



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

**Processo n°** 10120.004545/2007-67  
**Recurso n°** 999.999 Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-001.112 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de fevereiro de 2014  
**Matéria** MULTA ISOLADA  
**Recorrente** COMPANHIA THERMAS DO RIO QUENTE  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

MULTA ISOLADA CUMULADA COM MULTA DE OFÍCIO.

Encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido apurado com base no lucro real anual e, dessa forma, não comporta a exigência da multa isolada, seja pela ausência de base imponible, bem como pelo malferimento do princípio da não propagação das multas e da não repetição da sanção tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em DAR provimento ao recurso, nos termos do voto do redator designado. Vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto (Relator) e Fernando Luiz Gomes de Mattos. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira.

*(assinado digitalmente)*

Jorge Celso Freire da Silva – Presidente

*(assinado digitalmente)*

Antonio Bezerra Neto – Relator

Processo nº 10120.004545/2007-67  
Acórdão n.º **1401-001.112**

**S1-C4T1**  
Fl. 2.839

---

*(assinado digitalmente)*

Alexandre Antônio Alkmim Teixeira – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Maurício Pereira Faro, Sérgio Luiz Bezerra Presta e Jorge Celso Freire da Silva.

**Relatório**

Trata-se de recurso voluntário contra o Acórdão da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília-DF.

Por economia processual, adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância:

Auto de Infração cio Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ (fls. 858/881)

Fato Gerador	Enquadramento Legal
--------------	---------------------

'Adições Não Computadas na Apuração do Lucro Real - Custo/Despesa Indedutível	31 /12/2002,31 /12/2003,31 /12/2004, 31/12/2005,31/12/2006	Geral: Art. 249, inc. I, do RIR/99 / Remuneração Indireta a Beneficiários Não Identificados: Âit. 358j inc. II e § 3o, inc. II e art. 304 do RIR/99; Art. 74, § 2º dá Lei hº 8.383/91 c/c Art. 61, § 1º da Lei nº 8.981/95; Parecer Normativo CST nº 11/1992 / Despesas Desnecessárias: Art. 299, do RIR/99; Parecer Normativo CST nº 32/1981, Parecer Normativo CST nº 11/1992, Parecer Normativo CST nº 02/1980, Parecer Normativo CST nº 81/1975 / Indedutibilidade do Imposto de Renda Retido na Fonte: Art. 344, § 2o e art. 358, § 3o, inc. II, parte final, do RIR/99; Parecer Normativo nº 02/1980
---	--	--

Imposto de Renda Pessoa Jurídica — Diferença entre o Valor Escriturado e o Declarado/Pago	31/12/2002	Arts. 247 e 841, inciso IV do RIR/99
---	------------	--------------------------------------

Multas Isoladas	31/01/2002,31/01/2004,31/07/2004, /07/2005,31 /08/2005,31/10/2005	31
-----------------	---	----

Arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, § 1º, inc. IV, da Lei nº 9.430/96 alterado pelo Art. 14 da MP nº 351/07 c/c Art. 106, inc. II, alínea "c" do CTN, com aplicação retroativa da nova redação do Art. 44, inc. II, "b" da Lei nº 9.430/1996, dada pela Lei nº 11.488/2007

Multas Isoladas - Diferença Apurada entre o Valor Escriturado e o Declaradu/Pago - IRPJ Estimativa	31/01/2002,31/03/2002,31/05/2002, 31/07/2002,30/09/2002,30/06/2003	Arts. 222 e 843 do RfR/99 c/c art. 44, § 1º, inc. IV, da Lei nº 9.430/96 alterado pelo Art. 14 da MP nº 351/07 c/c Art. 106, inc. II, alínea "c" do CTN, com aplicação retroativa da nova redação do Art. 44, inc. II, "b" da Lei nº 9.430/1996, dada pela Lei nº 11.488/2007
--	--	---

Auto de Infração da Contribuição Social s/Lucro Líquido - CSLL (fls. 882/908)

Contribuição Juros de Mora (calculados até 31/07/2007) Multa  
Proporcional (75%) Multa Exigida Isoladamente Total

