



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10120.728917/2011-21</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1402-007.302 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	16 de junho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ESTRELA DISTRIBUIDORA DE ELETRODOMÉSTICOS LTDA.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2008

NULIDADE. NÃO CARACTERIZAÇÃO. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. IRREGULARIDADE. SÚMULA CARF Nº 171

O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos da fiscalização. Eventuais falhas na emissão ou prorrogação do MPF, não caracterizadas nos presentes autos, não implicam a nulidade do procedimento e não têm a força para retirar do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil a competência para efetuar o lançamento tributário ou para inutilizar o ato por ele validamente efetivado. Súmula Carf nº 171.

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE IRPJ/CSLL SOBRE BASES DE CÁLCULO ESTIMADAS.

Verificada a falta de recolhimento ou o recolhimento a menor das estimativas mensais de IRPJ/CSLL apuradas, é cabível o lançamento da multa isolada nos termos previstos na legislação de regência, mesmo após o encerramento do ano-calendário.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, , i) rejeitarem preliminares suscitadas, nos termos das Súmulas CARF nºs 6 e 171; ii) no mérito, negar provimento ao recurso voluntário, mantendo integralmente os lançamentos.

*Assinado Digitalmente*

**Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em desfavor do Acórdão nº 14-85.867, pela 15ª Turma da DRJ/RPO que julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão de piso:

“Está controlado no presente processo o crédito tributário total de R\$ 912.882,75 relativamente ao ano-calendário 2008, apurado em decorrências do não pagamento de estimativas de IRPJ e CSLL do ano citado.

Quanto a fiscalização assim se manifesta a Autoridade Tributária:

*Em ação fiscal de revisão interna de Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica - DIPJ relativo ao ano-calendário de 2008 entregue pelo contribuinte a Secretaria da Receita Federal do Brasil, o Sistema Informatizado da Receita Federal apontou que das informações prestadas pelo sujeito passivo na DIPJ a empresa deixou de proceder recolhimento devido relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL ambos calculados com base na estimativa mensal.*

*Ante tal fato foi emitido o Termo de Intimação Fiscal nº. 107/2011, o qual foi recebido pelo contribuinte em 20/04/2011 conforme Aviso de Recebimento - AR, solicitando a apresentação de documentação/esclarecimento pertinente previsto na legislação em vigor para comprovar as informações prestadas pelo contribuinte na DIPJ do ano-calendário 2008.*

A autoridade se manifesta quanto ao processo 10120.003714/2010-47:

“Da análise do Processo n.º 10120-003.714/2010-47, verificamos que trata-se de Representação de DCTF no qual foi constatada a compensação não declarada (compensação indevida), fato que não extingue o crédito tributário, sendo aplicado ao caso o tratamento dado às Estimativas não pagas, ou seja, aplicação da multa isolada pelo não recolhimento e na apuração do ajuste anual do IR e da CSLL, as estimativas, porventura deduzidas, podem ser glosadas.

Assim, face ao disposto no art. 222 e inciso IV do art. 957 ambos do RIR/99, e considerando os dados declarados em DIPJ e a ausência de recolhimentos dos valores declarados por estimativa mensal, foram apuradas:

(i) Multa isolada pelo não recolhimento mensal dos valores devidos no cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica pelo regime tributação de Estimativa Mensal com base na Receita Bruta e Acréscimos/Balanco ou Balanco de Suspensão e Redução, no valor de R\$ 599.467,04; e,

(ii) Multa isolada pelo não recolhimento mensal dos valores devidos no cálculo da Contribuição Social s/ Lucro Líquido - CSLL pelo regime tributação de Estimativa Mensal com base na Receita Bruta e Acréscimos/Balanco ou Balanco de Suspensão e Redução, no valor de R\$ 313.415,71. Os valores considerados para a apuração da multa isolada de IRPJ e CSLL constam do Demonstrativo da Diferenças Apuradas IRPJ e CSLL estimativa mensal.

