



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720253/2015-16
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-004.325 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de dezembro de 2019
Recorrentes TRANSMARONI TRANSPORTES BRASIL RODOVIARIOS LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

FALTA DE RECOLHIMENTO. CONFISSÃO DE DÍVIDA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DESCABIMENTO.

É incabível o lançamento de ofício voltado à constituição do crédito tributário referente ao IRPJ, consistente na diferença entre o valor do imposto anual apurado na DIPJ e o valor efetivamente recolhido pela contribuinte (DARF), ante a prova de que valor superior ao Imposto anual apurado já havia sido espontaneamente confessado pelo sujeito passivo, por meio de DCTF, a título de estimativas mensais.

DENUNCIA ESPONTÂNEA E PARCELAMENTO

O instituto da denúncia espontânea (art. 138 do CTN) não se aplica nos casos de parcelamento de débito tributário.

MULTA ISOLADA.

A coexistência jurídica das multas isolada e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. Na verdade, cada uma presta-se a punir uma conduta diferente. A patologia surge na sua *cumulação*, em autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada *consequência*, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio – Relatora

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

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório elaborado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (SC), ao qual farei, ao final, as inclusões necessárias.

Versa o presente processo sobre Auto de Infração (fls. 19 a 24) lavrado contra a contribuinte em epígrafe, com vistas à constituição de crédito tributário referente ao **Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)**, no valor de **R\$ 3.007.167,87**, e à **multa de ofício exigida isoladamente** por falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, no valor de **R\$ 1.643.755,70**, além de multa de ofício proporcional a 75% do tributo efetivamente devido e não recolhido, e juros moratórios, relativamente aos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2012.

Segundo descreve a autoridade autuante no Termo de Verificação Fiscal (fls. 27 a 31), o lançamento do referido imposto cumulado com os mencionados consectários legais decorreu da constatação das infrações seguintes:

a) Insuficiência de recolhimento e de declaração do IRPJ devido no período, constatada em face do cotejo entre a informação contida na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ/2013) e na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), consoante o seguinte demonstrativo (expresso em Reais):

(...)

b) Insuficiência de recolhimento e de declaração do IRPJ devido por estimativa no período, o que ensejou a aplicação de multas de ofício exigidas isoladamente, conforme evidenciado no seguinte demonstrativo (expresso em Reais):

Cientificada do lançamento, a contribuinte, irresignada, juntou os documentos de fls. 94 a 487, e apresentou a impugnação colacionada às fls. 81 a 93, onde, em síntese:

Alega que, em 28 de março de 2013, houve a entrega de DCTF retificadora de todos os meses de 2012, informando os valores devidos e não recolhidos, conforme descrição abaixo:

(...)

Aduz que, após o processamento das DCTF retificadoras, seguiu-se um pedido de parcelamento dos débitos em aberto atualizados, inclusive, de multa e juros de mora, protocolado em 03/06/2013, pedido este que foi deferido pela Receita Federal em 30/03/2015 (sic), sob protocolo nº 19679-408948/2013-98, conforme documentos anexos;

Dado este quadro, alega que referido parcelamento foi dividido em 60 (sessenta) parcelas referentes aos débitos em aberto existentes em 31/12/2012, calculados com multas e juros de mora, conforme demonstrativo abaixo reproduzido:

MÊS	IRPJ	MULTA	JUROS	TOTAL
jan/12	354.909,73	70.981,94	36.839,62	462.731,29
fev/12	174.433,19	34.886,63	16.675,81	225.995,63
mar/12	217.860,93	43.572,18	19.280,69	280.713,80
abr/12	82.313,80	16.462,76	6.675,64	105.452,20
mai/12	283.383,43	56.676,68	19.241,73	359.301,84
jun/12	629.854,49	125.970,89	38.421,12	794.246,50
ago/12	519.717,65	103.943,53	28.896,30	652.557,48
set/12	468.191,74	93.638,34	20.600,43	582.430,51
nov/12	326.619,88	65.323,97	12.574,86	404.518,71
dez/12	176.069,90	35.213,98	5.722,27	217.006,15
TOTAL	3.233.354,74	646.670,90	204.928,47	4.084.954,11

Alega, outrossim, que as parcelas de n.º 01 a 14 foram quitadas, conforme comprovantes (DARF) juntados e que, em 27/06/2013 foi entregue a DIPJ, ocasião em que, na mesma oportunidade, declarou-se os mesmos débitos já confessados na DCTF em março de 2013;

Neste rumo, alega que, todavia, requereu em 22/08/2014 a desistência do parcelamento que havia sido protocolado em junho de 2013 e procedeu a novo parcelamento (REFIS da Copa), do saldo do parcelamento anterior (processo n.º 19679-408948/2013-98), conforme pressupostos, requisitos e termos constantes na Lei n.º 12.996, de 2014, parcelamento este que ainda se encontra "em análise da Receita Federal para consolidação dos débitos", sendo que todas as parcelas até o presente momento foram quitadas, conforme DARF anexados;

Em razão disso, requer que seja declarada a nulidade do Auto de Infração combatido, ao argumento de que houve efetivo pagamento de todos os débitos ora cobrados, sem a ocorrência de qualquer prejuízo para a Receita Federal;

Destaca ainda que a confissão, especialmente pelo cumprimento das obrigações acessórias (entrega da DCTF e DIPJ) e, bem assim, o parcelamento, deram-se antes da lavratura do Autos de Infração, pelo que, a seu ver, a exigência, por meio do Auto de Infração, de débitos já incluídos no parcelamento, afigura-se inadmissível, eis que não se apresenta possível a exigência de um débito já suspenso pelo pagamento parcelado, de acordo com o artigo 151, VI, do Código Tributário Nacional;

Em outro plano, reclama que também não é possível a exigência de multa de ofício cumulada com multa isolada, sob pena de se punir duas vezes a contribuinte, além do que reclama que a duplicação de penalidade é manifestamente desproporcional ao eventual prejuízo causado pelo não recolhimento do tributo aos cofres públicos;

No ponto, em reforço a suas alegações, cita excerto de decisões administrativas prolatadas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e, bem assim, a Súmula n.º 105, também exarada pelo CARF e segundo a qual "a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo substituir a multa de ofício";

Finalmente, após destacar que a apresentação da defesa administrativa contra o Auto de Infração opera a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, por força do disposto no inciso III, do art. 151, do CTN, requer:

a) que seja declarada a nulidade do presente Auto de Infração, uma vez que não há fato gerador que o justifique; e

b) caso a declaração de nulidade seja ultrapassada, que sejam retiradas as aplicações das multas, vez que caracterizada está a dupla penalidade e que seja mantida a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, enquanto perdurar a impugnação administrativa.

Em 13 de novembro de 2017, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis deu parcial provimento à impugnação para excluir o lançamento do tributo, mantendo, todavia, a multa isolada sobre as estimativas não recolhidas. A decisão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

FALTA DE RECOLHIMENTO. CONFISSÃO DE DÍVIDA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DESCABIMENTO.

É incabível o lançamento de ofício voltado à constituição do crédito tributário referente ao IRPJ, consistente na diferença entre o valor do imposto anual apurado na DIPJ e o valor efetivamente recolhido pela contribuinte (DARF), ante a prova de que valor superior ao Imposto anual apurado já havia sido espontaneamente confessado pelo sujeito passivo, por meio de DCTF, a título de estimativas mensais.

MULTA ISOLADA. IRPJ CALCULADO POR ESTIMATIVA. FALTA DE RECOLHIMENTO. APLICABILIDADE EM FACE DA MULTA DE OFÍCIO.

Inexiste repetição da sanção sobre o mesmo fato quando se verifica que a multa de ofício, acessória ao valor do imposto de renda exigido, penaliza a conduta da falta de recolhimento do tributo que é efetivamente devido pela contribuinte ao cabo do ano-calendário em que este apura o lucro real anual, ao passo que a multa isolada penaliza a conduta da contribuinte de não promover a antecipação mensal do imposto de renda calculado por estimativa, independentemente de vir a ser apurado, ou não, imposto a pagar ao cabo do ano-calendário, sendo, portanto, distintos os fatos e os bens jurídicos tutelados por cada uma das diferentes normas penais.

Cientificada (AR fls. 509) a contribuinte apresentou o Recurso Voluntário de fls. 512/520, no qual reitera as alegações já suscitadas. Em particular, suscita aplicação do instituto da denúncia espontânea, uma vez que realizou o pagamento do tributo antes da ação fiscal. Subsidiariamente, caso mantida a multa isolada, pleiteia a aplicação do artigo 1º, §3º, inciso III, da Lei nº 11.941/09 determinando a redução de 30% da multa isolada mantida pelo v. acórdão.

É o relatório

Voto

Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, Relatora.

O recurso atende aos pressupostos processuais de admissibilidade motivo pelo qual, dele conheço.

1) DO RECURSO DE OFÍCIO.

Conforme exposto no relatório a DRJ de origem reconheceu a improcedência do lançamento de IRPJ, uma vez que, como comprovado nos autos, a contribuinte parcelou os valores lançados e retificou as correspondentes DCTF's antes do lançamento. Confira-se:

Do Lançamento do IRPJ

No caso dos autos, de plano, considero que não prospera o lançamento de ofício voltado à constituição do crédito tributário referente ao IRPJ em relevo, consistente na diferença entre o valor do imposto anual apurado na DIPJ e o valor efetivamente recolhido pela contribuinte (DARF), a título de estimativas mensais, ante a prova de que o montante de R\$ 4.039.086,51, referente a estimativas mensais, foi espontaneamente confessado pelo sujeito passivo por meio da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) entregue em 28/03/2013 (fls. 139 a 350), de modo que tal valor deve ser considerado como dedução na apuração anual do referido imposto.

No ponto assinala-se que referida declaração não só propiciou o parcelamento dos débitos confessados, requerido pela contribuinte em 03/06/2013 (fl. 390), e que foi deferido em sede do PAF n.º 19679.408948/2013-98, conforme comprovam os documentos juntados pela impugnante às fls. 390 a 445, como também serviu de base para que a própria autoridade autuante elaborasse a planilha demonstrativa constante do Termo de Verificação Fiscal (fls. 28/29) e reproduzida no relatório do presente voto.

Ora, o instrumento que formaliza o cumprimento de obrigação acessória comunicando a existência de crédito tributário constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito, pelo que na hipótese de a contribuinte não pagar o crédito tributário confessado no prazo estabelecido pela legislação, o crédito corrigido monetariamente e acrescido da multa de vinte por cento e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva, a teor do disposto no art. 5º, §§ 1º e 2º, da Lei n.º 2.124, de 1984, que determina *in litteris*:

Art. 5º O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.

§ 2º Não pago no prazo estabelecido pela legislação o crédito, corrigido monetariamente e acrescido da multa de vinte por cento e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva, observado o disposto no § 2º do artigo 7º do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

(...)

(grifei).

A DCTF é um desses documentos por meio do qual o sujeito passivo formaliza o cumprimento de obrigação acessória e constitui o crédito tributário, comunicando a sua existência, a teor dos Pareceres PGFN/CAT n.ºs 796, de 2011, e 1.391, de 2013, cujos excertos pertinentes ao tema encontram-se abaixo reproduzidos:

Parecer PGFN/CAT n.º 796, de 2011.

8. Não obstante o art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN) prescreva ser privativo da autoridade administrativa a constituição do crédito tributário, pelo lançamento, a constituição do crédito pode se [...] dar pelo sujeito passivo. Tal constituição ocorre nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, previsto no art. 150 do CTN e, via de regra, se caracteriza pela entrega de declarações

que constituem confissão de dívida, tais como a DCTF, a DIRPF, a GEFIP e a Dcomp. Uma das conseqüências importantes desse ato é o fim de prazo decadencial previsto para a constituição do crédito tributário nos arts. 150, § 4º e 173 do CTN.

Parecer PGFN/CAT n.º 1.391, de 2013.

17. De outro lado, a obrigação acessória referida - apresentação da DCTF constitui confissão de dívida e torna desnecessário o lançamento pelo Fisco, a teor da pacífica jurisprudência de nossos Tribunais, consolidada na Súmula STJ 436, de seguinte teor: "A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco".

18. Aliás, já dispunha o Decreto-lei n.º 2 2.124, de 1984, no citado art. 5º, § 1º, que "o documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito".

É dizer, dado que o crédito tributário sob apreço já fora constituído por meio da DCTF, mesmo que a contribuinte não houvesse submetido tais débitos a programa de parcelamento, fato é que o lançamento de ofício do imposto incorreu em evidente duplicidade, além de também não condizer com o regramento jurídico que determina a imediata inscrição do débito nela confessado em Dívida Ativa da União, em caso de não pagamento no prazo estipulado na legislação de regência.

Correta a decisão recorrida, pois a confissão, especialmente pelo cumprimento das obrigações acessórias (entrega da DCTF e DIPJ) e, bem assim, o parcelamento, deram-se antes da lavratura do Autos de Infração. Sendo assim, inadmissível a exigência, por meio do Auto de Infração, de débitos já incluídos no parcelamento tendo em vista a suspensão da exigibilidade do crédito tributário de acordo com o artigo 151, VI, do Código Tributário Nacional;

Em face do exposto, nego provimento ao Recurso de Ofício.

2) RECURSO VOLUNTÁRIO

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

Alega a Recorrente que deve ser excluída a multa isolada pela ausência de recolhimento das estimativas, uma vez que *"retificou seus documentos fiscais e iniciou o pagamento dos débitos mediante parcelamento ANTES de iniciado qualquer procedimento de fiscalização, o que torna indevida a fixação de qualquer penalidade, inclusive da multa isolada prevista no artigo 44, II, alínea 'b', da Lei n.º 9.430/96."*

A jurisprudência do CARF é pacífica quanto não aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea às multas por descumprimento de obrigação acessória, conforme se verifica pela Súmula n.º 49 abaixo transcrita:

Súmula CARF n.º 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 à 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 n.º 49.

No entanto, inviável a pretensão da Recorrente, pois o Superior Tribunal de Justiça já decidiu, ao julgar o REsp n.º 1102577/DF, na sistemática dos recursos repetitivos prevista no artigo 543-C do CPC/73, que o instituto da denúncia espontânea não se aplica na hipótese de parcelamento do débito tributário:

TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO DE DÉBITO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE. RECURSO REPETITIVO. ART. 543-C DO CPC.

1. O instituto da denúncia espontânea (art. 138 do CTN) **não se aplica nos casos de parcelamento de débito tributário**. 2. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ. *(grifamos)*.

Em face do exposto, tendo em vista que a confissão do tributo antes do procedimento fiscal foi acompanhada de parcelamento ao invés de pagamento (como previsto no artigo 138 do CTN), entendo improcedente a alegação da Recorrente.

2.2) DO CARÁTER DESPROPORCIONAL E CONFISCATÓRIO DA MULTA

Alega também a Recorrente que a multa isolada correspondente a 50% do imposto calculado por estimativa possui caráter desproporcional e confiscatório.

A referida alegação não pode ser analisada no âmbito do CARF. Isso porque, conforme disposto na Súmula CARF n.º 2 "o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."

2.3) DA IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAR MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO

Em seu recurso voluntário o contribuinte reitera a fundamentação quanto à impossibilidade de se cumular a multa de ofício de 75% com a multa isolada de 50%, sob pena de se punir duas vezes o mesmo fato. Destaca, em reforço ao seu entendimento, a Súmula 105 deste Conselho.

Todavia, assim como o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, no voto proferido no Acórdão 1402-002.899, entendo que a solução da controvérsia prescinde do debate sobre a aplicação da Súmula n.º 105 ao caso. Isso porque, como bem observou:

Frise-se que, *per sí*, a coexistência jurídica das multas não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. Na verdade, cada uma presta-se a punir uma conduta diferente. A patologia surge na sua *cumulação*, em autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada *consequência*, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Sendo assim, como nos presentes autos discute-se apenas a incidência da multa isolada, inaplicável a discussão sobre a impossibilidade de cumulação da multa isolada com multa de mora.

4) CONCLUSÃO

Em face de todo o exposto, nego provimento aos recursos de ofício e voluntário.

(assinado digitalmente)

Júnia Roberta Gouveia Sampaio