



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

<b>Processo nº</b>	15504.012120/2010-36
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>1402-001.449 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	11 de setembro de 2013
<b>Matéria</b>	Auto de Infração do IRPJ e Reflexos
<b>Recorrente</b>	LOTEMOC DISTRIBUIDORA LTDA
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

LANÇAMENTO DO TRIBUTO COM MULTA DE OFÍCIO E DE MULTA ISOLADA EM RELAÇÃO ÀS ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS.

A multa isolada é sanção aplicável nos casos em que o sujeito passivo, no decorrer do ano-calendário, deixar de recolher o valor devido a título de estimativas ou carnê-leão. Encerrado o ano-calendário não há o que se falar em recolhimento de carnê-leão ou de estimativa, mas sim no efetivo imposto devido. Nas situações em que o sujeito passivo, de forma espontânea, oferecer os rendimentos ou lucros à tributação, acompanhado do pagamento dos tributos e juros, aplica-se o instituto da denúncia espontânea previsto no disposto no artigo 138 do CTN. Nos casos de omissão, verificada a infração, apura-se a base de cálculo e sobre o montante dos tributos devidos aplica-se a multa de ofício, sendo incabível a exigência da multa isolada cumulada com a multa de ofício.

A alteração do artigo 44, II, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, resultante da conversão da Medida Provisória 351, de 2007, não teve o condão de cumular a multa de ofício com a multa isolada, mas sim reduzir o percentual desta por se tratar de infração de menor gravidade. Ademais, o item 8 da exposição de motivos da citada Medida Provisória fala em “*multa lançada isoladamente nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa.*” Assim, se estamos falando de multa isolada ela não pode ser cumulada com outra multa, sendo a primeira exigida, no decorrer do ano-calendário, nas circunstâncias em que o contribuinte deixar de recolher os valores devidos a título carnê-leão ou de estimativas e a segunda quando verificado omissão após o período de apuração e prazo para entrega da declaração.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a argüição de erro na base de cálculo da multa isolada e, por maioria de votos, dar provimento ao recurso para cancelar a exigência dessa multa. Vencidos os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Leonardo de Andrade Couto que votaram por negar provimento. Ausente justificadamente, o Conselheiro Paulo Roberto Cortez.

*(assinado digitalmente)*  
Moises Giacomelli Nunes da Silva - Relator

*(assinado digitalmente)*  
Leonardo de Andrade Couto - Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Carlos Pelá, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez e Leonardo de Andrade Couto.

## Relatório

LOTEMOC DISTRIBUIDORA LTDA recorre a este Conselho contra a decisão proferida pela DRJ em primeira instância, que julgou procedente em parte a exigência consubstanciada no presente processo, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

**Transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):**

Contra o Contribuinte, pessoa jurídica, já qualificada nos autos, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 03/06, que exige o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, no valor de R\$ 828.102,23, cumulado com multa de ofício, no percentual de 75%, e de multa exigida isoladamente no percentual de 50%, e juros de mora pertinentes calculados até 30/06/2010.

Foi também formalizado o Auto de Infração de fls. 12/15, exigindo a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, no valor de R\$ 66.361,13, cumulada com multa de ofício, no percentual de 75%, e de multa exigida isoladamente no percentual de 50% , e juros de mora pertinentes calculados até 30/06/2010.

Na descrição dos fatos, a Fiscalização fez as anotações abaixo transcritas:

Lançamento. IRPJ. Descrição dos Fatos.

“001 – IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA

DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO

O contribuinte não declarou em DCTF nem efetuou o recolhimento da Apuração Anual do Imposto de Renda, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal em anexo, parte integrante do presente.

(...)

#### 002 – MULTAS ISOLADAS

##### DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO – IRPJ ESTIMATIVA

Falta de declaração em DCTF e de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função de balanços de suspensão ou redução, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal em anexo, parte integrante do presente”.

##### Lançamento. CSLL. Descrição dos Fatos.

##### “001 – CSLL

##### DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO

O contribuinte não declarou em DCTF nem efetuou o recolhimento da Apuração Anual da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal em anexo, parte integrante do presente.

(...)

#### 002 – MULTAS ISOLADAS

##### DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO – CSLL ESTIMATIVA

Falta de declaração em DCTF e de pagamento da Contribuição Social, incidente sobre a base de cálculo estimada em função de balanços de suspensão ou redução, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal em anexo, parte integrante do presente”.

Às fls. 21/33, encontra-se o Termo de Verificação Fiscal – TVF e demonstrativos fiscais anexos, nos quais foram relatados os pontos da autuação e indicadas as bases de cálculo e respectivos imposto e contribuição da apuração anual do IRPJ e da CSLL, para o ano-calendário de 2009, bem como as diferenças apuradas nos recolhimentos das estimativas mensais desses tributos, para períodos compreendidos entre outubro de 2007 a dezembro de 2009.

##### Da Impugnação.

Tendo sido dele cientificado, em 13/07/2010, o sujeito passivo contestou o lançamento, em 12/08/2010, mediante o instrumento de fls. 210/222. Adiante compendiam-se suas razões.

##### I – Dos Fatos:

Inicialmente, a Impugnante resume os fatos da autuação.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 25/09/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 25/09/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 27/09/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 02/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

II- Do Direito:II.1 – DA INCORRETA APURAÇÃO DO IRPJ APURADO COMO DEVIDO NO EXERCÍCIO FISCAL DE 2009. DESCONSIDERAÇÃO DOS VALORES DESPENDIDOS COM PROMOÇÃO DO “PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO AO TRABALHADOR” – PAT.

Alega que o Fisco incorreu em erro a ensejar a reformulação da apuração anual do IRPJ, uma vez que deixou de considerar com dedutível os valores despendido pela Impugnante com a manutenção do Programa de Amparo ao Trabalhador – PAT, disponibilizado aos seus funcionários, conforme autoriza a Lei nº 6.321/76, bem como o RIR/1999, arts. 581 a 586.

Diz, pois bem, no ano-calendário de 2009, conforme devidamente declarado na DIPJ/2010 (doc. 04), a Impugnante, adotando os critérios legais pertinentes, apurou despesa a ser deduzida do produto final do imposto de renda, no importe de R\$ 13.711,90.

Assim, solicita a reformulação do crédito que cuida o item “001”, do Auto de Infração do IRPJ.

II.2 – DA ILEGITIMIDADE DA INCIDÊNCIA DA MULTA ISOLADA APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO FISCAL.

Sustenta, a imposição da sobredita multa, cujo fundamento legal é o art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430, de 1996, não tem amparo na melhor interpretação da norma e nos pronunciamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

Alega que tratando-se de tributação do IRPJ e da CSLL, sujeita ao lucro real, toda a apuração de estimativas desses tributos fica compreendida dentro da apuração anual. Destarte, havendo diferença a pagar, após o encerramento do período, é sobre esta que deve incidir a penalidade.

Conclui que diante do fechamento da apuração dos anos de 2007, 2008 e 2009, apenas poderia incidir penalidade sobre eventual diferença do IRPJ e da CSLL, e não em relação à suposta falta de pagamento de antecipações.

Nesse sentido, cita julgados proferidos pelo CARF.

II.3 – DA INCORRETA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS MULTAS ISOLADAS COMINADAS.

Salienta que referidas multas isoladas foram calculadas com base na diferença entre os valores pagos, a título de estimativa dos tributos, e aqueles tidos como devidos, conforme relatório fiscal de fls. 22/33. Nos períodos de apuração em questão, pra determinação das estimativas, a Impugnante optou pelo levantamento de balancetes de suspensão ou redução.

Entretanto, no relatório fiscal, foram desconsiderados elementos essenciais a essa espécie de apuração, como a apropriação de prejuízos fiscais acumulados e bases negativas da CSLL.

A título de ilustração, a Impugnante refaz o cálculo para o mês de outubro de 2007, evidenciando que aproveitou o prejuízo fiscal e base negativa acumulados até 2006, no montante, R\$ 445.679,06.

A Impugnante, citando quesitos e indicando perito, requer prova pericial para deslinde do caso em tela, qual seja, dos valores despendidos com o PAT e quanto à exata determinação das bases de cálculo das multas isoladas, correspondente aos itens 002 dos Autos de Infração.

### III.3 – DO PEDIDO.

Diante do exposto, a Impugnante requer seja conhecida e provida a presente defesa, a fim de que seja reformulado o crédito tributário, nos termos dos argumentos já expendidos.

#### **A decisão recorrida está assim ementada:**

*Matéria não-litigiosa. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.*

*Pedido de perícia. Há de ser indeferido o pedido de perícia, quando presente nos autos todos elementos indispensáveis à solução da lide.*

*Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT A pessoa jurídica que tiver Programas de Alimentação do Trabalhador aprovados pelo Ministério do Trabalho, respeitado o limite estabelecido na legislação, pode deduzir do imposto de renda o valor equivalente a 15% do total das despesas de custeio efetuadas no período de apuração.*

*A dedução a este título não pode exceder, isoladamente, a 4% do imposto de renda devido.*

*Multas Isoladas. Por expressa previsão legal, é cabível a aplicação de multas isoladas incidente sobre o IRPJ e a CSLL, devidos mensalmente em função das bases estimadas, quando o contribuinte seja optante pelo lucro real anual, ainda que no final do período apure prejuízo fiscal ou base negativa da contribuição.*

*Para a determinação mensal do imposto ou contribuição devidos por estimativa, na modalidade de determinação anual do lucro real, o contribuinte pode reduzir ou suspender o pagamento dessas estimativas com base em balanços mensais acumulados levantados a partir de janeiro até o mês de referência, do ano-base em curso, não cabendo nessa apuração a compensação do prejuízo fiscal ou da base negativa acumulados nos anos anteriores, que somente podem ser utilizados, respeitado o limite legal de 30%, na apuração definitiva do imposto ou da contribuição, o que é feito no encerramento do período, em 31 de dezembro, do ano em questão.*

No voto condutor da aludida decisão destacam-se os seguintes fundamentos de mérito:

*“ (...) na defesa, o contribuinte, em relação à apuração anual de 2009, do IRPJ e da CSLL, objeto de lançamento nos itens 001 do correspondentes Auto de Infração, respectivamente, de fls. 03/05 e 12/16, questionou apenas a dedução a título de PAT, no montante de R\$ 13.711,90, devidamente indicada por ele na DIPJ/2010, que não foi considerada pela Fiscalização.*

*No entanto, não houve nenhuma manifestação contrária ao lançamento da CSLL, apurada no encerramento do ano-calendário de 2009, no valor de R\$ 5.075,06.*

(...)

*Verifica-se, assim, que o contribuinte contabilizou e informou na DIPJ/2010, ano-calendário de 2009, despesas com alimentação do trabalhador, no montante total de R\$ 476.130,22; e apurou, como incentivo fiscal, uma dedução a título de PAT, no valor de R\$ 13.711,90, devidamente registradas na DIPJ/2010.*

*Por sua vez, o “Doc. 03”, anexado aos autos às fls. 239/242, exarado pela “Coordenação do Programa de Alimentação do Trabalhador – COPAT: Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT” (Órgão vinculado ao MTE - Ministério do Trabalho e Emprego), comprova que a Lotemoc Distribuidora Ltda, ora Impugnante, é pessoa jurídica inscrita como beneficiária do referido programa, na “Modalidade de Refeição-Convênio”.*

*Por outro lado, a Fiscalização, no demonstrativo fiscal de fls. 29, onde determina a imposto devido no ano de 2009, não considerou a aludida dedução. Todavia, não foi dada no lançamento nenhuma explicação do por quê desse procedimento. Ou seja, não há nenhuma fundamentação da Fiscalização para não considerar o referido benefício fiscal. No entanto, a Impugnante comprovou nos autos que: contabilizou despesas com alimentação do trabalhador; registrou na DIPJ essas despesas; e apurou também na DIPJ a dedução a título de PAT.*

*Diante disso, considerando as provas feitas pela defesa e que o valor de R\$ 13.711,90, pleiteado como dedução de PAT, é inferior ao limite de 4% do imposto devido (levantado, DIPJ, fls. 16, do Anexo II, antes das deduções, no valor de R\$ 517.868,11), acata-se a procedência dessa dedução, devendo o montante litigioso do de IRPJ, de R\$ 13.711,90, lançado para o ano de 2009, ser exonerado.*

#### **Das Multas Isoladas. IRPJ. CSLL.**

*A penalidade, aqui exigida, é cabível para a pessoa jurídica optante pela apuração do lucro real anual que deixar de efetuar ou efetuar de forma insuficiente o recolhimento mensal devido por estimativa e tem assento no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, atualmente, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, a saber:*

(...)"

Cientificada da aludida decisão em 14/12/2011, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 12/11/2011, às fls. 1064 a 1072, no qual contesta apenas a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e, ao final, requer:

**“III - DO PEDIDO:**

**17. Diante do exposto, requer a Recorrente seja reformado a r. decisão, a fim de que possa ser declarada a ilegitimidade das multas isoladas após o encerramento do período fiscal, ou, sucessivamente, que seja reconhecida a incorreção de sua base de cálculo utilizada, devendo ser baixado os autos em diligência, para produção de prova pericial contábil, que determine qual a base de cálculo correta.”**

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Moises Giacomelli Nunes da Silva, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade.

Conforme relatado a fiscalização apurou que o contribuinte deixou de confessar em DCTF, bem como recolher o IRPJ e CSLL devido no ajuste anual do ano de 2009, alem de não ter realizado os recolhimentos mensais por estimativa nos anos de 2007 a 2009.

O contribuinte apresentou impugnação parcial que foi julgada improcedente.

No recurso voluntário contesta apenas as multas de ofício isolada por falta de recolhimento das estimativas, anos de 2007 a 2009, sendo que foi lançada em concomitância com o tributo apurado no ajuste anual do ano de 2009(vide demonstrativo de fls. 5-6).

Aprecio então a exigência dessa penalidade.

De inicio registro que não há qualquer erro de cálculo na apuração fiscal da multa, que aliás foi alegado pelo contribuinte mas sem qualquer demonstração objetiva. Logo, afasto a necessidade de diligência ou perícia para esse fim.

Quanto ao mérito da exigência da penalidade, sabe-se que, por necessitar de recursos para executar suas funções, Administração não pode aguardar o encerramento do período de apuração para receber os tributos cujos fatos geradores irão ocorrer no final do exercício. Neste contexto, antes da ocorrência do fato gerador, criou-se obrigações impondo ao sujeito passivo o dever de antecipar recolhimentos no decorrer do ano-calendário. Os valores recolhidos a título de carnê-leão, no caso de pessoa física, os recolhimentos a título de estimativas, no caso de pessoas jurídicas, são deduzidos do imposto apurado no final do exercício. Se deduzidos do valor do imposto devido não há como negar que têm natureza de tributo e correspondem, assim como o IRRF, em pagamento antecipado.

Quando se estabelece obrigação do sujeito passivo em recolher carnê-leão ou estimativa não se está imputando a ele qualquer omissão relacionada a fato gerador. Nestas circunstâncias o fato gerador ainda não ocorreu e, encerrado o período de apuração, pode haver situações em que sequer se verificará a existência da situação descrita em lei que resulte na obrigação de pagar tributo.

Ocorrida a hipótese prevista na segunda parte do parágrafo anterior, para a pessoa física restitui-se os valores e em relação à pessoa jurídica confere-se a esta o direito de usar tais recursos para compensar tributos devidos em períodos subsequentes.

Se no mês de março contribuinte pessoa física ou jurídica deixar de recolher, por exemplo, carnê-leão ou estimativa, respectivamente, no mês seguinte a autoridade fiscal pode exigir o valor não recolhido com multa de 50%.

**Contudo, encerrado o ano-calendário não há o que se falar em recolhimento de carnê-leão ou de estimativa, mas sim no efetivo imposto devido. Aqui, diferentemente do carnê-leão ou das estimativas, tem-se infração que diz respeito ao não pagamento de tributo e, portanto, cominada com penalidade mais grave. Nestes casos a multa devida é a de ofício incidente sobre o tributo devido e não pago. Não sendo apurado tributo devido não há o que se falar em multa isolada.**

Quando se fala em multa isolada esta só pode estar relacionada ao não recolhimento do carnê-leão ou das estimativas devidas durante o ano-calendário. Encerrado o ano-calendário sem que os rendimentos ou lucros sejam oferecidos à tributação exige-se o imposto com multa de 75%<sup>1</sup>. A não ser a adoção desta lógica jamais se aplicaria, em relação ao carnê-leão ou as estimativas o disposto no artigo 138 do CTN.<sup>2</sup>

Imagine a situação em que o sujeito passivo, pessoa física ou jurídica, tenha obtido rendimentos sem oferecê-los à tributação. Passado quatro anos e onze meses ele resolve oferecer ditos rendimentos à tributação acompanhado do pagamento dos tributos e juros. Em havendo o pagamento espontâneo do imposto devido e juros não se pode imputar ao contribuinte multa pelo não recolhimento do carnê-leão ou das estimativas.

Agora, adotemos esta mesma situação, só que em vez de esperar quatro anos e onze meses para oferecer os rendimentos à tributação o sujeito passivo os oferece logo após o período de apuração, quando da entrega da declaração. Se no primeiro caso não se lhe aplica a multa isolada, aqui onde a infração é de menor gravidade, ao menos no que diz respeito ao tempo decorrido para oferecer os rendimentos à tributação, também não há o que se falar em multa isolada, sob pena de adorar-se situação que resulta em conflito explícito com o disposto no artigo 138, do CTN.

Dos fundamentos expostos resulta a seguinte indagação: Em que situações é devida multa isolada sem exigência da multa de ofício?

Inicialmente, observemos que a **multa de ofício** é exigida sempre que houver omissão de rendimentos e não estivermos diante de denúncia espontânea, acompanhada do pagamento do tributo e juros, conforme previsto no artigo 138, do CTN.

**A multa isolada**, por sua vez, é devida até o momento previsto para apuração do imposto devido. Verificado o fato gerador sem que o sujeito ofereça os rendimentos à tributação, não há o que se falar em multa isolada, mas sim em exigência dos tributos devidos com multa de 75%.

**Igualmente, não subsiste o argumento de que a multa isolada deve ser exigida após o encerramento do período de apuração, ainda que em concomitância com a multa de ofício, em virtude de estar prevista em norma autônoma e por não ter o sujeito passivo adimplido a obrigação na data do vencimento.**

<sup>1</sup> Se o carnê-leão e as estimativas têm como razão de ser o aporte de recursos, no decorrer do ano-calendário, para que a Administração possa cumprir com suas obrigações, transcorrido o período de apuração não há mais o que se falar em exigência de carnê-leão e nem de estimativas, mas sim do efetivo imposto devido.

<sup>2</sup> 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. Autenticado digitalmente em 25/09/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 27/09/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Não se pode interpretar um dispositivo legal desconsiderando as demais normas que integram o sistema. Se assim fosse, pressupondo atraso do sujeito passivo em relação ao vencimento do tributo, chegaríamos ao ponto de formar raciocínio equivocado cumulando multa de ofício com multa moratória. Para tal, bastaria dizer que sendo a multa moratória devida nos casos de atraso no pagamento e que nos casos de omissão há atraso, ter-se-ia situação em que ambas as multas seriam devidas. Mais, sempre que uma conduta de menor gravidade se constituir em pressuposto para que ocorra uma infração punida com penalidade mais grave, esta absorve a menor. Neste sentido basta observar o *princípio da consunção*, cujo exemplo citado por nós, em outras ocasiões, é o disposto na súmula 17 do STJ.

Ainda em relação à multa isolada, na interpretação do artigo 44, II, alíneas “a” e “b” da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação atribuída pela Lei nº 11.488, de 2007, resultante da conversão da Medida Provisória 351, de 2007, não se pode desprezar a exposição de motivos que ao tratar da necessidade de alteração da lei apresentou a seguinte justificativa:

8. *A alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora.*

Pelo que se depreende da exposição de motivos, ao usar as expressões “**multa de ofício, lançada isoladamente**”, se está a falar de uma única multa, pois se assim não fosse não teria usado as expressões “lançada isoladamente”, mas sim, “lançada em concomitância com a multa de ofício.

Logo, a multa de ofício isolada deve ser cancelada.

### Conclusão

Voto no sentido de dar provimento ao recurso tão somente para cancelar as multas de ofício isoladas.

*(assinado digitalmente)*  
Moises Giacomelli Nunes da Silva