



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

Processo n° 10735.001839/2005-47
Recurso n° 107.175 Voluntário
Acórdão n° **1401-00.429 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 26 de janeiro de 2011
Matéria Mula isolada
Recorrente DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS BOTAFOGO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000

DECADÊNCIA - PENALIDADE - MULTA ISOLADA - ESTIMATIVAS NÃO PAGAS. A contagem do prazo decadencial do direito de constituir o crédito tributário relativo a penalidades, deve observar as regras contidas no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, ainda que a obrigação acessória inadimplida se refira a tributo sujeito a lançamento por homologação.

MULTAS ISOLADAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

Cabível lançamento de ofício da multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, quando o sujeito passivo não efetuar o pagamento ou recolhimento integral da antecipação do imposto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, Por maioria de votos, em afastar a preliminar de decadência, vencido o relator. No mérito, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, vencidos o relator e os conselheiros Maurício Pereira Faro e Karem Jureidini Dias. Designado o Conselheiro Antônio Bezerra Neto para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira - Relator

(assinado digitalmente)

Antônio Bezerra Neto – Redator designado

Participaram da sessão os conselheiros: Viviane Vidal Wagner (Presidente), Mauricio Pereira Faro, Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Antonio Bezerra Neto, Fernando Luiz Gomes De Mattos, Karem Jureidini Dias.

Relatório

Trata o presente feito de auto de infração em que se exige o pagamento de multa isolada de 75% em face do não pagamento das estimativas de IRPJ de abril a setembro de 2000. no valor de R\$ 129.074,69. O Contribuinte foi notificado da autuação em 15 de julho de 2005.

Em sede de impugnação, aduziu, o Recorrente, o seguinte:

- a) a decadência para o lançamento do período de 40/04/2000 a 30-06/2000;
- b) a ilegalidade da multa aplicada;
- c) *ad argumentandum*, que a multa não poderia superar o percentual de 20% (vinte por cento)

Em julgamento realizado perante a DRJ do Rio de Janeiro, foi dado parcial provimento ao recuso, apenas para reduzir o patamar de incidência da multa isolada de 75% para 50%, mantendo, quanto o demais, o lançamento. A decisão restou assim ementada, *in literis*:

Ementa: DECADÊNCIA. MULTA DE OFÍCIO

ISOLADA.

Tratando-se de aplicação de multa isolada pela falta de pagamento das estimativas, aplica-se lhe o prazo deculencial previsto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional - Lei n 2 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), e não o contido no art. 150, § 4º daquele mesmo texto legal, específico para tributos.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância de legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade dos atos legais regularmente editados.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2000

Ementa: MULTA ISOLADA. APUIRAÇÃO POR ESTIATIVA. FALTA OU RECOLHIMENTO A MENOR. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A falta do recolhimento das antecipações obrigatórias, após o fechamento do ano-calendário, resulta para o interessado a cominação de multa isolada de 50%, em face do disposto na Lei nº 11.488/2007, artigo 14, observando-se, na espécie, o princípio da retroatividade benigna para os atos que não tenham sido definitivamente julgados.

Verificada a falta ou recolhimento a menor do imposto de renda devido por estimativa, cabível aplicação da multa de ofício isolada.

Inconformado, a Recorrente aviou recurso voluntário, repisando as mesmas razões outrora apresentadas em sede de impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Relator

O recurso é tempestivo e, atendidos os demais requisitos legais, dele conheço

Inicialmente, faço algumas considerações acerca do recolhimento por estimativa e da aplicação da multa isolada, como forma de embasar o meu entendimento acerca da aplicação da decadência e da própria penalidade, na espécie.

A Recorrente, optante pela apuração do imposto de renda pelo lucro real anual no ano-calendário 2000, deixou de recolher a integralidade das estimativas referente aos meses de abril a setembro. Em verdade, no DIPJ às fls. 11/12, a Recorrente declarou o montante das estimativas devidas em referidos meses, e nas DCTF's de fls. , a Recorrente declarou os valores efetivamente pagos a título de estimativa

Encerrado o ano calendário, a Recorrente apurou imposto de renda anual no valor de R\$ 183.009,43 (fls. 14). No entanto, a Recorrente havia promovido o recolhimento de

R\$ 214.202,03, conforme apurado em DCTF (planilha às fls. 53), pelo que acabou apurando saldo negativo, ainda que em montante menor do que aquele indicado na DIPJ às fls. 14. Em suma, a Recorrente não deixou tributos a pagar no referido ano-calendário.