R\$21.976,20 R\$10.584,70 R\$16.482,14 R\$642.251,26 R\$691.294,30

Infrações Fato Gerador Enquadramento Legal

Adições ao Lucro Líquido Antes da CSLL -Custos/Despesas Não Dedutíveis 31/1 2/2002,31/12/2003,31/12/2004, 31/1 2/2005,31/12/2006 Art. 2o e §§, da Lei nº 7.689/88;Art. 13 da Lei nº 9.249/95;Art. 47 da Lei nº 4.506/64;Art. 6o da Medida Provisória nº 1.858/99 e reedições;Art. 28 da Lei nº 9.430/96;Art. 37 da Lei nº 10.637/02;Arts. 836 837 e 841 do RIR/99 c/c art. 6o, parágrafo único da Lei 7.689/88;Despesas desnecessárias;Art. 2 99; do RIR/99;Parecer Normativo CST nº32/1981;Parecer Normativo CST nº 11/1992; Parecer Normativo CST nº 02/1980;Parecer Normativo CST nº 81/1975.

Auto de Infração da Contribuição Social s/Lucro Líquido - CSLL (fls 882/908)

CSLL — Diferença entre o Valor Escriturar) e o Declarado/Pago 31/12/2003 Art. 77, inciso III, do Decreto-Lei nº 5.844/43 art. 149 da Lei nº 5.172/66 art. 2o e §§, da Lei nº 7.689/88; Art. 1o da Lei nº 9.316/96 e Art. 28 da Lei nº 9.430/96; Art. 37 da Lei nº 10.637/02 ....

Multas Isoladas - Falta de Recolhimento da Contribuição Social sobre a Base Estimada 31 /01 /2003,31 /01 /2004,31 /07/2004, 31 /01 /2005,31 /07/2005,31 /08/2005, 31/10/2005 Arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, § 1o, inciso IV, da Lei nº9.430/96 alterado pelo art. 14 da Medida Provisória nº 351/07 c/c art. 106; inciso II, alínea "c" da Lei nº 5.172/66, com aplicação retroativa da nova redação do art. 44, inciso II, "b" da Lei 9.430/1996, dada pela Lei nº 11.488/2007; Arts. 836 do RIR/99 c/c art. 6o, parágrafo único da Lei 7.689/88

(Multas Isoladas - Diferença Apurada entre o Valor Escriturado e o Declarado/Pago - CSLL Estimativa

Arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, § 1o, inciso IV, da Lei nº9.430/96 alterado pelo art. 14 da Medida Provisória nº 351/07 c/c art. 106, inciso II, alínea "c" da Lei nº 5.172/66, com aplicação retroativa da nova redação do art. 44, inciso II, "b" da Lei 9.430/1996, dada pela Lei nº 11.488/2007; Arts. 836 do RIR/99 c/c art. 6o, parágrafo único da Lei 7.689/88

Em 06/08/2007, foram lavrados contra a interessada os Autos de Infração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social s/ Lucro Líquido, atinentes aos anos-calendário de 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, cujo crédito tributário lançado de ofício perfaz o montante de R\$967.251,26, assim discriminados por exação fiscal:

A ação fiscal foi motivada por um ofício enviado pelo Ministério Público Federal em Goiás, solicitando que a DRF-Goiânia verificasse se utilização do cartão de incentivo "Flexcard" por parte do sujeito passivo havia resultado na supressão de algum tributo administrado pela Receita Federal do Brasil. Levantou o Ministério Público indícios de que os pagamentos de salários estavam sendo feitos com a

utilização destes cartões, os quais conferiam o direito de saque de valores na Rede 24h ou no Unibanco aos seus beneficiários.

Sendo a Incentive House S/A a administradora dos cartões, foi solicitada a fornecer relação das empresas que utilizaram os seus serviços, dentre as quais a Companhia Thermas do Rio Quente.