#### IMPUGNAÇÃO

A impugnante assim resume a autuação:

*2.1. Decorre a presente autuação de suposta falta de pagamento de imposto de renda e de contribuição social incidentes sobre a base de cálculo estimada em razão da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão/redução, relativamente ao período de apuração de 31/01/2008 a 31/08/2008.*

*2.2. O crédito tributário foi lançado nos seguintes valores: R\$ 599.467,04 relativamente ao IRPJ e R\$ 313.415,71 para a CSLL.*

A impugnante argumenta que teria sido levada a efeito fora da empresa a ação fiscal:

*3.1.1. Fazendo tabula rasa do comando contido no art. 904 do RIR/1999, o nobre atuante realizou o procedimento de fiscalização que deu azo ao presente lançamento fora da sede da Impugnante, conforme, aliás, se constata dos próprios autos.*

.....

*3.1.3. E que o lançamento tributário, como resultado de procedimento estritamente vinculado à lei, não pode conter nenhum vício, sob pena de*

*comprometer sua validade. A esse respeito, aliás, leciona o eminente jurista e Juiz Federal Antônio Corrêa:*

*A atividade estatal denominada "lançamento" é a de criar atos administrativos vinculados. Estes, se vierem a nascer com inobservância de qualquer requisito do procedimento determinado pela lei, serão consequentemente nulos de pleno direito. (Dos Crimes Contra a Ordem Tributária, 2 ed. São Paulo: Saraiva, p.78).*

*3.1.4. No caso vertente o procedimento colide com fundamento legal da maior importância, que é aquele que determina ser o domicílio do sujeito passivo o local do exame dos documentos. Assim, pois, o presente Auto de Infração é incontestavelmente nulo, motivo pelo qual o lançamento nele contido não pode prosperar.*

A impugnante diz que não haveria uma ordem específica denominada Mandado do Procedimento Fiscal:

*3.2.1. Como é de curial sabença, com a instituição do Mandado de Procedimento Fiscal, atualmente regulado pela Portaria RFB nº 3.014/2011, o agir fazendário sofreu significativas limitações, já que tal instrumento, enquanto peça inaugural de qualquer procedimento fiscalizatório, restringe inexoravelmente a competência dos agentes do Fisco para atuar em casos específicos.*

*3.2.2. A respeito do tema, os ilustres mestres Roque Antonio Carrazza e Eduardo Domingos Botallo (Mandado de Procedimento Fiscal e Espontaneidade. In Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 80, maio/2002, p. 104) assim se pronunciaram:*

*A partir da criação da figura do MPF, em suas várias modalidades, o agir fazendário, na esfera federal, sofreu expressiva limitação, já que este documento tornou-se juridicamente. Imprescindível à validade dos "procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF".*

*...Vai daí que, estando prestes a fluir o prazo de validade, quer do MPF-D, quer do MPF-F, sempre será necessária, para que continuem a irradiar efeitos, a edição de um MPF-C (mandado complementar), do qual o contribuinte deverá tomar oficial conhecimento, antes de vencido tal prazo. (Grifo da impugnante)*

*3.2.3. Pois bem, de uma parte é perfeitamente correto sé afirmar que a competência do Auditor Fiscal é atribuída por lei, vez ser o próprio Código Tributário Nacional a determinar "competir privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante devido, identificar o*

*sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível" (art. 142). .*

.....

*3.2.9. Sendo assim, o presente lançamento não pode prevalecer, sendo nulo de pleno direito, uma vez que inexiste, nos autos, qualquer vestígio de emissão do Mandado de Procedimento Fiscal -Fiscalização (MPF-F)A considerando que a falta dessa autorização (MPF) torna incompetente o auditor fiscal para atuar em caso específico.*

A impugnante alega a improcedência da multa isolada:

*3.3.1. Conforme se verifica, os presentes Autos de Infração, relativamente ao período de janeiro a agosto de 2008, sobrevieram em razão de suposta falta de pagamento do IRPJ e da CSLL incidentes sobre base de cálculo estimada.*

*3.3.2. Ocorre, senhores julgadores, que no caso em espécie não se justifica o lançamento da penalidade isolada, isto porque, conforme se constata dos documentos em apenso (DOC. 02), já existe a exigência das próprias estimativas declaradas e não recolhidas nos autos do processo administrativo nº 10120.003714/2010-47.*

*3.3.3. De mais a mais, o presente lançamento refere-se a fato gerador ocorrido ainda no ano-calendário de 2008.*