Diante dessa retrospectiva, tem-se que a matéria ora posta em julgamento é a exigibilidade da multa isolada pelo não recolhimento das estimativas do imposto de renda quando o contribuinte, com o ajuste anual ao final do ano-calendário, não apura tributos a pagar, tendo em vista que as estimativas recolhidas no curso do ano-calendário foram suficientes para o cumprimento do débito do imposto devido.

Aduz a Recorrente, que este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem entendimento corrente de que é inaplicável a multa isolada cumulativamente à multa de ofício, pelo que esta deve ser cancelada na espécie.

De fato, apesar de a matéria ser divergente no âmbito das turmas ordinárias deste CARF, a Câmara Superior de Recursos Fiscais pacificou entendimento de que “Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.” (CSRF/01-05.875).

No entanto, no caso dos autos, não se trata de cobrança cumulativa de multa de ofício com multa isolada. Ao contrário, trata-se de cobrança de multa isolada pelo não recolhimento das estimativas, nada havendo que se falar em multa de ofício cumulativa..

Em verdade, as estimativas devidas na apuração do imposto de renda pelo lucro real anual nada mais são do que antecipações do tributo que será devido em 31 de dezembro do ano calendário, calculadas mediante o ajuste anual. Dessa forma, os valores pagos pelas estimativas são deduzidos do valor do imposto de renda apurado no ajuste.

A lei nº 9.430/96, dessa forma, estabeleceu a aplicação de duas espécies de multa: a multa de ofício, no percentual de 75%, incide sobre o tributo que, após o encerramento do ano-calendário e do ajuste anual, deixara de ser espontaneamente recolhido pelo contribuinte; e a multa isolada, de 50%, incidente sobre o valor devido a título de estimativas que deixaram de ser recolhidas no curso do ano-calendário.

Assim, apesar de a hipótese que dá origem à sua aplicação da multa de ofício e da multa isolada serem diversos - o primeiro é o não pagamento do tributo no ano-calendário e o segundo é o não pagamento das antecipações deste mesmo tributo - ambas as penalidades são fortemente interligadas.

Isso porque, como as estimativas são antecipação do tributo que se estima será devido ao ano-calendário, a aplicação da multa isolada e da multa de ofício devem ser matizadas, principalmente quando já encerrado o exercício- financeiro. De fato, terminado o ano-calendário, já é possível determinar (i) se há tributo devido e (ii) se as antecipações foram corretamente recolhidas.

Disso decorre que, se ao final do ano-calendário e realizado o ajuste anual, não se identificar tributo a pagar, não há que se falar em aplicação da multa isolada sobre estimativas que eventualmente deixaram de ser recolhidas. Isso porque, se o tributo ao final mostrou-se indevido em sua totalidade, o não recolhimento das antecipações (estimativas) acaba por não configurar-se como uma penalidade.

Por outro lado, caso ao final do ano-calendário, o contribuinte identifica a existência de tributo a pagar e não promove seu recolhimento, além de ter deixado de promover o recolhimento das antecipações, sujeita-se à cobrança do tributo que deixara de ser recolhido, acrescido na multa pelo não recolhimento. Não pode, neste contexto, haver a exigência, via lançamento, das estimativas que deixaram de ser recolhidas, pois o encerramento do ano-calendário consolida a exigência do tributo devido, não havendo que se falar nas suas antecipações. Assim, o tributo principal deverá ser cobrado, acrescido da multa de ofício.

Tenho entendimento de que a aplicação também da multa isolada pelo não recolhimento das estimativas, nessa hipótese, configuraria uma ilegalidade, pois o recolhimento das estimativas não é um fim em si mesmo. Não se trata de mera obrigação acessória, mas sim de antecipação da obrigação principal, pelo que a exigência de multa de ofício sobre o valor do tributo não-pago e da multa isolada sobre o valor das antecipações deste mesmo tributo (estimativas) não pagas configuraria *bis in idem*. Desta feita, “*A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.*” (CSRF/01-05.875).

Por fim, chegamos à hipótese dos autos: quando o contribuinte deixa de recolher as estimativas e, ao final do ano-calendário, apura saldo positivo, mas com o tributo devido já integralmente pago pelas antecipações realizadas no curso do ano-calendário – om formação, inclusive, de saldo negativo.

Não vejo, nessa hipótese e na linha de raciocínio supra transcrito, como manter a aplicação da penalidade.

A multa isolada, como demonstrado, é devida pelo não recolhimento das estimativas, sendo estas antecipações da obrigação tributária apurada ao final do ano calendário. Quando, encerrado o exercício financeiro, o contribuinte realiza o ajuste anual e recolhe o tributo devido, cumpre definitivamente com sua obrigação tributária. Assim, não há falar-se em aplicação de penalidade.

Imagine-se a hipótese em que um contribuinte, ao final do ano-calendário, não recolheu as estimativas e não realizou o pagamento do ajuste anual. Caso ele queira ver-se livre da obrigação tributária e regularizar toda sua situação fiscal, antes de qualquer procedimento fiscalizatório por parte da administração, poderá promover a denúncia espontânea do tributo devido ao final do ajuste anual. Assim, ele poderá recolher o tributo devido e encerrar suas pendência com relação ao referido ano-calendário.

Veja-se que o contribuinte não poderia realizar, após o encerramento do ano-calendário, denúncia espontânea para recolhimento das estimativas, conquanto estas (estimativas) são antecipações do tributo devido ao final do ano-calendário. Quando este se encerra, a obrigação tributária passa a ficar consolidada no ajuste anual.

Dentro dessa situação, não é razoável supor que o contribuinte pudesse realizar a denúncia espontânea para o pagamento do tributo devido com a exclusão da multa de mora, mas não ter condições de evitar a multa isolada pelo não recolhimento das estimativas, que e antecipação do tributo devido. É esse o entendimento deste Conselho, *in verbis*:

MULTA ISOLADA - ESTIMATIVAS DE JANEIRO A ABRIL DE 2000 - Não cabe a aplicação da multa isolada prevista no inciso II do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (recolhimento sem multa de mora) quando configurado o instituto da denúncia espontânea(acórdão nº 107-08.258)

Ora, se no caso de denúncia espontânea, não há a incidência da multa isolada sobre as estimativas que deixaram de ser recolhidas, com mais razão ainda o afastamento de referida penalidade quando o contribuinte, no encerramento do ano-calendário, não deixa tributo a pagar.

Assim, entendo inaplicável a multa isolada na espécie.

DECADÊNCIA

Postas essas considerações, tenho que as estimativas são antecipação da obrigação principal, pelo que a multa isolada somente poderá ser cobrada antes do encerramento do ano-calendário. Findo o exercício fiscal, deve ser cobrado, caso existente, o tributo devido, acrescido da multa de ofício. E, na hipótese de não haver obrigação principal, não há que se falar em descumprimento de dever de antecipar essa mesma obrigação principal.

Diante disso, caso se cogite do prazo de decadência para aplicação da multa isolada, esse deveria ser o mesmo da obrigação a que ela se refere. Dito isso, aplico o disposto no art. 150, § 4º do CTN. Veja-se os seguintes precedentes, *in verbis*:

Número do Recurso: [146004](#)
Câmara: QUINTA CÂMARA
Número do Processo: 10384.001693/2004-86
Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO
Matéria: IRPJ
Recorrente: MCM SISTEMAS LTDA.
Recorrida/Interessado: 4ª TURMA/DRJ-FORTALEZA/CE