Informou a Incentive House S/A à Ia Vara Criminal da Justiça Federal em Curitiba que os cartões FLEXCARD não têm por finalidade o pagamento de salário, mas sim a premiação do "universo de colaboradores para o desenvolvimento de seu negócio (vendedores, revendedores, distribuidores, consumidores, etc).

Esclareceu a contribuinte que os pagamentos realizados em 2003 e 2004 foram realizados visando aumentar a produtividade, lucratividade, crescimento de qualidade e resultados, que não houve retenção, mas tributação exclusivamente na fonte à alíquota de 35% e que não foi possível a identificação dos beneficiários dos cartões de incentivo; nem houve a incorporação à remuneração mensal dos mesmos.

Por sua vez, da documentação apresentada pela contribuinte constatou a Fiscalização que, pouco mais de três meses antes do início da ação fiscal, o sujeito passivo recolheu vários DARF de imposto de renda retido na fonte, que se refere a pagamentos efetuados pela pessoa jurídica quando não identificados os beneficiários de despesas a título de remuneração indireta.

A contribuinte ainda retificou os Livros de Apuração de Lucro Real em 2006, adicionando aos LALÜR dos anos-calendário de 2002 à 2006 parte das despesas contabilizadas relativas à aquisição dos cartões (as relativas aos valores disponibilizados mediante a entrega dos cartões aos beneficiários), sem, contudo, adicionar a despesa referente à comissão cobrada pela Incentive House pela entrega dos cartões.

Nesse sentido, diante do exposto, constatou a Fiscalização que a contribuinte remunerou indiretamente beneficiários não identificados, mediante vantagens/benefícios concedidos por meio do cartão FLEXCARD, caracterizando subsunção aos artigos 358 e 675 do RIR/99.

Assim, as despesas contabilizadas pela contribuinte relativas (i) à remuneração indireta a beneficiários não identificados, mediante a entrega de cartões com direito a saques em espécie, (ii) ao pagamento pela intermediação da Incentive House no fornecimento de tais cartões, (iii) ao pagamento de juros sobre as duplicatas emitidas pela Incentive House, (iv) aos pagamentos de Imposto de Renda Retido na Fonte (inclusive multas e juros) decorrentes desta operação de remuneração indireta efetuada pela contribuinte, foram consideradas indedutíveis pela Fiscalização.

Assim, apurou a Fiscalização, para os anos-calendário de 2002 a 2006, valores a serem adicionados ao Lucro Real, que estão demonstrados nas planilhas de fls. 810/814. Ainda, a contribuinte efetuou conciliação entre contas de ativo e passivo, corrigindo lançamentos contábeis indevidos por inexistência de lastro documental, cujos valores também foram adicionados ao Lucro Real.

A Fiscalização também detectou, no procedimento de verificações obrigatórias, divergências entre os valores escriturados e declarados, referentes a contratos de Sociedade de Conta de Participação, apurando imposto de renda suplementar para o ano-calendário de 2002.

Ainda, em razão das adições decorrentes das despesas indedutíveis correspondentes ao uso do cartão FLEXCARD, houve alteração da base de cálculo informada pela contribuinte nos balanços de suspensão/redução, conforme demonstrativo de fls. 798/807, que apuram a diferença a ser adicionada e, por consequência, um novo cálculo do lucro real e imposto de renda e adicional devidos.

Por fim, a Fiscalização também detectou, no procedimento de verificações obrigatórias, divergências entre os valores escriturados e declarados, referentes a contratos de Sociedade de Conta de Participação, incidente sobre a base de cálculo estimada em função dos balanços de suspensão/redução, para os anos-calendário de 2002 e 2003;

Cientificada dos lançamentos, em 07/08/2007 (Ciência do Contribuinte/Responsável às fls. 858 e 882 dos Autos de Infração), a interessada apresentou as impugnações de fls. 944/971 e 1023/1050 e respectivos anexos, em 04/07/2007 (protocolos de recepção às fls. 944 e 1023). Apoiada nos documentos já acostados aos autos, dispõe sobre o seguinte, em síntese:

- discorre sobre os fatos;
- contesta a aplicação das multas isoladas em razão da falta de recolhimento do IRPJ, por estimativa mensal e das divergências verificadas entre os valores escriturados/pagos relativos às estimativas mensais referentes às Sociedades em Conta de Participação; uma vez que foram lançadas, apenas, após o encerramento dos exercícios fiscais;
- mostra-se ilegal e ilícita a exigência de multas isoladas nesse contexto, haja vista que, encerrado o período de apuração do Imposto de Renda sob regime de estimativa a exigência de eventuais obrigações apuradas sob esse regime de estimativa deixa de ter eficácia haja vista prevalecer, a partir do encerramento do exercício respectivo a exigência do imposto efetivamente devido e apurado com base no lucro real;
- transcreve ementas do Conselho de Contribuintes e ensinamentos doutrinários para corroborar este entendimento;
- ad cautelam, ainda que se entenda pela manutenção da aplicação das multas isoladas, mesmo assim os lançamentos não teriam como prosperar, uma vez que é absolutamente indevida a aplicação concomitante das multas isoladas e da multa de ofício adotando-se, como fundamento, a mesma infração;
- trata-se de pretensão ilegal, uma vez que, à luz do princípio da proporcionalidade e da legislação tributária pátria, inexistente autorização legal para que se promova o lançamento de múltiplas penalidades sobre uma única infração, e transcreve ementas do Conselho de Contribuintes e ensinamentos doutrinários para corroborar tal entendimento;

- ainda, discorre sobre a impossibilidade da imputação da multa isolada nos casos em que as eventuais diferenças restaram apuradas pelo próprio Fisco, uma vez que, nessas situações, afigura-se incabível a aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício, a par de inexistir, strictu sensu, obrigação tributária inadimplida, haja vista que tais obrigações se originaram no bojo da própria autuação fiscal, tendo a impugnante conhecimento das diferenças apuradas apenas após a conclusão do procedimento fiscal; ou seja, somente depois de promovidas as retificações dos cálculos pela própria fiscalização, através da inclusão nos balanços de suspensão/redução daquelas despesas indevidamente deduzidas, o que, por si só, afastaria a legalidade da exigência;
- protesta, por fim, pela realização de todas as provas em direito admitidas, em especial; prova documental e pericial, a fim de comprovar seus articulados de defesa.

Consoante despacho às fls. 1091; informa à unidade preparadora que a impugnação é parcial, tendo em vista que o sujeito passivo efetuou o pagamento da parte não impugnada, conforme demonstrado no "Extrato do Processo" de fls. 1056/1060 do qual se verifica que; em relação (i) ao IRPJ, encontram-se extintos os créditos do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, lucro real anual, fatos geradores de 31/12/2002, 31/12/2004, 31/12/2005 e 31/12/2006^ relacionados no Auto de Infração, respectivamente, às fls. 871\* 873, 874 e 875; e (ii) a CSLL, lucro real anual, encontram-se extintos os créditos da Contribuição Social s/Lucro Líquido, fatos geradores 31/12/2003, 31/12/2004 e 31/12/2005; listados no Auto de Infração respectivamente às fls. 898, 899 e 900.

Por sua vez, os créditos relativos às multas isoladas não foram extintos, constituindo-se, portanto, em matéria controversa.

É o relatório.

A DRJ MANTEVE os lançamentos, nos termos das ementas abaixo:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.**

Considera-se não impugnada a parcela do crédito com a qual o sujeito passivo aquiesceu e efetuou o recolhimento do valor exigido.

**MULTA ISOLADA. CABIMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO.**

Não tendo o contribuinte efetuado os recolhimentos mensais a que estão obrigadas as pessoas jurídicas optantes pela tributação com base no lucro real anual, cabível a aplicação da multa isolada, mesmo após o encerramento do exercício, e ainda que seja apurado prejuízo fiscal.

**MULTA ISOLADA. NATUREZA DIVERSA. MULTA DE OFÍCIO.**

A multa exigida isoladamente sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais é de natureza diversa da multa proporcional incidente sobre a insuficiência de recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, no regime do lucro real anual.

**DILIGÊNCIA. PERÍCIA. PROTESTO PELA JUNTADA DE TODAS AS PROVAS ADMITIDAS EM DIREITO.**

Para que seja deferido o pedido de diligência ou perícia, cabe formular o requerimento consoante o disposto no inciso IV do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72 (PAF), além de fundamentar adequadamente a sua necessidade. Por sua vez, as provas documentais devem ser apresentadas por ocasião da impugnação, sob pena de preclusão processual, exceto nas situações previstas no art. 16, § 4º do PAF.

**CSLL. LANÇAMENTOS REFLEXOS.**

O decidido em relação à matéria principal estende-se aos lançamentos decorrentes, formalizados a partir de idêntica motivação.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário a este CARF, repisando os tópicos trazidos anteriormente na impugnação.

Requerimento do Contribuinte de desistência parcial do Recurso (lei nº 1.941/2009) apresentado, conforme fls. 1276.

Porém, a seguir o Contribuinte ao constatar que os créditos tributários em questão encontravam-se extintos, solicita então que seja desconsiderado o “Pedido de Desistência”, diante da perda de objeto do mesmo, oportunidade em que procede a juntada das cópias dos DARF comprobatórios da extinção de referidos créditos tributários.

Por fim, requer a Manifestante que seja determinado o devido prosseguimento do presente processo tributário administrativo, de maneira que seja apreciado, pelo E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aquele Recurso Voluntário interposto pela mesma.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator

Cancelado em tempo os pedidos de desistência parcial em função de erro de fato demonstrado, o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, sendo admitido.

### **Delimitação da Lide**

A princípio, cabe esclarecer que se trata de recurso relativo apenas aos créditos tributários correspondentes às multas isoladas. É que no que tange aos valores suplementares lançados pela Fiscalização, referentes ao IRPJ e a CSLL, submetidos à apuração anual do lucro real, já foram todos extintos pela contribuinte, por meio de pagamento, consoante demonstra "Extrato do Processo" às lis. 1051 e 1054, na fase impugnatória, sendo inclusive apartado os processos.

### **MULTA ISOLADA – ESTIMATIVAS NÃO PAGAS**

A recorrente pleiteia o cancelamento da multa isolada de 50% apurada em face de falta de recolhimento da estimativa do tributo devido, feito sob argumento de impossibilidade de cumulação com a multa de ofício de 75%, entre outras alegações.

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.

Em relação a tese da consunção, em primeiro lugar há que se ter cautela na importação de institutos de outros quadrantes do Direito (Penal) cujos bens protegidos são outros: liberdade do ser humano.

O princípio da consunção no Direito Penal possui como característica básica, o englobamento de uma conduta típica menos gravosa por outra de maior relevância, estas possuem um nexo, sendo considerada a primeira conduta como um mero ato preparatório da última. O problema é que esse princípio se amolda ao Direito Penal de forma a contribuir para o caráter de justiça na retributividade da pena. Ora, o Direito Tributário não é lastreado apenas no princípio da retributividade e da prevenção, mas se reveste do seu caráter patrimonial, afinal o Direito tributário, em apertada síntese, é o direito que define como serão cobrados os tributos dos cidadãos para gerar receitas para o estado fazer face às suas despesas e custeio e tem como contraparte, entre outros, o Direito Financeiro, que é o conjunto de normas jurídicas destinadas à regulamentação do financiamento geral das atividades do Estado. O contexto então muda totalmente e se torna impeditiva para tais “importações”.

Mantenho, portanto, a multa isolada nos exatos termos prescritos na autuação.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso

*(assinado digitalmente)*

Antonio Bezerra Neto

## Voto Vencedor

O Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira:

Com a vênia devida ao nobre Conselheiro Relator, a Turma Julgadora divergiu quanto à aplicação da multa isolada, tendo este Conselheiro sido designado para redação das razões de voto vencedor.

A exigência da multa isolada decorre da obrigação legal imposta às pessoas jurídicas optantes pelo lucro real anual, que, ao realizarem essa opção, assumem o compromisso de antecipar, mensalmente, o IRPJ e a CSLL calculados pela forma estimada, nos moldes estabelecidos pelo art. 2º da Lei nº 9.430/96.

Embora os fatos geradores do IRPJ e da CSLL somente ocorram no dia 31 de dezembro de cada ano, momento em que será apurada a efetiva base de cálculo desses tributos e a compensação dos valores pagos antecipadamente, ao instituir para os contribuintes a obrigação de realizar as antecipações mensais das estimativas do IRPJ e da CSLL, pretendeu o legislador antecipar os valores que provavelmente seriam devidos ao final do ano-calendário, adiantando a sua arrecadação e evitando o acúmulo para os contribuintes no final do ano.

Caso o contribuinte deixe de antecipar mensalmente as estimativas, suportará a multa isolada lançada de ofício pela falta de pagamento mensal dos tributos devidos, nos termos do art. 44, §1º, IV, da Lei nº 9.430/96.

Contudo, encerrado o ano-calendário objeto das antecipações, entendo que a base impositiva para fins de aplicação da multa é aquela que suportará o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário. Via de consequência, somente é possível a aplicação da multa de ofício prevista no inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96.

Isso porque, como o lançamento em análise (relativo às estimativas de 2002) somente foi realizado em 2006, penso que, ainda que a contribuinte não tenha supostamente efetuado as antecipações de modo satisfatório, fato é que a exigência da multa isolada foi formalizada quando já conhecida a respectiva base de cálculo e a contribuição devida naquele ano-calendário. Assim, seria cabível apenas a aplicação da multa de ofício, haja vista que não é possível coexistir, no mesmo momento (ato de lançamento), duas exações para uma mesma base de cálculo, que representaria imposição de penalidade desproporcional ao proveito obtido.

Desse modo, entendo pela impossibilidade de prosperar o lançamento da multa isolada por insuficiência no recolhimento de antecipações de IRPJ (prevista no artigo 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96) concomitantemente ao lançamento de multa de ofício (prevista no artigo 44, §1º, inciso I da Lei nº 9.430/96).

Esse também é o entendimento que prevalece na Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho, que não admite a aplicação simultânea da multa isolada por insuficiência no recolhimento das estimativas com a multa de ofício pelo descumprimento do dever de pagar o tributo em definitivo, conforme se depreende dos acórdãos abaixo:

*APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. 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. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é meio de execução da segunda. **A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no recolhimento de tributo.** (Acórdão nº 9101-00.281 em 24/08/2009).*

*Assunto: MULTA ISOLADA - Exercício: 2001, 2002, 2003 e 2004 CSLL. MULTA ISOLADA. **Encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido apurado com base no lucro real anual e, dessa forma, não comporta a exigência da multa isolada, seja pela ausência de base impositiva, bem como pelo malferimento do princípio da não propagação das multas e da ao repetição da sanção tributária.** CSLL. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. Incabível a aplicação da multa isolada concomitantemente com a multa de ofício. RETROATIVIDADE BENIGNA. O CTN consagra o princípio da aplicação retroativa da lei posterior mais benéfica às penalidades - art. 106, inciso II, "a", do CTN. Recurso Especial da Contribuinte Provido. (Acórdão nº 9101-00.526 em 26/01/2010).*

*RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. **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.** 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. (Acórdão nº 9101-00.500 de 25/01/2010).*

A interessante fundamentação dos Conselheiros é no sentido de que, em virtude dos princípios da consunção da conduta-meio pela conduta-fim e da não repetição da sanção tributária, não deve prosperar a exigência, pois, “*encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido apurado com base no lucro real anual, e,*

Processo nº 10120.004545/2007-67  
Acórdão n.º **1401-001.112**

**S1-C4T1**  
Fl. 2.850

---

*dessa forma, não comporta a exigência da multa isolada” (Acórdão nº 9101-00.526 em 26/01/2010).*

Diante do exposto, a Turma Julgadora entendeu pelo cancelamento da multa isolada.

*(assinado digitalmente)*

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira – redator designado