*3.3.4. Há se convir, todavia, que uma vez encerrado o período de apuração do IRPJ e da CSLL, a exigência de recolhimento por estimativa perde sua eficácia, já que o que prevalece é a apuração dos tributos efetivamente devidos, apurados na forma da legislação inerente.*

*3.3.5. A despeito da aplicação da multa isolada nestas circunstâncias, isto é, quando já encerrado o período de apuração do IRPJ e da CSLL, como ocorreu no presente processo, o e. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais mediante farta jurisprudência, tem se pronunciado no sentido de que: ' IRPJ - CSLL - RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA - MULTA ISOLADA - Encerrado o período de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido, apurado com base no lucro real, revelando-se improcedente a cominação de multa sobre eventuais diferenças. Recurso provido. (Publicado no D.O.U. nº 250 de 24/12/03). (Acórdão nº 103-21302).*

*IRPJ - CSLL - RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA - MULTA ISOLADA - De acordo com o CTN, somente é possível estabelecer duas hipóteses de obrigação de dar, uma ligada diretamente à prestação de pagar tributo e seus acessórios (juros e a multa) e a outra relativamente à penalidade pecuniária por descumprimento de obrigação acessória, constituindo esta a*

*única hipótese de se exigir multa isolada. Não fosse assim, encerrado o período de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido apurado, com base no lucro real, revelando-se improcedente e cominação de multa sobre parcelas não recolhidas. (Acórdão nº 103-21492).*

Ao final a impugnante faz seu pedido:

*4.1 Ante todo o exposto REQUER, em sede de preliminar, a nulidade dos presentes autos de infração, ou, se não, pelo mérito, a improcedência do crédito tributário neles veiculados.”*

A 15ª Turma da DRJ/RPO julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, cuja decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). NULIDADE.

INOCORRÊNCIA

O MPF é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos da auditoria fiscal. Verificando-se nos autos a regular ciência e prorrogação do MPF, não há que se falar em nulidade do procedimento fiscal.

ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA.

Nos casos de lançamento de ofício, é aplicável a multa de 50%, isoladamente, sobre o valor de estimativa mensal que deixe de ser recolhido, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Discordando da decisão, a Recorrente apresentou recurso voluntário reproduzindo argumentos veiculados em sede de impugnação, alegando, em síntese que:

(...)

### III – DO DIREITO:

3.1. Considerando que o Julgador a quo não enfrentou os argumentos postos a sua análise, informa a Recorrente que irá devolver a matéria a este colendo Tribunal, acrescentando, quando conveniente, novos argumentos e provas.

#### 3.2. Da ação fiscal fora do domicílio da contribuinte:

3.2.1. Segundo consta do decisum recorrido, “não existe óbice” à realização da ação fiscal fora do domicílio da contribuinte:

*“Quanto à alegação de que teria sido realizado a fiscalização fora das instalações da impugnante, não foi feita prova de tal fato e mesmo que tivesse sido não existe óbice para tal”.*

3.2.2. Ledo engano! Como é de curial sabença, um dos ensinamentos basilares do direito administrativo é o princípio da legalidade, isso significa que, o administrador público está, em toda atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se à responsabilidade disciplinar.

3.2.3. Dessa forma, se o lançamento tributário é um procedimento administrativo estritamente vinculado à lei, conforme ditames do próprio Código Tributário Nacional, como poderia o agente julgador alegar que não existe empecilho à realização da ação fora do domicílio do contribuinte?

3.2.4. Inequivocamente é indiscutível o teor do artigo 904 do revogado Decreto nº 3.000/1999 (antigo RIR), vigente a época dos fatos, que claramente determinava que a fiscalização fosse desenvolvida mediante ação direta dos auditores no domicílio do sujeito passivo.

3.2.5. A prova da realização do procedimento fora do domicílio da Recorrente resta comprovada nos próprios autos do lançamento, e caso ocorra dúvida sobre tal fato, cabe ao Fisco demonstrar que respeitou o texto da lei, pois, como já dito, seus atos são vinculados à legislação, em prol do interesse público, devendo portar documentos probatórios da legalidade de suas condutas, evitando, assim, que o contribuinte seja lesado pela máquina estatal.