Relator: José Clóvis Alves
Decisão: Acórdão 105-15262
Resultado: DPPM - DAR PROVIMENTO PARCIAL POR MAIORIA
Ementa: IRPJ E CSLL - MULTA ISOLADA - FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ COM BASE NO LUCRO ESTIMADO - A regra é o pagamento com base no lucro real apurado no trimestre, a exceção é a opção feita pelo contribuinte de recolhimento do imposto e adicional determinados sobre base de cálculo estimada. A Pessoa Jurídica somente poderá suspender ou reduzir o imposto devido a partir do segundo mês do ano calendário, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculados com base no lucro real do período em curso. (Lei nº 8.981/95, art. 35 c/c art. 2º

Lei nº 9.430/96)

A falta de recolhimento ou recolhimento a menor, está sujeita às multas de 75% ou 150%, quando o contribuinte não demonstra ser indevido o valor do IRPJ do mês em virtude de recolhimento excedentes em períodos anteriores. (Lei nº 9.430/96 44 § 1º inciso IV c/c art. 2º)

A base de cálculo da multa é o valor do imposto calculado sobre lucro estimado não recolhido ou diferença entre a devido e o recolhido até a apuração do lucro real anual. A partir da apuração do lucro real anual, o limite para a base de cálculo da sanção é a diferença entre o imposto anual devido e a estimativa obrigatória, se menor. (Lei nº 9.430/96 art. 44 caput c/c § 1º inciso IV e Lei 8.981/95 art. 35 § 1º letra "b").

A multa pode ser aplicada tanto dentro do ano calendário a que se referem os fatos geradores, como nos anos subsequentes dentro do período decadencial contado dos fatos geradores. Se aplicada depois do levantamento do balanço a base de cálculo da multa isolada é a diferença entre o lucro real anual apurado e a estimativa obrigatória recolhida.

DECADÊNCIA - MULTA ISOLADA - O prazo decadencial para o lançamento da multa isolada pelo não recolhimento, ou recolhimento a menor, do IRPJ ou CSLL por estimativa é contado a partir do mês da ocorrência dos fatos geradores.

Número do Recurso:137208
Câmara:SÉTIMA CÂMARA
Número do Processo:10280.004677/2002-41
Tipo do Recurso:VOLUNTÁRIO
Matéria:IRPJ E OUTRO
Recorrente:FAZENDA RIO BRANCO LTDA.
Recorrida/Interessado:1ª TURMA/DRJ-BELÉM/PA
Data da Sessão:16/06/2004 00:00:00
Relator:Octávio Campos Fischer
Decisão:Acórdão 107-07679
Resultado:OUTROS - OUTROS

Ementa:IRPJ E CSL – MULTA ISOLADA – DECADÊNCIA. Mesmo em caso de não pagamento, o § 4º do art. 150 do CTN, aplica-se para operar a decadência sobre fatos tributáveis ocorridos mais de cinco anos antes da notificação do lançamento ao sujeito passivo.

Diante do exposto, acolho a argüição de decadência do lançamento de abril a junho de 2000 e, no mérito, dou provimento ao recurso para cancelar a exigência da multa isolada. É como voto.

(assinado digitalmente)

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Redator-designado

A minha discordância é quanto o acolhimento da decadência de parte do lançamento da multa isolada por estimativas não pagas, bem assim quanto a exoneração da multa isolada no período remanescente.

Decadência das Multa isoladas (IRPJ/CSLL)

O relator acolheu a decadência das multas isoladas para o período de abril a junho de 2000, aplicando no caso a regra do art. 150, § 4º, do CTN. Discordo do seu entendimento.

No caso de a obrigação tributária se referir a penalidades, como é o caso, não é aplicável a regra contida no artigo 150, § 4º, do CTN, adotada apenas para tributos sujeitos ao lançamento por homologação, mas sim a regra a ser observada seria a do artigo 173, e seu inciso I, também do CTN, independentemente de haver o dolo ou não.

Demais disso, as estimativas recolhidas a menor no curso do ano-calendário não podem ser consideradas “pagamento” para fins de aplicação da regra de contagem do prazo decadencial do direito de lançar prevista naquele dispositivo legal.

É que tais valores não configuram “pagamento” (modalidade de extinção do crédito tributário), senão meras antecipações do imposto, podendo, ainda, ser convertidos, ao final do período de apuração, na declaração respectiva, não em pagamentos, mas em indébitos tributários.

Cabe salientar, por oportuno, que, na data do recolhimento dessas estimativas ainda não ocorreu o fato gerador do IRPJ, não se podendo falar, por óbvio, em extinção de crédito tributário que sequer foi apurado. Portanto, somente o pagamento do saldo apurado no ajuste anual, resultante após a dedução das estimativas recolhidas, é que permitirá a contagem do prazo decadencial para o lançamento de diferença do imposto segundo o art. 150, § 4º, do CTN.

O período seguinte ao que poderia ser lançado é o exercício de 2001, findando o prazo decadencial em 31/12/2005. Como o Contribuinte foi notificado da autuação em 15 de julho de 2005, afastado está a decadência.

Portanto, afasto a decadência das multas isoladas pela regra do art. 173, I.

Multa Isolada – Estimativas não pagas

A multa isolada foi apurada em face de falta de recolhimento da estimativa do IRPJ devida

Cabe de início esclarecer que não se confunde a existência de duas infrações distintas. Uma coisa é o descumprimento da obrigação de recolher, até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir, o imposto apurado por estimativa; outra, completamente diferente é a caracterização de declaração inexata e da falta de recolhimento do imposto apurado no final do ano, com base no lucro real.

Tais infrações são passíveis de penalidades distintas, previstas em diferentes dispositivos da legislação uma incidindo isoladamente, sobre as estimativas obrigatórias não recolhidas durante o ano-calendário e outra cobrada juntamente com o imposto devido (declaração inexata). A lei em sua redação original, coincidentemente, tinha adotado o mesmo percentual de 75% para ambos os casos. Mas, esse dispositivo foi alterado pela lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, dando-lhe nova redação, reduzindo a multa isolada para 50%; bem assim deixando bem claro, se dúvidas haviam, de que a referida multa isolada era cabível no caso de estimativa mensal não paga e não de tributo final não pago.

Assim, em virtude da legislação referida, ao optar pela apuração dos lucros com base no real anual a contribuinte ficou obrigada a antecipar o pagamento do imposto de renda e da contribuição social, recolhendo-os mensalmente, por estimativa.

A multa isolada recebe essa denominação apenas por ser exigida separada e independentemente do tributo, tanto que se impõe ainda quando nenhum tributo ao final do período de apuração seja devido, apenas porque o contribuinte deixou de satisfazer o recolhimento por estimativa que lhe tocava efetuar. A multa aplica-se ainda que, no final do período de apuração, venha a ser apurado prejuízo fiscal.

Se a multa é cabível mesmo na hipótese de se verificar prejuízo ao final do período de apuração 2(duas) ilações estão aí pressupostas que precisam ser desveladas:

- a) a penalidade é imposta não em razão do pagamento insuficiente do tributo devido ao final da apuração, mas sim pelo falta de cumprimento de outra obrigação distinta, que é o recolhimento antecipado da estimativa mensal;
- b) descabido é também o argumento de que a multa isolada só se aplica para período não encerrado.

Portanto, importa verificar que a exigência da multa isolada independe de se apurar resultado anual tributável, decorre do descumprimento da obrigação de recolher a estimativa apurada no mês-calendário.

Também não se pode conceber que a aplicação da multa seja de caráter condicional. Explico melhor. O descumprimento da norma enseja a aplicação da penalidade, não tendo lógica a lei determinar que se proceda de certa maneira e se venha a ter procedimento em sentido oposto. É, pois, inadmissível que paralelamente com o dever-ser do comportamento, coexista o pretenso direito ao livre arbítrio de agir, vulnerando-se o conteúdo das determinações legais.

O não-cumprimento da obrigação tributária estabelecida nos dispositivos legais pelas pessoas jurídicas a elas obrigadas, consubstancia-se em infração tributária e oportuniza o procedimento fiscal de ofício que visa restaurar o ordenamento jurídico violado.

Processo nº 10735.001839/2005-47
Acórdão n.º **1401-00.429**

S1-C4T1
Fl. 135

Mantenho, portanto, as multas isoladas nos exatos termos prescritos na autuação.

Por todo o exposto, afasto a decadência e, no mérito, nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto