



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 19740.000405/2006-14  
**Recurso n°** 160.446 Especial do Procurador  
**Acórdão n°** **9101-001.424 – 1ª Turma**  
**Sessão de** 18 de julho de 2012  
**Matéria** Multa isolada por falta/insuficiência de recolhimentos de estimativas  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** BANCO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO S/A

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2001

FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL. EXIGÊNCIA CONCOMITANTE.

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas não se aplica cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/96, sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, negado provimento ao recurso, vencido o Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

*(Assinado digitalmente)*

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente.

*(Assinado digitalmente)*

Jorge Celso Freire da Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Susy Gomes Hoffmann, Karem Jureidini Dias, Orlando José Gonçalves Bueno (suplente convocado), José Ricardo da Silva, Alberto Pinto Souza Junior, Valmar Fonseca de Menezes, Jorge Celso Freire da Silva, Valmir Sandri e Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz.

## Relatório

Trata o processo de autos de infração de exigências de IRPJ, CSLL e multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas (ano-calendário 2001).

Em 25/06/08, a Primeira Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes assim decidiu por meio do acórdão nº 101-96.804 (fls.562/571):

*“ACORDAM os membros da primeira câmara do primeiro conselho de contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas pelo contribuinte. No mérito: 1) Por unanimidade de voto, DAR provimento ao recurso voluntário quanto ao reconhecimento da tributação de Cr\$ 53.790.840.917,00 no ano-calendário de 1991, valor esse que deverá ser excluído na recomposição do saldo do lucro inflacionário a tributar a partir de janeiro de 1992, inclusive neste processo; 2) Por unanimidade de votos, excluir da base de cálculo da tributação do IRPJ no ano-calendário de 2001 a importância de R\$ 76.613.250,96; 3) **Por maioria de votos, excluir a exigência da multa de ofício isolada concomitante com a multa de ofício proporcional**, vencidos nesta parte os Conselheiros Sandra Maria Faroni e Caio Marcos Cândido, que a mantinham e; 4) Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.” (destaquei)*

Tal decisão recebeu a seguinte ementa:

*“AUTO DE INFRAÇÃO. IMPRECISÃO NO ENQUADRAMENTO LEGAL. Não é motivo de nulidade do auto de infração, por cerceamento de direito de defesa, qualquer imprecisão na descrição do enquadramento legal quando o sujeito passivo demonstra perfeita compreensão dos motivos de fato e de direito do lançamento. DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS. ERRO DE PREENCHIMENTO. Os erros cometidos no preenchimento de declarações de rendimentos, devidamente comprovados, que não resultaram em falta ou insuficiência de pagamento do tributo, devem ser considerados pelo órgão julgador. FALTA DE RECOLHIMENTO DE IRPJ E CSLL POR ESTIMATIVA MENSAL. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. A multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ ou CSLL sobre base de cálculo mensal estimada não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/96, sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal.”*

Inconformada com a decisão no tocante ao cancelamento das multas isoladas, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional interpôs recurso especial (fls.576/584), admitido nos termos do despacho de fl.586, em que sustenta:

- a multa isolada, nos termos do art.44, §1º, IV, da Lei nº 9.430/96, seria devida independentemente de o contribuinte, ao final do ano-calendário, ter apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa;
- no caso concreto, além da ausência dos recolhimentos de estimativas, não foram confeccionados balancetes de redução ou suspensão;
- não se poderia falar em exigência dupla sobre uma única infração, pois a multa de ofício proporcional decorreria do não pagamento do tributo; enquanto a penalidade isolada, do descumprimento do regime legal de estimativas;
- a Lei nº 9.430/96 claramente não estabeleceria relação da multa por falta/insuficiência de recolhimentos de estimativas com o pagamento ou não do tributo;
- as multas não incidiriam sobre uma mesma base de cálculo;
- a Câmara *a quo* teria criado nova hipótese de dispensa da multa isolada, não prevista na legislação, qual seja, a cobrança, concomitante, de multa de ofício proporcional decorrente do não pagamento do tributo;
- inexistiria “...norma específica que permita ao aplicador da lei relevar a cobrança da multa prevista no art.44, §1º, IV, da Lei 9.430/96, atendendo ‘a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso’”, havendo, portanto, conflito com o art.172 do CTN.

O contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial da PGFN (fls.590/605), por meio do qual defende, sob os enfoques gramatical e sistemático/teleológico, a impossibilidade de exigência concomitante das multas, valendo-se, ainda, de ensinamentos doutrinários e decisões administrativas.

Posteriormente, por meio do acórdão nº 1101-00.066, de 13/05/2009, fls.738/742, decidiu-se, à vista de embargos de declaração do contribuinte, pela re-ratificação “...para incluir na conclusão do acórdão embargado (nº 101-96.804/2008 – fls.562) o reconhecimento do direito da contribuinte à compensação, no limite legal de 30%, de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL”.

A PGFN novamente ingressou com recurso especial (fls.763/770), em que reitera as razões do primeiro recurso, tendo sido admitido conforme despacho de fl.771.

Valendo-se dos mesmos argumentos outrora apresentados, o contribuinte apresentou novas contrarrazões (fls.794/806).

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Jorge Celso Freire da Silva - Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade do recurso especial, dele se toma conhecimento.

O acórdão recorrido, quanto à matéria contestada pela PGFN, fixou, com base em entendimento no âmbito do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes e da antiga Câmara Superior de Recursos Fiscais, interpretação “...acerca da impossibilidade de aplicação conjunta, sobre a mesma base de cálculo, das multas previstas nos incisos I e II do art.44 da Lei 9.430/96, com aquela relativa à ausência de recolhimento mensal por estimativa (art.44, §1º, IV), prevista para aplicação isoladamente do tributo”.

Sobre a exigência da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas concomitantemente à multa de ofício proporcional, já tive a oportunidade de participar de julgamento neste colegiado, em que, com base em jurisprudência dominante, acompanhei o Relator pela impossibilidade. Especificamente, no acórdão nº 9101-01.261, de 22/11/2011, que recebeu a ementa abaixo:

*“APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA - 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.”*

Aqui, adoto os fundamentos à época prestigiados pela maioria:

*“Conforme se depreende dos autos, o contribuinte foi autuado, tendo-lhe sido exigida as diferenças anual de IRPJ e CSLL (ano-calendário de 2001), apurada em procedimento de ofício, com multa de 75%, e ainda, multa isolada sobre os valores das estimativas não pagas durante o ano-calendário.*

*A questão a ser decidida neste recurso restringe-se à aplicação ou não da multa isolada por falta ou insuficiência das estimativas mensais.*

*A Terceira Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes afastou a multa isolada ao argumento de que é*

*incabível a aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de IRPJ, visto que ambas as penalidades tiveram como base de incidência o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal, caracterizando bis in idem.*

.....

*A questão da multa em razão de falta ou insuficiência de pagamento das estimativas mensais não está pacificada neste CARF. Dos inúmeros julgados a respeito do tema extraem-se, pelo menos, três correntes de entendimento.*

*Num extremo, uma corrente amplamente vencida, que entende que a imposição da multa, nos termos do inciso IV do §1º, independe do resultado apurado no encerramento do exercício financeiro, devendo ser aplicada sempre sobre o valor da estimativa não recolhida.*

*Numa posição intermediária uma corrente cujo entendimento é o adotado pelo acórdão recorrido, no sentido de que, quando 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, quando não estiver acompanhado concomitantemente com a multa de ofício.*

*Uma terceira corrente, na qual me incluo, que entende que, encerrado o ano calendário, não mais cabe aplicar a multa isolada por falta ou insuficiência de estimativas, pois essas ficam absorvidas pelo tributo incidente sobre o resultado anual.*

*Conforme tenho reiteradamente me manifestado, entendo que, encerrado o ano-calendário, não há mais base de cálculo para exigência da multa, eis que, com o deslocamento do fato gerador da obrigação tributária para 31 de dezembro de cada ano, para as empresas que optem por recolher o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro real anual, desaparece o bem tutelado pela norma jurídica, no caso as antecipações que deveriam ter sido recolhidas no decorrer do ano-calendário, surgindo, com a apuração do lucro real ao final do ano-calendário, o imposto efetivamente devido, única base impositiva que sofrerá a sanção caso o mesmo não seja recolhido pelo sujeito passivo da obrigação tributária.*

*Na verdade, os dispositivos legais previstos nos incisos III e IV, § 1º, art. 44 da Lei 9.430/96 têm como objetivo obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações de um provável imposto de renda e contribuição social que poderá ser devido ao final do ano-calendário.*

*Ou seja, é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa, e sendo assim, a penalidade só pode ser exigida durante aquele ano-calendário, de vez que, com a apuração do tributo e da contribuição social efetivamente devida ao final do ano-calendário (31/12), desaparece a base impositiva daquela penalidade (antecipações), pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado que a justifique. A partir daí, surge uma nova base*

*imponível, esta já com base no tributo efetivamente apurado ao final do ano-calendário, surgindo assim à hipótese da aplicação tão-somente do inciso I, §1º. do referido artigo, caso o tributo não seja pago no seu vencimento e apurado ex-officio, mas jamais com a aplicação concomitante da penalidade prevista nos incisos III e IV, do §1º do mesmo diploma legal. Até porque a dupla penalidade afronta o disposto no artigo 97, V, c/c o artigo 113 do CTN, que estabelece apenas duas hipóteses de obrigação de dar, sendo a primeira ligada diretamente à prestação de pagar tributo e seus acessórios, e a segunda, relativamente à obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações pecuniárias por descumprimento de obrigação acessória.”*

Cabe lembrar que a jurisprudência desta Primeira Turma da CSRF é em igual sentido. Exemplificativamente:

*“(…) 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. MULTA ISOLADA –FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – A multa isolada reporta-se ao descumprimento de fato jurídico de antecipação, o qual está relacionado ao descumprimento de obrigação principal. O tributo devido pelo contribuinte surge quando o lucro real é apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade isolada, quando se verifica existência de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL ao final do período.” (CSRF, 1ª Turma, Acórdão nº 9101-01.193, de 17/10/2011)*

*MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Conforme precedentes da CSRF são incabíveis a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo quando ambas as penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurada em procedimento fiscal. (CSRF, 1ª Turma, Acórdão nº 9101-01.043, de 27/06/2011)*

*FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. NÃO INCIDÊNCIA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO A multa isolada por falta de recolhimento de CSLL sobre base de cálculo mensal estimada não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996. No curso do*

*período de apuração, descumprido o dever de antecipar, incide a penalidade sobre as estimativas não recolhidas. Porém, após o encerramento do período, quando já não existe mais o dever de antecipar, mas sim e unicamente o de promover o ajuste pelo confronto entre o valor devido efetivamente e os valores recolhidos na forma estimada, incide tão somente a multa de ofício proporcional ao imposto que está sendo exigido. (CSRF, 1ª Turma, Acórdão nº 9101-00.844, de 22/02/2011)*

*FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. A multa isolada por falta de recolhimento de CSLL sobre base de cálculo mensal estimada não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/96, sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal.”(CSRF, 1ª Turma, Acórdão nº 9101-00.713, de 09/11/2010)*

Isto posto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial.

*(Assinado digitalmente)*

Jorge Celso Freire da Silva