que chego é que estas têm natureza tributária. Assim, cabendo analisar se em relação elas aplicam-se às disposições do artigo 138, do CTN, que assim dispõe:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Em relação ao caso concreto, quando a lei fala que “a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea”, no que diz respeito à estimativa, esta responsabilidade corresponde à multa pelo não recolhimento do valor na data devida. Como a estimativa é antecipação de pagamento do tributo devido ao término do exercício, o contribuinte que tiver declarado parte de sua receita e recolhido integralmente os tributos devidos, ao retificar sua declaração de modo que aumente o IRPJ e a CSLL devidos, se esta declaração vier acompanhada do recolhimento integral do tributo, não há o que se falar em multa pelo não recolhimento das estimativas na data própria, sob pena de negar aplicação ao artigo 138 do CTN.

Por fim, registro que no caso concreto não prevalece a hipótese de que dado que pessoa jurídica estava sujeita ao pagamento do IR de forma estimada e não o fez, a consequência seria a aplicação de multa isolada, calculado sobre a totalidade ou diferença do tributo. Tal premissa somente é aplicável nos casos em que o sujeito passivo deixe de regularizar sua situação antes do início do procedimento fiscal. Não se pode considerar as disposições do artigo 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430, de 1996, desprezando as disposições do artigo 138 do CTN, como se estas não existissem.

Ao interpretar o alcance das disposições do artigo 138 do CTN, no REsp nº 1.149.022, submetido sob o regime do artigo 543-C, do CPC.

(.....)

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 Líquido, ano-base 1995 e posteriormente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecido a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório. Assim não houve declaração prévia e pagamento em atraso, mas sim 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.

....

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.”

Não há como negar que a multa pelo não recolhimento das estimativas tem natureza punitiva e, em assim sendo, em conformidade com o que foi decidido pelo STJ, conforme consta no item 7 da ementa do REsp nº 1.149.022, tem natureza sancionatória e, em assim sendo, encontra-se contemplada pela denúncia espontânea.

ISSO POSTO, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)
Moisés Giacomelli Nunes da Silva

Declaração de Voto

Antonio Jose Praga de Souza – Conselheiro

Nos debates realizados no julgamento deste processo tomei conhecimento de um único fato que, a meu ver, é determinante para cancelamento integral da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas: **o contribuinte recolheu o tributo apurado no ajuste anual, após o vencimento, mas antes do início da ação fiscal, com multa de mora, tendo deixado de subtrair as estimativas que não foram recolhidas.**

Tal procedimento, ao fim e ao cabo, implicou no recolhimento nas estimativas com multa de mora, haja vista que o tributo devido no ajuste anual superou a soma das estimativas (base de cálculo da multa isolada).

Ora, bastava o contribuinte ter feito parte desse recolhimento em DARF com os códigos das estimativas mensais e, obviamente, subtraído tais valores para apuração do saldo a recolher no ajuste anual, que teria adimplido a obrigação ensejadora da multa isolada.

Logo, há que se reconhecer que o contribuinte incorreu em erro de fato ao regularizar seus débitos e que estaria sujeito apenas a exigência dos juros de mora isolados, haja vista que o vencimento das estimativas ocorrem no transcurso do ano-calendário.

Frise-se que a constatação do recolhimento espontâneo da multa de mora, cuja base de cálculo foi superior à base da multa de ofício isolada, é fundamental para sustentar esse entendimento. Sendo assim, não há que se falar na aplicação do art. 138 do CTN visando a restituição do valor pago a título de multa de mora, em face da espontaneidade.

Por fim, cumpre registrar que os Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar e Albertina Silva Santos de Lima acompanharam este entendimento, conforme registrado na decisão do acórdão. Portanto, são estas as razões de decidir do Colegiado, que devem ser enfrentadas em eventual Recurso à CSRF.

Conclusão

Diante do exposto voto por dar provimento ao recurso, para cancelar a exigência da multa de ofício isolada, que não é devida haja vista que antes do início da ação fiscal, o contribuinte retificou sua DIPJ e recolheu com multa de mora o valor apurado no ajuste anual, cujo valor do tributo superou as estimativas devidas, sendo que valor das mesmas não foi subtraído nesse ajuste exatamente por não terem sido recolhidas

(assinado digitalmente)

Antonio Jose Praga de Souza