3.2.6. O lançamento tributário, portanto, não pode conter nenhum vício, sob pena de comprometer sua validade.

3.2.7. Nesse sentido, aliás, leciona o jurista e Juiz Federal Antônio Corrêa:

*A atividade estatal denominada “lançamento” é a de criar atos administrativos vinculados. Estes, se vierem a nascer com inobservância de qualquer requisito do procedimento determinado pela lei, serão conseqüentemente nulos de pleno direito. (Dos crimes Contra a Ordem Tributária, 2ª ed. São Paulo: Saraiva, p.78).*

3.2.8. Diante de tais informações, o procedimento notoriamente esbarra na legislação tributária, sendo necessário que ocorra sua anulação, para que não cause mais prejuízos à Recorrente.

### **3.3. Da improcedência da multa isolada:**

3.3.1. Com vistas a afastar a improcedência da multa isolada arguiu o julgador de instância singela, basicamente, que o tributo e sua respectiva estimativa possuem fatos geradores distintos, dessarte, podem ser cobrados simultaneamente.

3.3.2. *Venia Concessa*, engana-se novamente.

3.3.3. Segundo se verifica, a exigência contida nestes autos refere-se ao período de janeiro a agosto de 2008 e decorrem de suposta falta de pagamento do IRPJ e da CSLL incidentes sobre base de cálculo estimada.

3.3.4. Ocorre, senhores julgadores, como já salientado na peça impugnatória, que no caso em espécie não se justifica o lançamento da penalidade isolada, isto porque, conforme se constata dos documentos apensados as fls. 147/152 (DOC. 02 da impugnação), já existe a exigência das próprias estimativas declaradas e não recolhidas nos autos do processo administrativo nº 10120.003714/2010-47.

3.3.5. De mais a mais, o presente lançamento refere-se a fato gerador ocorrido ainda no ano-calendário de 2008.

3.3.6. Há se convir, todavia, que uma vez encerrado o período de apuração do IRPJ e da CSLL, a exigência de recolhimento por estimativa perde sua eficácia, já que o que prevalece é a apuração dos tributos efetivamente devidos, na forma da legislação inerente.

3.3.7. A despeito da aplicação da multa isolada nestas circunstâncias, isto é, quando já encerrado o período de apuração do IRPJ e da CSLL, como ocorreu no presente processo, este respeitável Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, mediante farta jurisprudência, tem se pronunciado no sentido de que:

*IRPJ – CSLL – RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA – MULTA ISOLADA – Encerrado o período de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido, apurado com base no lucro real, revelando-se improcedente a cominação de multa sobre eventuais diferenças. Recurso provido. (Publicado no D.O.U. nº 250 de 24/12/03). (Acórdão nº 103-21302).*

*IRPJ - CSLL - RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA - MULTA ISOLADA - De acordo com o CTN, somente é possível estabelecer duas hipóteses de obrigação de dar, uma ligada diretamente à prestação de pagar tributo e seus acessórios (juros e a multa) e a outra relativamente à penalidade pecuniária por descumprimento de obrigação acessória, constituindo esta a única hipótese de se exigir multa isolada. Não fosse assim, encerrado o período de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido apurado, com base no lucro real, revelando-se improcedente e cominação de multa sobre parcelas não recolhidas. (Acórdão nº 103-21492)*

3.3.8. No mesmo caminho são os acórdãos nºs. 101-94416, 103-19903, 103-21030, 103-21192, 103-21253, 103-20572 e muitos outros.

3.3.9. Assim, por esses motivos também é de se concluir pela improcedência do lançamento ora fustigado.

**IV - DO PEDIDO:**

4.1. Por todo o exposto, requer seja recebido, conhecido e integralmente provido este recurso voluntário, para declarar a improcedência/nulidade do auto de infração e do crédito tributário nele contido, pelos motivos acima articulados.”

É o relatório.

**VOTO**

Conselheira **Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**, Relatora

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

Conforme já relatado, presentes autos versam acerca do lançamento do crédito tributário total de R\$ 912.882,75 relativamente ao ano-calendário 2008, apurado em decorrências do não pagamento de estimativas de IRPJ e CSLL do ano citado.

Discordando do auto de infração, a Recorrente interpôs impugnação. Contudo, a DRJ julgou-a improcedente e manteve o lançamento em sua integralidade.

Cientificada, a Recorrente apresentou recurso voluntário objetivando a reforma da decisão de piso sob o argumento de nulidade do lançamento sob o argumento de ilegalidade do Mandado de Procedimento Fiscal -Fiscalização (MPF-F), bem como pelo fato de a fiscalização ter sido realizada fora das de suas instalações. Especificamente quanto à multa, a Recorrente aduziu que não se justifica o lançamento da penalidade isolada, porque já existe a exigência das próprias estimativas declaradas e não recolhidas nos autos do processo administrativo nº 10120.003714/2010-47.

Assim, passa-se a analisar as razões recursais.

**PRELIMINARMENTE**

Aponta a Recorrente fundamento, o qual classifico como alegação preliminar, no sentido de que do MPF-F seria irregular e que a fiscalização teria se dado fora de suas das instalações

O inconformismo apresentado pela Recorrente não procede.

Isso porque o MPF se constitui em elemento de controle da administração tributária. Eventual inobservância dos procedimentos e limites fixados por meio do MPF, salvo quando utilizado para obtenção de provas ilícitas, não gera nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal.

Dessa forma, o MPF uma ferramenta interna de planejamento e gerência das atividades de fiscalização, eventuais irregularidades verificadas em sua emissão ou prorrogação não têm o condão de invalidar o Auto de Infração decorrente do procedimento fiscal relacionado, pois não podem elidir a atividade obrigatória do lançamento de ofício, cuja competência é privativa da autoridade administrativa, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN.

É nesse sentido o disposto na Súmula CARF nº 171, com efeito vinculante em relação à Administração Tributária Federal:

“Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento”. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Nessa esteira, inclusive, já decidiu o CARF:

“NULIDADE DO LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA. Não cabe o acolhimento da arguição nulidade do lançamento quando este preenche todos os requisitos legais e não se verifica nenhuma das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 171. Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (...) – (Acórdão nº 2401-011.834 - 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA, Relatora: Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Data: 5 de junho de 2024).

Outrossim, aduz a Recorrente que a Fiscalização e a lavratura do auto de infração deveriam ocorrer na sede de seu domicílio e que isso tornaria nulo o lançamento.

Porém, não há como vingar tal argumento, o qual já foi, inclusive, objeto de Súmula desse Conselho, a qual adoto como fundamento de decidir:

Súmula CARF nº 6

Aprovada pelo Pleno em 2006

É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

**Sendo assim, rejeito a preliminar de nulidade.**

## **MÉRITO**

A Recorrente alega que a multa isolada aplicada em razão da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL incidentes sobre base de cálculo estimada não poderia prevalecer visto já existir a exigência de tais estimativas declaradas e não recolhidas nos autos do processo administrativo nº 10120.003714/2010-47.

Contudo, tal argumento não prevalece, tal como decidido na decisão de piso e transcrito abaixo:

“Quanto ao argumentado sobre a multa isolada a impugnante vai na direção de tentar macular a autuação infracional com base no afastamento do recolhimento das estimativas pela constituição do imposto e contribuição ao final do ano-calendário, ocorre que uma coisa e a obrigação acessória do recolhimento das estimativas e outra e o imposto/contribuição em si, senão vejamos o que diz a legislação de regência da matéria qual seja a Lei nº 9.430/96:

*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 dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249. de 26 de dezembro de 1995. sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598. de 26 de dezembro de 1977. auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos 1- e 2- do art. 29 e nos arts. 30. 32. 34 e 35 da Lei no 8.981. de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973. de 2014) (Vigência)*

*§ 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.*

*Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único: Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

*Multas de Lançamento de Ofício.*

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892. de 2004) Redação dada pela Lei nº 11.488. de 2007)*

*(...)*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488. de 2007)*

Seguindo por esse raciocínio é de se concluir que a pretensão da Recorrente não merece acolhida, já que o fato gerador da multa isolada é o descumprimento da obrigação prevista na legislação tributária, de modo que a referida sanção subsiste, ainda que ao final do período de apuração do ano-calendário não haja diferenças a recolher em relação ao crédito tributário principal dos referidos tributos

Não se cogita, ainda, ofensa à Súmula CARF nº 82, pois não se trata do principal do tributo, mas da penalidade prevista para a conduta de agir em desconformidade com o dever de adiantar as estimativas mensais, tal como previsto na legislação. A multa isolada, assim sendo, independe da exigibilidade da sua base de cálculo (da estimativa devida).

Neste preciso sentido, o Conselheiro Henrique Nimer Chamas, em voto condutor do Acórdão nº 1302-007.274., expôs de maneira bastante didática e elucidativa, que a conduta penalizada é distinta e entender de forma contrária implicaria o esvaziamento da norma sancionatória imposta àquele que deixa de antecipar o devido tributo.

Vale pinçar trecho do referido voto:

“A lide tem por objeto a irresignação da contribuinte relacionada à multa isolada pelo não pagamento de estimativas de IRPJ e CSLL.

A matéria a ser analisada é objeto de uma série de questionamentos perante este Conselho. A tese de defesa parte da premissa de que a multa isolada somente poderia ser exigida em conjunto com o lançamento de ofício que acarrete a exigência das estimativas não quitadas. Assim sendo, não seria possível exigir o recolhimento das estimativas após o término do ano-calendário, tampouco poderia ser exigida a penalidade pelo não recolhimento.

Nesse ponto, entendo não assistir razão aos contribuintes, nem ante ao conteúdo da Súmula CARF nº 82. Esta consolidou o entendimento de que as estimativas de IRPJ e CSLL consistem em mera antecipação do tributo devido, tornando-as inexigíveis após o término do ano-calendário, a partir do qual o próprio tributo é apurado e devido. Isso constitui técnica de arrecadação aos optantes pelo regime do Lucro Real de apuração anual e, caso seja autuado o contribuinte, sofrendo a exigência do recolhimento das estimativas no curso do ano-calendário ao qual correspondem, não se exige a multa isolada, mas multa de ofício de 75%.

Isso significa que se impõe ao contribuinte a penalidade, para que cumpra sua obrigação de antecipar recursos aos cofres públicos, independentemente de, ao final do ano-calendário, apurar ou não saldo de tributo a pagar.

Entender de forma contrária implica o esvaziamento da norma sancionatória imposta àquele que deixa de antecipar o devido tributo, instituindo prazo decadencial inferior a um ano, o que não é suportado pela previsão do Código Tributário Nacional.

Embora respeite os posicionamentos distintos, entendo que a norma sancionatória tem o condão de estabelecer uma penalidade, não se tratando de incidência de penalidade sobre o principal de tributo.

A conduta penalizada é distinta: inicialmente, ao contribuinte é imputado o dever de antecipar as parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória (estimativas mensais); após, surge o dever de pagar esse mesmo tributo apurado

como devido ao final do ano-calendário (ajuste anual). São duas situações distintas, as quais seguem regimes jurídicos também diferentes.

As duas condutas, a bem da verdade, são independentes.

É possível apurar as estimativas mensais e não apurar o ajuste anual, bem como é possível que o contribuinte apure o ajuste anual, ainda que não tenha realizado a mensuração das estimativas mensais.

Ao cabo, o que se busca é o pagamento do tributo pelo sujeito passivo, mas os bens jurídicos tutelados não são os mesmos: as estimativas se voltam à manutenção do fluxo de caixa do governo durante o ano, a fim de que a arrecadação do IRPJ apurado pelo Lucro Real anual não implique em um único pagamento (inclusive, que poderia impactar a adimplência fiscal); por outro lado, o ajuste anual tem a finalidade de que o sujeito passivo pague o que de fato é devido, em respeito aos princípios aplicáveis à relação jurídico-tributária – tanto é que existe a figura do saldo negativo, para os contribuintes que antecipem tributo a maior no decorrer do ano.

É por isso que as condutas envolvem penalidades específicas para cada caso. Estimativas não pagas são penalizadas com multa isolada de 50%, ao passo que o ajuste anual devido é penalizado à razão de 75%.

Não se cogita ofensa à Súmula CARF nº 82, pois não se trata do principal do tributo, mas da penalidade prevista para a conduta de agir em desconformidade com o dever de adiantar as estimativas mensais, tal como previsto na legislação. A multa isolada, assim sendo, independe da exigibilidade da sua base de cálculo (da estimativa devida).

Igualmente, não há ofensa à Súmula CARF nº 105, tendo em vista que se aplica à situação em que o contribuinte apura tributo a pagar, mas não o recolhe, tornando-se alvo do lançamento de ofício. Nesses casos, a jurisprudência administrativa admite a prevalência apenas da multa de 75%, aplicando-se o princípio da consunção.

Não se trata da situação fática dos autos, tendo em vista que a exigência é de multa isolada, somente.

Assim sendo, especificamente sobre o caso em tela, frente a alteração promovida pela Lei nº 11.488/2007, que modificou o texto legal do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, este passou a vigorar com a seguinte redação:

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

*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 efetuada, 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.*

A legislação foi alterada sem previsão expressa de ter sido interpretativa, para fins de aplicação do artigo 106 do CTN, de modo que não teria influência na interpretação a ser dada à legislação anterior – isso em nada influencia o caso em apreço, haja vista que a infração fora cometida após a mencionada alteração legislativa.

A norma assim prescrita constituiu importante evolução na matéria das sanções tributárias, sobretudo, porque deu fim à discussão sobre qual será a base imponível para multa no caso das estimativas mensal devida e não paga”.

Inclusive, o entendimento do CARF consolidou seu entendimento na mesma direção:

MULTA ISOLADA COBRANÇA DE ESTIMATIVAS. PARCELAMENTO POSTERIOR AO AUTO DE INFRAÇÃO. A cobrança de estimativas declaradas em DCTF, mas não recolhidas ou recolhidas a destempo (isto é, após a lavratura do auto de infração), não afasta a aplicação da multa isolada, nos termos do art. 44, II, da Lei 9430/1996. (Processo nº 10480.727297/2017-17. Acórdão nº 1201-005.954. Sessão de 18.07.2023. Relator Neudson Cavalcante Albuquerque)

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO OU COM APURAÇÃO DE SALDO NEGATIVO. É devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário, e mesmo se o sujeito passivo apurar saldo negativo no ajuste anual. O entendimento consolidado na Súmula CARF nº 178 (A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.) confirma que a exigibilidade das estimativas mensais independe da confirmação do valor devido na apuração do ajuste anual. (Acórdão nº 9101-005.856. Sessão de 10.11.2021. Relatora Edeli Pereira Bessa)

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO OU COM APURAÇÃO DE BASE NEGATIVA. É devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário, e mesmo se o sujeito passivo apurar base negativa no ajuste anual. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA. O fato de o contribuinte ter recolhido o tributo devido ao final do encerramento do exercício não se constitui em hipótese de denúncia espontânea visto que a multa isolada decorre da falta de recolhimento das estimativas mensais. (Acórdão nº 1401-005.678. Sessão de 21.07.2021. Relator Daniel Ribeiro Silva)

MULTA ISOLADA COBRANÇA DE ESTIMATIVAS. PARCELAMENTO POSTERIOR AO AUTO DE INFRAÇÃO. A cobrança de estimativas declaradas em DCTF, mas não recolhidas ou recolhidas a destempo (isto é, após a lavratura do auto de infração), não afasta a aplicação da multa isolada, nos termos do art. 44, II, da Lei 9430/1996. (Acórdão nº 1201-005.954. Sessão de 18.07.2023. Relator Neudson Cavalcante Albuquerque)

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO OU COM APURAÇÃO DE SALDO NEGATIVO. É devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário, e mesmo se o sujeito passivo apurar saldo negativo no ajuste anual. O entendimento consolidado na Súmula CARF nº 178 (A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.) confirma que a exigibilidade das estimativas mensais independe da confirmação do valor devido na apuração do ajuste anual. (Acórdão nº 9101-005.856. Sessão de 10.11.2021. Relatora Edeli Pereira Bessa)

E mais recentemente, a posição consignada foi a mesma:

MULTA ISOLADA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE IRPJ/CSLL SOBRE BASES DE CÁLCULO ESTIMADAS. Verificada a falta de recolhimento ou o recolhimento a menor das estimativas mensais de IRPJ/CSLL apuradas, é cabível o lançamento da multa isolada nos termos previstos na legislação de regência, mesmo após o encerramento do ano-calendário. Acórdão nº 1302-007.331. Sessão de 28.01.2025. Relator: Paulo Henrique Silva Figueiredo)

Por fim, o entendimento consolidado na Súmula CARF nº 178 dispõe que ***“a inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996”***.

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário tão somente para reduzir a multa de ofício qualificada ser reduzida para 100%, em obediência à retroatividade benigna.

*Assinado Digitalmente*

**Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**