



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

Processo nº 10120.001094/2007-14
Recurso nº 161.353 Voluntário
Acórdão nº 1103-00.304 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de novembro de 2010
Matéria IRPJ
Recorrente TRANSBRASILIANA TRANSPORTES E TURISMO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003

Ementa:

ADESÃO AO PAEX E DENÚNCIA ESPONTÂNEA – PRINCIPAL E MULTAS PROPORCIONAIS

A *quaestio facti* de os débitos de IRPJ e de CSL dos autos de infração em causa se encontrarem inscritos no parcelamento do PAEX constituiu matéria alegada pela recorrente, com a instauração da lide. Tratando-se, pois, de fato “novo” trazido aos autos pela recorrente, com a instauração do litígio, a ela compete o ônus de sua prova - à parte que alega esse fato. Inexiste comprovação de que os débitos objetivados no lançamento foram incluídos no parcelamento. Ainda que em tal parcelamento estivessem incluídos os débitos em dissídio, a denúncia espontânea não resulta configurada com o mero parcelamento.

MULTAS ISOLADAS (ESTIMATIVAS) – CONCOMITÂNCIA COM AS MULTAS PROPORCIONAIS

A aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL efetivamente devidos, cobrável juntamente com esses tributos, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% sobre o valor não pago de IRPJ e de CSL mensal por estimativa, do mesmo ano-calendário.

Apenado o continente, desnecessário e incabível apenar o conteúdo. Penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos – e mesmo finalísticos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial para afastar as multas isoladas por falta de pagamento por estimava mensal de IRPJ e de CSLL. Declarou-se impedido o Conselheiro Mário Sérgio Fernandes Barroso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.



ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA – Presidente



MARCOS SHIGUEO TAKATA - Relator

EDITADO EM: 26 JAN 2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aloysio José Percínio da Silva (Presidente), Mário Sérgio Fernandes Barroso, Gervasio Nicolau Recketenvald, Marcos Shigueo Takata, Eric Moraes de Castro e Silva, Hugo Correia Sotero (Vice presidente).

Relatório

DO LANÇAMENTO

Contra a recorrente foram lavrados os autos de infração (fls. 110 a 117 e 119 a 127), formalizando lançamento do crédito tributário abaixo discriminado, relativo ao ano-calendário de 2003, incluindo juros de mora calculados até 31/01/2007, multa proporcional e multa exigida isoladamente:

- IRPJ: R\$ 95.720,83 e multa isolada de R\$ 21.593,77;
- CSL: R\$ 51.546,96 e multa isolada de R\$ 11.628,54;

Consoante a descrição dos fatos, as exigências resultam de procedimento de verificações obrigatórias que constatou o cometimento das seguintes infrações (fls. 111 e 112 e fls. 120 e 121):

a) diferenças entre os valores escriturados e os declarados pagos que implicaram insuficiência de pagamento do IRPJ e da CSL, reclamando lançamento de ofício das divergências apuradas; e

b) falta de pagamento das estimativas do IRPJ e da CSL relativas ao mês de dezembro/2003, o que implicou a aplicação da multa isolada prevista no art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/96.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada das exigências por via postal em 2/03/2007 (fl. 128), a recorrente apresentou impugnação (fls. 133 a 147 – IRPJ e fls. 162 a 176 – CSL), contestando o procedimento fiscal com as razões a seguir sinteticamente expostas:

a) Argumentou que estaria amparada pelo instituto da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN, uma vez que seus débitos fiscais foram objeto do parcelamento extraordinário formalizado com base na MP 303/2006, diante do que caberia a multa de 20% prevista no art. 59 da Lei 8.383/91, e não a penalidade de 75% do art. 44, I, da Lei 9.430/96, a qual tem caráter confiscatório, afrontando o art. 150, IV, da Constituição Federal;

b) Protestou, ainda, contra a aplicação dos juros de mora com base na taxa Selic acumulada, que reputa ilegal e inconstitucional, terminando por requerer que a autuação seja cancelada, ou, alternativamente, julgada parcialmente procedente, para redução da multa para o percentual de 20% ; aplicação de juros simples sem capitalização à taxa de 1% ao mês; e considerar os débitos com os encargos reduzidos no parcelamento extraordinário da MP 303/2003, pelo qual optou em 13 e 14/09/2006, conforme recibos anexos (fls. 161 e 190).

**DA DECISÃO DA DRJ
E DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

Em 17/04/2007, acordaram os julgadores da 2ª Turma da DRJ/Brasília, por unanimidade de votos, julgar procedentes em parte os lançamentos impugnados, nos termos do voto abaixo sintetizado:

a) A propósito da pretensa espontaneidade suscitada pela recorrente, o fato de haver aderido ao PAEX configura confissão dos débitos que incluiu em tal parcelamento, pelo qual optou em 09/06. Isto não significa, de modo algum, que a situação se estenda aos débitos que foram apurados em decorrência de procedimento de ofício, ultimado em 2/03/07;

b) Não é crível que a recorrente, ao aderir ao PAEX em 13 e 14/09/2006, tenha computado naquelas datas débitos cuja existência tomou conhecimento posteriormente, em 2/03/2007, ao ser cientificada da autuação, e, ainda que por hipótese isto fosse possível, na data da adesão a espontaneidade do sujeito passivo estaria excluída, nos termos do art. 7º, I, do Decreto 70.235/72, haja vista que o procedimento fiscal foi iniciado em 28/08/2006 (fl. 6);

c) Assim, para os débitos constituídos mediante lançamento de ofício, a penalidade legalmente cabível é a multa de 75%;

d) De outra parte, quanto ao argumento de que a penalidade em questão se afigura confiscatória, não cabe ao ente administrativo avaliar a constitucionalidade da norma, a qual só pode ser afastada por decisão do Poder Judiciário;

e) Quanto às penalidades aplicadas isoladamente, não se pode esquecer que seu percentual foi reduzido para o patamar menos oneroso de 50%, por força da nova redação dada ao art. 44 da Lei 9.430/96, pelo art. 14 da MP 351/2007, impondo-se aplicar ao caso o disposto no art. 106, II, "c" do CTN, reduzindo a multa de 75% para 50%;

f) Sobre o reclamo contra o percentual dos juros de mora com base na taxa Selic, a própria dicção do § 1º do art. 161 do CTN, que é lei complementar recepcionada pela CF/88, expressamente autoriza que lei ordinária fixe os referidos encargos a taxa diversa de 1% ao mês, o que foi feito pela Lei 9.430/96, cujo § 3º do art. 61 elegeu a taxa Selic acumulada como referencial para os juros de mora sobre os débitos fiscais em atraso.

Devidamente cientificada, em 14/06/2007, da r. decisão, a recorrente, em 12/07/2007, interpôs recurso voluntário, onde basicamente reitera as alegações de sua impugnação, adicionando o quanto segue:

a) Não pode prevalecer o entendimento adotado pela r. decisão recorrida, pois a aplicação cumulativa da multa isolada prevista no art. 44. § 1º, IV, da Lei 9.430/96, cumulada com a multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/96, tendo em vista dupla penalização com multas diferentes e excludentes sobre a mesma base de cálculo de incidência (cita jurisprudência).

É o relatório.



Voto

Conselheiro MARCOS SHIGUEO TAKATA,

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele, pois, conheço.

Como se vê do relatório, a recorrente articula estarem derruídos os autos de infração, porquanto aderira ao PAEX, em 13/09/06, na forma da Medida Provisória (MP) 303/06, antes do aperfeiçoamento dos autos de infração, que se deu em 27/02/07. E também por força da denúncia espontânea, em razão de o parcelamento ter-se operado igualmente antes dos referidos autos, o que afasta a cominação das multas de ofício.

A recorrente junta aos autos, com a peça recursiva, cópia de DARF's de pagamento e de documentos de opção, do parcelamento em 130 meses e do parcelamento em 120 meses.

De início, impõe-se anotar que o parcelamento em 130 meses (adesão em 13/09/06 – fl. 238), cujo documento de opção foi acostado aos autos, refere-se a débitos tributários com vencimento até 28/02/03, conforme o art. 1º da MP 303/06. O que, *por si*, denuncia absoluta imprestabilidade para afastar a pretensão fiscal, porquanto esta recai sobre fatos geradores de IRPJ e de CSL anuais do ano-calendário de 2003, e que se concretizaram em 31/12/03.

De mais a mais, em consulta ao sistema da Receita Federal, só acusei a consolidação de débitos de COFINS.

No que concerne ao parcelamento de 120 meses (opção formalizada em 14/09/06 – fl. 251), relativo a débitos tributários com vencimento entre 1º/03/03 e 31/12/05, consoante o art. 8º da MP 303/06, observo o seguinte.

As únicas cópias de DARF juntadas aos autos são de pagamento de parcela mínima de R\$ 200,00 - incluindo-se as sob os códigos 3548 e 3657, de IRPJ e de CSL, respectivamente - antes, pois, da consolidação dos débitos. Em consulta ao sistema da Receita Federal, não localizei débitos de IRPJ e de CSL do ano-calendário de 2003.

Impende registrar que a *quaestio facti* de os débitos de IRPJ e de CSL dos autos de infração em causa se encontrarem inscritos no parcelamento do PAEX constitui *matéria alegada pela recorrente*, com a *instauração da lide*. Tratando-se, pois, de fato “novo” trazido aos autos pela recorrente, com a instauração do litígio, *a ela compete o ônus de sua prova* - à parte que alega esse fato.

É dizer, competiria à recorrente ter carreado aos autos a comprovação de que os débitos em dissídio haviam sido incluídos no PAEX, antes da lavratura dos autos de infração.

Na peça recursiva *não fora juntada* consolidação ou extrato do PAEX a *comprovar* a inclusão dos débitos em lide no referido parcelamento. Caso a consolidação e a disponibilidade do extrato do PAEX tenham-se dado após a apresentação da peça recursiva, poderia, a meu ver, ter postulado a recorrente a juntada de novos documentos, o que seria *perfeitamente admissível* seu deferimento, ouvida a Procuradoria.

No acórdão *a quo* é deduzido não ser crível que a recorrente, ao ter aderido ao PAEX em 13 e 14/09/06, tenha computado débitos de cuja existência só tomara conhecimento posteriormente, em 2/03/07.

Mas a questão, para mim, é a de *ausência de comprovação* de que os débitos de IRPJ e de CSL objetivados nos lançamentos foram incluídos no parcelamento em comentário.

No que concerne à denúncia espontânea, igualmente rejeito a alegação.

Os autos de infração, a bem ver, se aperfeiçoaram em 2/03/07 (fls. 128 e 129) e não em 27/02/07 como informa a recorrente – essa data é a aposta nos autos de infração juntamente com horário e local da lavratura dos autos (fls. 110 e 119), mas não a data de seus aperfeiçoamentos que se dão com a ciência deles.

De todo modo, importa é que a denúncia espontânea não resulta configurada com o mero parcelamento dos débitos – ainda que houvesse prova, o que não é o caso, do parcelamento dos débitos em dissídio. O entendimento, inclusive, ficou pacificado no STJ com o julgamento do REsp 1.102.577 (rel. Ministro Herman Benjamin), que se dera em sede de procedimento para recursos especiais repetitivos, conforme o art. 543-C do CPC (Código de Processo Civil) e a Resolução STJ 8/08.

Nessa ordem de considerações e juízo, nego provimento ao recurso quanto à exigência de IRPJ e de CSL e das multas proporcionais de 75%.

Passo a examinar a alegação de que já foram exigidos o IRPJ e a CSL efetivos (anuais) com a cominação de multa de ofício sobre aquela exigência, o que repudiaria a exigência das multas isoladas.

O art. 44, *caput*, I e II e § 1º, da Lei 9.430/96 tinha a seguinte dicção original:

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;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

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

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

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;

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido.

Posteriormente, a Medida Provisória 303/06 alterou essa redação, mas teve sua vigência coarctada em 27/10/06 (antes, portanto, do ato de lançamento, que se deu em 06/11/06 – fls. 234 e 240), pois não fora convertida em lei, conforme o Ato Declaratório do Congresso Nacional 57/06, no exercício do art. 62, § 3º, da CF.

Sobreveio a Medida Provisória 351/07 alterando novamente a redação do preceito legal em comentário, com a mesma dicção prevista pela Medida Provisória 303/06. A Medida Provisória 351/07 fora convertida na Lei 11.488/07, de modo que a atual redação do art. 44, *caput*, I, II e § 1º, da Lei 9.430/96 é a seguinte:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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.

§ 1º. O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Vê-se que na atual dicção do art. 44 da Lei 9.430/96 a penalidade de multa de ofício isolada é menos gravosa à prevista originariamente por esse preceito. Se aplicável ao caso vertente, será mero reconhecimento da retroatividade benigna em matéria punitiva, positivada no art. 106, II, “c”, do CTN.

Tenho para mim que a dicção do art. 44 da Lei 9.430/96 prestou-se a corrigir a deficiência redacional primitiva, pois na literalidade pura dessa a multa de ofício era aplicável mesmo quando o tributo fosse integralmente pago com atraso – o que dava azo a se discutir como seria apurada a base de cálculo para a incidência da multa em tal hipótese.

Essa questão foi espancada com a nova redação do art. 44 da Lei 9.430/96, que não mais prevê a incidência de multa de ofício no pagamento integral do tributo com atraso.

A partir da Lei 9.430/96, com a instituição do IRPJ e da CSL apurados trimestralmente (sem prejuízo da opção pela apuração anual no caso de lucro real), o IRPJ mensal, assim como a CSL mensal, deixaram de ser IRPJ e CSL efetivos, tornando-se IRPJ e CSL por estimativa. Isso resulta claro no “título” dos arts. 2º e 6º, da Lei 9.430/96 (e para a CSL, em virtude do art. 28 dessa lei) que preconizam “pagamento por estimativa”¹.

De se lembrar que, sob a égide da Lei 8.981/95, o IRPJ e a CSL mensais configuravam exações efetivas, sem embargo do ajuste anual do IRPJ e da CSL: o art. 27 dessa lei falava em fatos geradores ocorridos em cada mês e em base de cálculo apurada

¹ Pagamento por Estimativa

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

(...)

Pagamento por Estimativa

Art. 6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir

§ 1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro será:

I - pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo, observado o disposto no § 2º; II - compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.

(...)

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei

mensalmente e se coloca sob a Seção II denominada de Pagamento mensal do imposto”² (igualmente válido para a CSL, por força do art. 57, §§ 1º e 2º, da mesma lei). Ou, no mínimo, poderia ser colocada em discussão o IRPJ e a CSL mensais serem exações efetivas.

Não por menos a Instrução Normativa 93/97, alterando o que dispunha a Instrução Normativa 11/986, passou a prever que a falta de pagamento do IRPJ e da CSL mensais por estimativa não autoriza sua cobrança, mas tão só a multa isolada por falta do referido pagamento.

Ora, com a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor do IRPJ e da CSL efetivos e não pagos³, juntamente com a exigência desses tributos, como se pretender aplicar, ao mesmo tempo, a multa de 50% sobre o IRPJ e a CSL por estimativa não pagos do mesmo ano-calendário⁴? Constitui, a meu ver, uma incoerência lógica, teleológica e axiológica a aplicação concomitante dessas multas, à vista do bem jurídico tutelado.

Note-se, aliás, que, no caso vertente, a base de cálculo para a aplicação da multa isolada é exatamente a mesma da utilizada para aplicação da multa de ofício proporcional: valor do IRPJ e da CSL efetivamente devidos – e que corresponde ao valor do IRPJ e da CSL por estimativa de dezembro de 2003 (a multa isolada se deu pelo não pagamento do IRPJ e da CSL por estimativa de dezembro de 2003).

É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL efetivamente devidos, cobrável juntamente com esses tributos, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% sobre o valor não pago de IRPJ e de CSL mensal por estimativa, do mesmo ano-calendário.

Isso, seja por interpretação lógica dos preceitos citados (aliás, para além disso, pode-se dizer que é corolário lógico), seja por interpretação finalística do art. 44, I e II, da Lei 9.430/96.

² SEÇÃO II

Do Pagamento Mensal do Imposto

Art. 27. Para efeito de apuração do Imposto de Renda, relativo aos fatos geradores ocorridos em cada mês, a pessoa jurídica determinará a base de cálculo mensalmente, de acordo com as regras previstas nesta seção, sem prejuízo do ajuste previsto no art. 37.

(...)

Art. 37. Sem prejuízo dos pagamentos mensais do imposto, as pessoas jurídicas obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real (art. 36) e as pessoas jurídicas que não optarem pelo regime de tributação com base no lucro presumido (art. 44) deverão, para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano-calendário ou na data da extinção.

§ 1º. A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido com observância das disposições das leis comerciais

³ Multa do art. 44, I, da Lei 9.430/96, com a redação da Lei 11.488/07, ou multa do art. 44, I e § 1º, I, da Lei 9.430/96 na redação original.

⁴ Multa isolada do art. 44, II, “b”, da Lei 9.430/96 com a redação da Lei 11.488/07

Apenado o *continente*, desnecessário e incabível apenar o *conteúdo*. Se já se penaliza o *todo*, não há sentido em se penalizar também a *parte do todo*. Noutros termos, é a aplicação do princípio da consunção em matéria penal.

Como penalizar *pelo todo* e ao mesmo tempo *pela parte do todo*? Isso seria uma *contradição de termos* lógicos e axiológicos – e mesmo finalísticos (teleológicos).

Sob essa ordem de considerações e juízo, dou provimento parcial ao recurso para afastar as multas isoladas por falta de pagamento de IRPJ e de CSL por estimativa de dezembro de 2003.

É o meu voto.


MARCOS SHIGUEO TAKATA