



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10768.000407/2002-99  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-012.837 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 15 de fevereiro de 2022  
**Recorrente** FONTE CINDAM S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 1997, 1999

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAS. VINCULAÇÃO DA NORMA LEGAL.

Por expressa disposição da norma legal vinculante, deve ser mantida a aplicação da multa isolada por falta do recolhimento das estimativas mensais.

Hipótese em que, não havendo concomitância do lançamento das multas de ofício, por falta de recolhimento do tributo, e isolada, por falta de antecipação mensal, restam inaplicáveis as Súmulas CARF nº 82, que trata de tributo e não da multa em discussão, e nº 105, que trata de concomitância de multas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Olmiro Lock Freire, Tatiana Midori Miyagima, Rodrigo da Costa Possas, Valcir Gassen, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Adriana Gomes Rego (Presidente). Ausente o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial de divergência, tempestivo, interposto pelo Contribuinte, ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, e alterações posteriores, em face do **Acórdão nº 101.95-258**, que possui a seguinte ementa na parte que interessa:

*"IRPJ*

*REGIME ANUAL DE TRIBUTAÇÃO — OPÇÃO — FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS — APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA DE QUE TRATA O ART. 44 DA LEI 9430/96 —*

*PROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO — Tendo o contribuinte optado pelo regime anual de tributação, em contrapartida impõe a legislação tributária, como dever, a obrigação deste de fazer, no decorrer do ano-calendário, recolhimentos por estimativa, dispensáveis entretanto se os balanços levantados, mês a mês e acumuladamente, demonstrarem situação de prejuízos. Contudo, tendo a fiscalização procedido ajustes na base de cálculo mensal dos citados recolhimentos, é cabível a aplicação da multa isolada de que trata o art. 44 da Lei 9430/96."*

Em 07/02/2007 a interessada interpôs Embargos de Declaração de fls 1679 a 1697 ao acórdão 101-95258 com decisão de fls 1709 a 1713, com a seguinte emenda:

*EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - PONTOS OMISSOS, DÚVIDAS E CONTRADIÇÕES - INEXISTÊNCIA –*

*Acórdão que aprecia, de forma exaustiva e elucidativa, todas as matérias ventiladas no recurso interposto não é passível de impugnação via embargos de declaração.*

*Apenas decisões que apresentem pontos omissos, dúvidas e contradições é que ensejam a oposição dos embargos,*

*PRELIMINAR DE APLICAÇÃO RETOATIVA DE LEI SUPERVENIENTE A DECISÃO.*

*A via dos embargos de declaração é estreita, e não se presta a alterar decisão na qual inexistem vícios, mesmo ante a superveniência de alteração legislativa que tenha aplicação retroativa aos casos não definitivamente julgados.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer dos embargos para rejeitá-los. 2) Pelo voto de qualidade, REJEITAR a proposta de redução da multa de ofício ao percentual de 75% para 50% arguida pelo Relator em face da vigência da MP 303/1997, entendendo o Colegiado que essa alteração não é cabível em sede de embargos, vencidos os conselheiros João Carlos de Lima Junior (relator) Valmir Sandri, Jose Ricardo da Silva e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, que entendiam cabível essa redução em sede de embargos. Designada a conselheira Sandra Maria Faeni para redigir o voto vencedor nessa parte, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.*

O Contribuinte, devidamente intimado apresentou Recurso Especial, em face do acórdão recorrido, suscitando a divergência com relação a multa isolada - falta de recolhimento de estimativa.

O Recurso Especial da Contribuinte foi admitido , conforme fls. 3671 a 3673

A Fazenda Nacional foi intimada e apresentou contrarrazões, manifestando pelo não provimento do Recurso Especial da Contribuinte.

É o relatório em síntese.

### **Voto Vencido**

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

### **Da Admissibilidade**

O Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls.. 3671 a 3673

### **Do Mérito**

No mérito, o Contribuinte insurge-se quanto ao entendimento do acórdão recorrido quanto **a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa.**

O Acórdão recorrido entendeu que seria devida a multa isolada aplicada no percentual de 75% sobre a diferença entre os valores recolhidos a título de estimativas mensais pela Contribuinte e aqueles apurados pela fiscalização, referentes aos meses de janeiro a outubro de 1998.

Como visto, a única discussão trazida a este Colegiado versa sobre a exigência de multa isolada por insuficiência nos recolhimentos de estimativas mensais, calculada com base na diferença entre os valores de IRPJ e CSL efetivamente recolhidos a título de estimativa pela RECORRENTE (R\$ 4,2 milhões) e aqueles quantificados pela fiscalização (R\$ 39 milhões), como demonstrado na tabela abaixo (elaborada a partir das planilhas de fls. 968 e 972 dos autos).

Com relação a essa matéria, conforme Parecer Normativo nº 01/2002, da Receita Federal, a própria Receita entende que os valores dos tributos recolhidos mensalmente são meras antecipações do tributo apurado e devido ao final do ano, de modo que, encerrado o exercício financeiro e apurado saldo de tributo a pagar, não existe mais aquela obrigação de antecipação, mas tão somente o dever de recolher o tributo apurado ao final do exercício.

Nesse sentido, acórdão nº 9101-005.078, de relatoria do Ilustre Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella:

*[...]*

*Uma vez conhecido o Recurso Especial oposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, passa-se a apreciar a matéria submetida a julgamento, qual seja, a legitimidade da aplicação da multa isolada pela ausência de recolhimento de estimativas, mesmo quando se constata que o valor do tributo devido no encerramento do exercício é inferior ao calculado por estimativas.*

*Alega a Recorrente que a sanção foi aplicada dentro da plena licitude e literalidade de sua previsão, vez que a redação do art. 44, §1º, inciso IV, que previa tal sanção ao tempo da ocorrência dos fatos colhidos chegava a ressaltar em sua redação que a punição era devida ainda que [o contribuinte] tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.*

*Transcreve diversos julgados administrativos favoráveis à sua pretensão de reforma do v. Acórdão recorrido, e atos normativos da Receita Federal do Brasil. Ao final, frisa que apenas a lei pode dispensar e reduzir penalidades, nos termos do art. 97 do CTN.*

*Assim, defende que correta a penalização da Contribuinte pelas multas isoladas, calculadas com base nas estimativas mensais.*

*Pois bem, o tema não é novo. Pelo contrário, há décadas a matéria em questão vem sendo analisada neste E. CARF, havendo farta jurisprudência sobre o tema, inclusive desta C. 1ª Turma da CSRF.*

*E como se observa, é incontroverso o fato atestado, provado e reconhecido pelo I. Relator do v. Acórdão recorrido, de que, os valores devidos informados nas DIPJ (fls. 322, 354, 408 e 481) eram inferiores aos apurados por estimativa (fls. 36 a 38).*

*Nessa toada, este Conselheiro já se pronunciou sobre a celeuma jurídica na aplicação da referida sanção, quando da relatoria do V. Acórdão n.º 1402-003.898, proferido pela C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, publicado em 11/07/2019, oportunidade em que, inclusive, valeu-se do voto vencido da I. Conselheira Cristiane Silva Costa, proferido no mais recente precedente sobre matéria apreciado por esta C. 1ª Turma da CSRF, estampado no Acórdão n.º 9101-003.802, publicado em 07/01/2019. Confira-se:*

*Como se observa do relatório, a matéria sobre apreço refere-se à possibilidade de se exigir dos contribuinte, antes de 2007 (a matéria controversa no presente caso apenas abrange penalidades referentes às estimativas mensais apuradas em janeiro e fevereiro de 2004 e novembro de 2005), após o encerramento do período de apuração, em ano-calendário em que o Contribuinte percebeu prejuízo.*

*(...)*

*Além do recolhimento das sanções referentes ao ano-calendário de 2007 (que justificou a desistência impugnatória do tema), em termos probatórios, o direito alegado da Recorrente depende apenas da demonstração de que teria verificado prejuízo nos anos-calendário de 2004 e 2005.*

*Contudo, não obstante tenha a Contribuinte acostado suas DIPJs integrais de ambos os períodos à sua Impugnação, demonstrando o prejuízo percebido na*

*apuração do Lucro Real naqueles anos-calendário (vide fls. 223 e 303, especificamente), a própria Fiscalização faz a mesma prova, quando lavratura da Autuação, já em setembro de 2008 (vide fls. 16 e 52, especificamente). Ou seja, tal fato é incontroverso.*

*Tal tema foi muito debatido no antigo e predecessor C. Conselho de Contribuinte e mesmo neste E. CARF, nas últimas duas décadas. A divergência de posicionamentos, antagônicos, baseia na interpretação atribuída ao art. 44 da Lei n.º 9.430/96, confrontando a redação de seu caput com o inciso IV do seu §1º, antes das alterações promovidas pela MP n.º 351/2007, e na natureza tributária das estimativas, de mera antecipação do tributo devido ao final do ano-calendário.*

*Até o final de 2014, a matéria era julgada favoravelmente à pretensão da Contribuinte pela C. 1ª Turma da CSRF, vindo, posteriormente, tal N. Colegiado, a alterar seu posicionamento.*

*Tendo em vista a natureza exclusivamente jurídica do debate ora empregado, bem como a clareza da matéria envolvida e a existência de centenas precedentes jurisprudenciais administrativos sobre tema, adota-se a seguir, na certeza de não se estar promovendo o afastamento ou a negativa de vigência a dispositivo legal, como fundamento das razões de decidir, o voto vencido da I. Conselheira Cristiane Silva Costa, proferido no mais recente precedente sobre matéria apreciado pela C. 1ª Turma da CSRF, estampado no Acórdão n.º 9101-003.802, publicado em 07/01/2019:*

*Passo a enfrentar o mérito.*

*O caso dos autos é de exigência de multa quanto às estimativas mensais, quando o contribuinte apurou prejuízo e bases negativas ao final do ano-calendário.*

*A impossibilidade de cobrança da multa sobre estimativas mensais tem por principal fundamento a lógica empregada na sistemática de antecipação por estimativas. Isto porque as estimativas mensais não configuram obrigação tributária autônoma, mas mera técnica de arrecadação.*

*A esse respeito, destaque-se artigo 231, do RIR/1999 (Decreto 3.000/1999), que estabelece a compensação dos valores antecipados a título de estimativa mensal ao final do ano:*

*Art. 231. Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 2º, § 4º): (...)*

*IV - do imposto pago na forma dos arts. 222 a 230. (grifamos)*

*De acordo com o dispositivo do Regulamento do Imposto de Renda, a pessoa jurídica que tenha recolhido estimativas poderá, ao final do ano-calendário, deduzi-las do saldo a pagar do IRPJ. Tal mecanismo demonstra a relação inafastável entre as estimativas mensais e a apuração ao final do período, confirmando que não se tratam de relações jurídicas tributárias autônomas, mas apenas uma técnica de arrecadação.*

*Considerando a natureza de mera antecipação da estimativa, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais consolidou entendimento sobre a impossibilidade de sua cobrança após o encerramento do ano calendário, conforme Enunciado n. 82 de sua Súmula: Súmula CARF 82:*

*Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.*

*O E. Superior Tribunal de Justiça também decidiu que as estimativas mensais são meras antecipações do fato gerador, que ocorre ao final do período de apuração, verbis:*

*É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei nº 9.430/96. (Superior Tribunal de Justiça, AgRg no Resp 694.278, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 03/08/2006)*

*Nesse contexto, seria legítima a cobrança de multa isolada sobre estimativas mensais se efetuado o lançamento antes do encerramento do ano-calendário, o que não ocorreu no caso do presente processo administrativo.*

*São precisas as considerações de Paulo de Barros Carvalho tratando da relação indissociável entre o tributo pago ao final do ano e a estimativa mensal:*

*Prescreve o art. 2º da Lei n. 9.430/969 que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento dos tributos, em cada mês, determinados sobre base de cálculo estimada. Feita essa opção, tem-se recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa, em que os valores devidos a título de imposto e de contribuição são determinados mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos em lei.*

*Essa opção não exclui, contudo, a obrigação de calcular a renda e o lucro líquido no final do ano-calendário, e de efetuar o pagamento dos tributos sobre ele incidentes. O §3º do dispositivo acima transcrito não deixa dúvidas a respeito do assunto (...). E o §4º segue a mesma linha de raciocínio, ao estipular que o tributo pago no regime de estimativa deve ser deduzido para fins de determinação do saldo de tributo a pagar.*

*Em sentido semelhante, também, é a disposição do art. 6º da Lei n. 9.430/96, a qual permite entrever a indissociabilidade do tributo pago no regime de estimativa e aquele devido ao final do ano-calendário.*

*(...)*

*Os referidos preceitos legais nos levam a concluir que o regime de estimativa não veicula tributos distintos do IRPJ e da CSLL anuais. Trata-se de técnica de tributação que implica antecipação do recolhimento de valores presumidamente devidos em 31 de dezembro de cada ano. Por isso, na apuração dos tributos no último dia do ano-calendário (critério temporal do IRPJ e da CSLL) devem ser consideradas as quantias antecipadas e, ainda, se estas forem superiores ao débito efetivo, cabe sua restituição (Derivação e Positivação no Direito Tributário, Volume 1, 2ª edição, São Paulo, Noeses, 2014, fl. 289/290)*

*Curiosamente, a despeito do processo tratar de multa isolada quanto a meses de janeiro, fevereiro e abril do ano de 2006, o Termo de Verificação Fiscal fundamenta-se na redação do artigo 44, II, b, da Lei n.º 9.430/1996, conferida por legislação posterior (Medida Provisória n.º 303, de 29/06/2006), que, ainda, perdeu a eficácia.*

*Destaca-se trecho do Termo de Verificação Fiscal a esse respeito:*

*25. Dada a situação descrita, procedeu-se ao lançamento de ofício da multa isolada sobre os valores lido recolhidos, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa da CSLL ao final do ano-calendário em questão, conforme determina o artigo 44 da Lei N.º 9.430/96 (com a redação da Medida Provisória n.º 303, de 29 de junho de 2006, cujo teor foi mantido na redação dada pela Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007):*

*"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:  
II - 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 efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;*

*b) na forma do art. 1º 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." (grifamos)*

*Com efeito, o artigo 44, IV, §1º, IV, da Lei nº 9.430/1996 tinha a seguinte redação anteriormente à Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488/2007:*

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;*

*§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

*IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;*

*Antes disso, a Medida Provisória nº 303/206, de 29/06/2006, perdeu a eficácia, mas também teve previsão de modificação do citado artigo 44.*

*De toda forma, o caput do artigo 44 explicitava que apenas seria exigida a multa isolada no caso de "diferença de tributo ou contribuição". O §1º, inciso IV autorizava a cobrança isolada destas multa, ainda que apurado prejuízo fiscal, mas a interpretação do parágrafo deve se conformar ao caput e, assim, só poderia ser aplicada a citada multa isolada caso houvesse lançamento antes do final do ano-calendário.*

*Do contrário, indevida a cobrança de multa isolada sobre estimativas mensais. A 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara deu provimento ao recurso voluntário, conforme voto vencedor do qual se extrai:*

*Conforme consta dos termos do relatório apresentado, em relação ao exercício de 2006, a contribuinte apurou prejuízo fiscal (e também bases negativas), não restando, portanto, ao final do ano-calendário, qualquer montante a ser recolhido a título de IRPJ e/ou CSLL.*

*A matéria, portanto, cinge-se à análise própria dos contornos normativos aplicáveis ao chamado recolhimento de estimativas mensais, que, como se verifica, pelas sistemáticas próprias daqueles referidos tributos (IRPJ e CSLL, apurados pelo Lucro Real), representam-se, de fato, como meras antecipações do montante devido ao final do exercício. (...)*

*Da leitura desse relevante precedente, verifica-se que, tomando-se em conta a aplicação das disposições do mencionado Art. 44 da Lei 9.430/96, pacificou-se naquela Câmara Superior o entendimento de que a base de cálculo indicada pela legislação de regência para a apuração da referida multa isolada seria o montante ou a diferença do tributo devido, o que, no caso de apuração de prejuízos fiscais e/ou bases negativas, efetivamente impõe a conclusão de que o montante da penalidade, no caso, seria igual a zero.*

*A partir dessas considerações, entendo, na linha apontado, que o lançamento da referida multa isolada, no caso do não recolhimento de estimativas, somente tem cabimento no mesmo ano-calendário de sua apuração, sendo certo que, com o encerramento do exercício, a obrigação de recolhimento dessas antecipações dá lugar à apuração e recolhimento do Lucro Real Anual, restando, pois, completamente indevido o lançamento da referida multa isolada quando verificado que, naquele exercício, a contribuinte apurou prejuízo, não restando valor algum a ser recolhido aos cofres fazendários.*

*Com essas considerações, pedindo as mais respeitosas vênias ao ilustre Sr. Relator, entendo que o recurso interposto merece provimento, especificamente porque, sendo constatada a existência de prejuízo fiscal (e bases negativas), inexigível, após o encerramento do ano-calendário a exigência das estimativas não recolhidas (Súmula CARF no 82), e, pela verificação da inexistência de lucro tributável no exercício, indevida também a cobrança da referida multa isolada, sendo, portanto, completamente infundado o lançamento realizado.*

*O acórdão recorrido não merece reparos. Assim, voto por negar provimento ao recurso especial da Procuradoria para afastar a exigência de multa isolada calculada sobre estimativas mensais.*

*Acrescente-se às palavras da I. Conselheira que a questão aqui tratada se amolda exclusivamente como ferramenta punitiva do Estado, compondo o ius puniendi (ainda que formalmente contida no sistema jurídico tributário), ficando sujeita aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa penal do Poder Público.*

*Assim, se a norma que veicula tal sanção, diante da análise dos termos presentes em todas as suas previsões, consideradas conjuntamente, permite uma interpretação mais favorável ao apenado do que aquela adotada pela Autoridade aplicadora, inclusive, in casu, dispensando o sancionamento, merece, então, prevalecer aquela hermenêutica, trazida no Apelo.*

*Parte de tal principiologia informa a norma contida no art. 112 do CTN, sendo, claramente, aplicável ao caso o teor do seu inciso II, diante do conflito lógico de previsões do art. 44 da Lei n.º 9.430/96.*

*Em resumo, extrai-se do entendimento lá adotado, para aplicar também, agora, ao presente caso, que a correta interpretação da prescrição sancionatória do inciso IV do §1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, sob o devido confronto com o teor do seu próprio caput, no que tange a fatos ocorridos até janeiro de 2007 (a presente demanda trata de eventos ocorridos entre 1999 e 2002), é a de que a*

*multa isolada prevista deve ser calculada com base na totalidade ou diferença de tributo ou contribuição efetivamente devidos pelo contribuinte, apurados ao final do período.*

*À luz de tal entendimento, no presente caso, considerando os fatos e as provas incontroversos, resta evidente que tomou-se base equivocadas na aplicação da penalidade, adotando o cálculo da Fiscalização referentes às estimativas mensais, sem considerar, no lançamento de ofício, os valores da CSLL devida, previamente informados nas DIPJs de cada período.*

*A Fazenda Nacional, ao seu turno, defende em seu Apelo uma interpretação dessa mesma redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 (anterior a 2007), em que não se considera o teor do seu caput, mas, isoladamente, o teor do inciso IV do §1º para se extrair a base da sanção.*

*Ora, havendo eventual antinomia ou conflito prescritivo entre caput e incisos de um determinado parágrafo, é absolutamente pacífico, inclusive em atenção ao artigo 11, inciso III, alínea “c”, da Lei Complementar n.º 95/98, que deve prevalecer hermenêutica que privilegia aquilo veiculado no caput – não podendo, de forma alguma, simplesmente ignorar a redação da partícula primordial do dispositivo, a que os parágrafos, incisos e alíneas se submetem. Novamente ilustrando tal entendimento agora que se filia, confira-se trecho do icônico voto vencedor do I. Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no v. Acórdão CSRF/01-05.552, proferido em sessão de 04 de dezembro de 2006, por esta mesma C. 1ª Turma:*

*Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício. Eventuais diferenças, a maior ou a menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução de tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador — totalidade ou diferença de*

*tributo — só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.*

*Defendem alguns que a conclusão acima contradiz o § 1º, inciso IV, do mesmo dispositivo legal, que estabelece a aplicação de multa isolada na hipótese de a pessoa jurídica estar sujeita ao pagamento de tributo ou contribuição e deixar de fazê-lo, ainda que tenha prejuízo ou apurado base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.*

*Ou seja, por esse enunciado, permaneceria obrigatório o recolhimento por estimativa mesmo se houvesse prejuízo ou base de cálculo negativa.*

*Essa contradição é apenas aparente.*

*O parágrafo 2º do art. 39 da Lei n.º 8.383/91 autoriza a interrupção ou diminuição dos pagamentos por antecipação quando o contribuinte demonstra, mediante balanços ou balancetes mensais, que o valor já pago da estimativa acumulada excede o valor do tributo calculado com base no lucro ajustado do período em curso.*

*Os balanços ou balancetes mensais são, então, os meios de prova exigidos pelo Direito, para que se demonstre a inexistência de tributo devido. Na verdade, para emprestar praticidade ao regime de estimativa, inverteu-se o ônus da prova, atribuindo ao contribuinte o dever de demonstrar que não apurou lucro no curso do ano e que não está sujeito ao recolhimento antecipado. Via de regra, o ônus de provar que o contribuinte está sujeito ao regime de estimativa, para fins de aplicação da multa, caberia ao agente fiscal.*

*Assim, caso a pessoa jurídica não promova o correspondente recolhimento da estimativa nos meses próprios do respectivo ano-calendário e não apresente os balancetes de suspensão no curso do período - ainda que tenha experimentado prejuízo ou base de cálculo negativa - ficará sujeita à multa isolada de que trata o art. 44 da Lei n.º 9.430/96. A lei estabelece uma presunção de que o valor calculado de forma presumida (estimada) coincide com o tributo que será*

*devido ao final do período, partindo da constatação de que a estimativa não foi recolhida e de omissão do sujeito passivo em apresentar os balanços ou balancetes.*

*Esse não é o caso, contudo, da empresa que, após o término do ano-calendário correspondente, apresenta o balanço final do período ao invés de balancetes ou balanços de suspensão. Nesse caso, a exigência da norma sancionadora para que se comprove a inexistência de tributo é atendida. Vale dizer, após o encerramento do período, o balanço final (de dezembro) é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário. Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor devido pelo contribuinte.*

*(...)*

*Chegamos, portanto, a poucas, mas importantes conclusões:*

- 1- as penalidades, além da obediência genérica ao princípio da legalidade, devem também atender a exigência de objetividade identificando com clareza e precisão, os elementos definidores da conduta delituosa;*
- 2- a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas normas sancionadoras faz pressupor a identidade do critério material dessas normas;*
- 3- tributo, na acepção que lhe é dada no direito positivo (art. 3º do Código Tributário Nacional) pressupõe a existência de obrigação jurídica tributária que não se confunde com valor calculado de forma estimada e provisória sobre ingressos;*
- 4- a base de cálculo predita no artigo 44 da Lei n.º 9.430/96 refere-se à multa pela falta de pagamento de tributo;*
- 5- o tributo devido ao final do exercício e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício;*
- 6- não será devida estimativa caso inexista tributo devido no encerramento do exercício;*

*7- os balanços ou balancetes mensais são os meios de prova exigidos pelo Direito, para que o contribuinte demonstre a inexistência de tributo devido e a dispensa do recolhimento da estimativa;*

*8- após o final do exercício, o balanço de encerramento e o tributo apurado devem ser considerados para fins de cálculo da multa isolada;*

*9- antes do final do exercício, o fisco pode considerar para fins de aplicação de multa isolada o valor estimado calculado a partir da receita da empresa, desde que a inexistência de tributo não esteja comprovada por balanços ou balancetes mensais.*

(...)

*Além disso, a recorrente recolheu, nos anos de 2001 e 2002, à título de estimativa no curso dos anos que foram objeto da autuação valor superior ao devido ao final do período-base de apuração (fls 391), não havendo como prosperar a exigência da penalidade pelo não recolhimento de estimativas que superam o tributo devido. (destacamos)*

[...]

(grifo nosso)

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

E como voto.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

## Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênica para manifestar entendimento divergente, por chegar, na hipótese vertente, à conclusão diversa daquela adotada quanto à matéria: “Exigência de **multa isolada por falta de recolhimento de estimativas**”, conforme passarei a explicar.

Tratam os autos de Autos de Infração (glosas de despesas e omissão de receitas): IRPJ, CSLL e PIS, além da Multa de ofício, dos juros de mora e também a Multa isolada pela falta de recolhimento das antecipações do IRPJ e CSLL, sobre a base de cálculo estimada, em decorrência das parcelas exigidas que resultaram no recálculo dos pagamentos mensais.

O Acórdão recorrido entendeu que seria devida a multa isolada aplicada no percentual de 75% sobre a diferença entre os valores recolhidos a título de estimativas mensais pela Contribuinte (**erro na apuração da base de cálculo estimada**) e aqueles apurados pela Fiscalização, **referentes aos meses de janeiro a outubro de 1998**. Veja-se a ementa:

“Tendo o contribuinte **optado pelo regime anual de tributação**, em contrapartida impõe a legislação tributária, como dever, a obrigação deste de fazer, no decorrer do ano-calendário, **recolhimentos por estimativa**, dispensáveis entretanto se os balanços levantados, mês a mês e acumuladamente, demonstrarem situação de prejuízos. Contudo, **tendo a Fiscalização procedido ajustes na base de cálculo mensal dos citados recolhimentos**, é cabível a aplicação da multa isolada de que trata o art. 44 da Lei nº 9.430/96.”

Em razão da falta de recolhimento do IRPJ devido por estimativa - em decorrência das diferenças apuradas nos valores das bases de cálculo referente no ano-calendário de 1998 (período de janeiro a outubro de 1998), foi aplicada a multa isolada prevista nos artigos 2º, 43, 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996.

O Contribuinte alega que a exigência de multa isolada na hipótese de ausência de saldo de tributo a pagar, deve ser cancelada, em virtude da impossibilidade de exigência da multa isolada após encerrado o período de apuração e confirmado o recolhimento do tributo devido nos anos de 1998, nos termos da apuração final do lucro real.

Como se vê, o cerne da discussão trazida a este Colegiado versa sobre a **exigência de multa isolada** por insuficiência nos recolhimentos de estimativas mensais, calculada com base na diferença entre os valores de IRPJ e CSLL efetivamente recolhidos a título de estimativa pela Contribuinte e àqueles quantificados pela Fiscalização.

Cabe destacar que, no presente feito, não se trata da aplicação da Súmula CARF nº 105, pois ao que consta no Auto de Infração (fls. 2.092/2.115), trata-se de multa isolada do IRPJ (operações de cobertura de Hedge - 1998), **sem concomitância** com o lançamento da Multa de ofício respectiva.

Também cabe comentar sobre a aplicação do entendimento sumular, vez que os lançamentos fiscais referem-se ao ano calendário de 1998. Conforme sítio do CARF, os Acórdãos paradigmas que fundamentam a redação sumular são os de nº 9101001.261, de 22/11/2011; 9101001.203, de 17/10/2011; 9101001.238, de 21/11/2011; 9101001.307, de 24/04/2012; 1402001.217, de 04/10/2012; 110200.748, de 09/05/2012; e 1803-001.263, de 10/04/2012. Da leitura dos paradigmas, resta evidente que, além de tratarem de autuações relativas a fatos geradores anteriores ao ano-calendário de 2007, quando foi alterada a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 1.488, de 15/06/2007), dispõem sobre situação em que se entende haver concomitância entre a multa isolada e a multa de ofício, o que não ocorreu no presente caso.

Esta matéria é recorrente neste Conselho e foi objeto de discussão em várias sessões, como recente decidido pelo **Acórdão n.º 9303-011.884**, de 13/09/2021 desta 3ª Turma da CSRF (PAF n.º 11516.002766/2003-96), de lavra do *Conselheiro Valcir Gassen*, que subscrevo as considerações tecidas, que concordo e adoto-as como razão de decidir, com forte no §1º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 1999, passando as mesmas a fazer parte integrante desse voto:

“Entende-se que o descumprimento da apuração e recolhimento da estimativa mensal implica em multa isolada sobre percentual do imposto que deveria ter sido antecipado. Neste sentido veja-se o trecho da ementa da decisão proferida por unanimidade de votos no **Acórdão n.º 9101-002.730**, de 4 de abril de 2017, de relatoria do il. *Conselheiro André Mendes de Moura*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA J IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

(...)

Cita-se trecho do voto vencedor do **Acórdão n.º 1302-00.199**, de acordo com o art. 50, § 1º da Lei n.º 9.784/1999, como razões para decidir:

“Neste julgado, manifestou o ilustre Conselheiro Relator Paulo Jacinto do Nascimento seu posicionamento no sentido de que sendo as estimativas mensais antecipações do tributo devido ao final do exercício, na presença de prejuízo fiscal seriam inexigíveis, não sendo, portanto, também exigível a penalidade pelo seu não recolhimento no decurso do período de apuração.

Não obstante estar tal posição escorada em valiosos fundamentos jurídicos, o colegiado divergiu, pelo voto de qualidade, seguindo o entendimento de que a penalidade é devida na situação verificada.

Assim, designado para redigir o voto vencedor, manifesto meu entendimento no sentido de que, embora o fato gerador do IRPJ se dê somente ao final do período de apuração, nem por isso deixam de ser exigíveis as estimativas mensais, caso não demonstrado pelo sujeito passivo, por meio de balancetes, que o imposto já recolhido é superior ao efetivamente devido até aquele momento (art. 35 da Lei n.º 8.981/95).

Isto porque, no meu entender, a redação do art. 44, II, "b" (coincidente com a antiga redação, dada pelo art. 44, §1º, IV, vigente à época dos fatos) não dá margem a questionamentos, senão vejamos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:  
(Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

II- de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

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. (Incluída pela Lei n.º 11.488, de 2007) – (grifo meu)

Assim, nos termos do dispositivo citado, não efetuado o pagamento, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal, se não demonstrado por meio de balanço ou balancetes, é devida a multa. Ora, efetuando-se raciocínio inverso ao usual (partindo do final para o início), temos que: a) se a multa é exigível, nos termos da Lei, então representa sanção à conduta de não pagar, ainda que em situação de prejuízo fiscal; b) se é sanção, então importa reconhecer que o dever-ser representado pela conduta de efetuar pagamento mensal é verdadeira obrigação tributária, porquanto seu descumprimento gera penalidade pecuniária e incidência de juros (art. 161 do CTN); c) sendo o dever de pagar obrigação tributária imputado ao sujeito passivo em face da União, é de se

concluir forçosamente que não só se está diante da ocorrência de fato gerador (motivador do dever-ser de pagar o montante devido) como também que o valor a ser pago corresponde a tributo, nos termos do art. 3º do CTN (prestação pecuniária compulsória que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativamente vinculada).

Logo, da análise empreendida, concluo corresponderem as estimativas mensais não a meras antecipações, mas a verdadeiras obrigações tributárias principais, pelo menos, de acordo com a legislação vigente, e embora possam ser feitos questionamentos quanto à natureza jurídica da compensação a ser efetuada no ajuste.

Assim, exsurge como não apenas possível, mas mesmo devida a aplicação da multa de ofício capitulada, ainda que na presença de prejuízo fiscal (se não levantados os balanços que demonstrem esta situação), por consubstanciar sanção pelo descumprimento de obrigação tributária principal, por constar expressamente de disposição legal, e por ser o procedimento administrativo de lançamento vinculado.

Demais disso, para afastar a eficácia do art. 44, II, "b" (ou, na redação anterior, o antigo art. 44, §1º, IV), é necessário mutilar o art. 35 da Lei nº 8.981/95, dele suprimindo a obrigação acessória expressamente imposta para o gozo da faculdade de reduzir o tributo devido, que é demonstrar que o valor já pago excede o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, por meio do levantamento de balancetes ou balanços.

Com efeito, sendo certo que o afastamento do art. art. 44, II, "b" (ou, na redação anterior, o antigo art. 44, §1º, IV) bem como da obrigação tributária acessória veiculada pelo art. 35 da Lei nº 8.981/95, se da pelo prestígio ao conceito de renda e ao princípio constitucional da capacidade contributiva, importa relevar que, conquanto se mostrem tocados pela situação, é vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF, nos termos do art. 62 do RICARF, afastar lei, sob fundamento de inconstitucionalidade, exceto nas situações previstas em seu parágrafo

Assim sendo, voto para negar provimento ao recurso voluntário, mantendo-se a exigência lançada”.

Como se observa, a sanção imposta pelo sistema é claríssima: caso descumprido o pagamento da estimativa mensal, cabendo a imputação de multa isolada, sobre a totalidade (caso em que não se pagou nada a título de estimativa mensal) ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano calendário. Penaliza-se a conduta de descumprimento de obrigação tributária, de pagamento de tributo de maneira antecipada conforme determinação expressa da legislação.

A matéria da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais (período de apuração antes de 2007), também já foi objeto de análise por esta Turma de Julgamento, como se pode ser verificado em outros Acórdãos proferidos por esta 3ª Turma da CSRF, como no **Acórdão nº 9303-010.934**, de 10/11/2020 e o **Acórdão nº 9303-011.018** de 08/12/2020, além do **Acórdão nº 9101-02.730**, de 04/04/2017 proferido pela 1ª Turma da CSRF.

## Conclusão

Ante ao todo acima exposto, voto no sentido para **negar provimento** ao Recurso Especial de divergência interposto pelo Sujeito Passivo, mantendo-se hígido o Acórdão recorrido.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos