



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



**Processo nº** 10830.724074/2011-87  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1402-006.215 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de novembro de 2022  
**Recorrente** CAMPNEUS LIDER DE PNEUMATICOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2006

AUSÊNCIA DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Na falta de demonstração de prejuízo à parte ou da prática de arbitrariedade pela fiscalização, não há nulidade do lançamento em razão da ausência do MPF.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO REALIZADO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO OU COM APURAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL.

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 prejuízo fiscal no ajuste anual. Inteligência da Súmula CARF nº 178.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jandir José Dalle Lucca – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Evandro Correa Dias, Luciano Bernart, Iágaro Jung Martins, Jandir José Dalle Lucca, Antônio Paulo Machado Gomes e Paulo Mateus Ciccone (presidente).

## Relatório

1. Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 211/220) interposto em face do v. acórdão de fls. 190/197, que decidiu manter integralmente a exigência descrita no Auto de Infração lavrado em 16.09.2011, relativo à aplicação de multa isolada decorrente da falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada nos meses de outubro e novembro de 2006.

2. Para melhor compreensão a respeito da matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o Relatório da r. decisão recorrida:

### I - Da autuação

Tratam os autos de crédito tributário em face do contribuinte acima identificado constitutivo de **multa isolada que lhe foi cominada em razão do não recolhimento das estimativas mensais** a que se via obrigado, atinente ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, no importe de R\$ 59.514,01 (Cinquenta e nove mil, novecentos e quatorze reais e um centavo), valor consolidado em 16/09/2011, às fls. 02 a 06 dos autos digitalizados, com fulcro nos arts. 222 e 843 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, c/c o art. 44 § 1º, IV da Lei nº 9.430/96, como segue:

#### I - Do Termo de Verificação Fiscal

Relata a Auditoria que o procedimento originário deveu-se a revisão das Declarações de Informações Econômico-Fiscais, relativas ao ano-calendário de 2006, que detectou inconsistências nas informações prestadas pelo contribuinte, a saber:

- Compensação a maior da Base de Cálculo Negativa de períodos anteriores, relativo à apuração do CSLL; e
- Insuficiência de recolhimento do IRPJ.

Informa, ainda, que após os esclarecimentos prestados, em razão da entrega de DIPJ retificadora, constatou-se a regularidade dos fatos originalmente apontados, restando evidenciada a ausência de recolhimento das estimativas do IRPJ sobre o valor do pagamento mensal apurado nos Balanços ou Balancetes de Suspensão ou redução para os meses de outubro e novembro de 2006, razão da autuação.

#### II - Da impugnação

O contribuinte, cientificado do feito em 20/09/2011 (fls. 158) protocolou impugnação em 19/10/2011 (às fls. 161/169), na qual deduz, em síntese, o quanto segue.

##### - Da irregularidade da autuação - ausência de MPF.:

Em que pese no Termo de Verificação Fiscal constar tratar-se de "procedimento de revisão interna de declaração", a autuação foi ultimada após a realização de procedimentos externos à repartição, fato que impõe a emissão de MPF para sua execução, cuja ausência reflete a irregularidade da autuação.

##### - Impossibilidade de aplicação da multa isolada quando ao fim do ano-calendário é apurado imposto de renda da pessoa jurídica pago a maior (saldo negativo):

Afirma que o resultado apurado ao final do ano-calendário demonstra que os pagamentos mensais efetuados a título de estimativa foram mais do que suficientes para quitar o imposto de renda devido pela Impugnante, de maneira que mesmo que fosse apurado suposta insuficiência de estimativas nos meses de outubro e novembro, não resta materializada a conduta passível de punição, tendo em vista que após o encerramento do ano-calendário constatou-se recolhimentos em montante superior ao IRPJ devido.

##### - Impossibilidade de aplicação da multa isolada após o término do ano-calendário:

Noutra linha, argumenta com a provisoriedade das antecipações por estimativa e que a multa do art. 44 da Lei nº 9.430/96 deve se limitar sobre parcela de tributo devido e não pago, sendo inaplicável aqui, mormente porque não houve imposto de renda a pagar ao final do ano-calendário.

- Débito declarado se constitui em confissão de dívida:

No tópico o Defendente argumenta que realizou o pagamento de todas as estimativas de imposto de renda em todos os meses do ano de 2006, os quais foram devidamente declarados nas DCTFs mensais, não havendo falar-se em inconsistências nas informações prestadas, eis que as estimativas mensais foram pagas. No entanto, durante a revisão das declarações o Fisco apontou diferenças entre a DIPJ e os pagamentos efetuados, sem que houvesse qualquer alteração promovida pelo Fisco nos valores confessados via DCTF, confissão esta que deve prevalecer, inexistindo inconsistência entre o valor pago e confessado nos meses de outubro e novembro de 2006. Nesse diapasão entende que os débitos confessados e recolhidos devem ser considerados incontestáveis, posto que a DCTF é o instrumento hábil para atestar a confissão dos débitos tributários devidos pelos contribuintes, inexistindo falta de recolhimento, tampouco multa isolada pelo alegado não recolhimento.

Posto nesses argumentos, requer a improcedência da multa isolada aplicada.

3.A 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) houve por bem julgar improcedente a impugnação, em decisão assim ementada (fls. 190/197):

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

Ano-calendário: 2006

**MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. AUSÊNCIA.**

O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento administrativo de controle interno da atividade fiscal, por conseguinte documento sem qualquer feição de poderes à autoridade fiscal para a consecução do lançamento, posto que estas são prerrogativas funcionais decorrentes da Lei. Sua eventual ausência não implica em qualquer mácula no procedimento que foi levado à ciência do contribuinte mediante Termos de Início de Procedimento Fiscal e Intimações sucessivas para prestar esclarecimentos.

**ESTIMATIVAS MENSAIS DE IRPJ E CSLL NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. PREJUÍZO FISCAL OU BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. CABIMENTO.**

A multa de 50% aplicada isoladamente sobre o valor de estimativa mensal que deixar de ser recolhida é cabível ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido no ano-calendário correspondente.

**DIPJ. CARÁTER MERAMENTE INFORMATIVO.**

A partir do ano-calendário 1999, a DIPJ tem caráter meramente informativo e não configura instrumento de confissão de dívida, capaz de constituir o crédito tributário nela informado. No entanto as informações nela prestada devem corresponder à expressão da verdade no que tange à apuração promovida nos registros contábeis e fiscais do contribuinte.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4.Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, via do qual reedita as alegações da sua impugnação.

5.É o relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 1402-006.215 - 1ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10830.724074/2011-87

## Voto

Conselheiro Jandir José Dalle Lucca, Relator.

6.O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade.

7.Trata-se de exigência de multa isolada decorrente do não recolhimento das estimativas mensais de IRPJ a que estava a Recorrente obrigada nos meses de outubro e novembro de 2006.

8.Em apertada síntese, o recurso voluntário se baseia nas seguintes alegações:

- nulidade da autuação pela ausência de Mandado de Procedimento Fiscal;
- impossibilidade de aplicação da multa isolada quando ao fim do ano-calendário é apurado tributo pago a maior (saldo negativo), ou sem observar, como limite à base de cálculo, o valor devido ao final do exercício.

### **NULIDADE DA AUTUAÇÃO PELA AUSÊNCIA DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL**

9.Sustenta a Recorrente que o lançamento padeceria de nulidade pela ausência de Mandado de Procedimento Fiscal, uma vez que a lavratura do auto de infração *“se deu desde o início em desconformidade e desatenção a legislação, vez que esta apenas ocorreu após a realização de procedimentos externos à repartição, ato que demanda a expedição de MPF”* e que *“o procedimento não se restringiu a mera revisão interna”*.

10.Contudo, ao contrário do que afirma a Recorrente, conforme se depreende do exame do Termo de Início de Fiscalização de Intimação de fls. 12, o procedimento fiscal foi instaurado a partir da revisão interna das Declarações de Informações Econômico-Fiscais, relativas ao ano-calendário de 2006, exercício 2007, tendo em vista a constatação de compensação a maior da base de cálculo negativa de períodos-base anteriores na apuração da CSLL, bem como a insuficiência de recolhimento de IRPJ.

11.Outrossim, a ocorrência de irregularidades na emissão do MPF ou mesmo a sua ausência não acarretam, *per se*, a nulidade do lançamento, tal como tem decidido reiteradamente a C. Câmara Superior deste Sodalício, conforme exemplifica a seguinte ementa:

(...)

AUSÊNCIA DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Eventuais irregularidades atinentes ao MPF, por si sós, não induzem à nulidade do processo administrativo fiscal, uma vez que tal instrumento serve como mero controle da atividade fiscal e não como um limitador da competência dos auditores, que possui contornos legais próprios.

(CSRF, 2ª Turma, Acórdão 9202-008.028, j. 23.07.2019)

12. Do julgamento acima referido, confira-se o seguinte excerto do voto condutor de lavra da Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, cujos fundamentos adoto como razão de decidir:

Cabe destacar, inicialmente, que o poder conferido ao particular de dar início ao processo administrativo decorre do direito de petição, conferido ao cidadão pelo texto constitucional, com garantia fundamental, conforme disposição do art. 5º, inciso XXXIV, da Constituição Federal:

*XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:*

*a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder; (...).*

Em observância a esse princípio, o parágrafo único do art. 6º da Lei n.º 9.784/99 (regula o processo administrativo no âmbito da administração pública federal) assevera que *é vedada à Administração a recusa imotivada de recebimento de documentos, devendo o servidor orientar o interessado quanto ao suprimento de eventuais falhas.*

De forma específica, o Decreto 70.235/1972 (dispõe sobre o processo administrativo fiscal) assim trata do tema:

*Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.*

Assim, tem-se que o início do processo administrativo fiscal ocorre por iniciativa do contribuinte, em exercício do direito de defesa, por meio da apresentação da sua impugnação, que se consubstancia no marco inicial do processo administrativo fiscal.

Portanto, o momento anterior à impugnação trata-se de uma fase inquisitorial, por meio da qual a administração tributária dispõe de amplo poder de investigação para a apuração de fatos que possam configurar ilícitos administrativos tributários, razão pela qual não se exige a garantia do contraditório.

Nesse contexto, observa-se que, embora a apresentação do MPF integre o procedimento adequado a ser adotado pela fiscalização, **a sua ausência**, no presente caso concreto, **não enseja a nulidade do processo administrativo fiscal, pois não houve prejuízo algum ao contribuinte ou qualquer arbitrariedade da fiscalização**, que agiu dentro da sua competência legal, no exercício de atividade vinculada.

Dessa forma, assiste razão à Procuradoria da Fazenda Nacional em seus argumentos quanto ao tema.

Cumprido acrescentar que as questões acerca das irregularidades na sua emissão ou sua eventual ausência não tornam, por si só, nulo o lançamento, porque o MPF se consubstancia em um instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais, não possuindo, em regra, relevância externa apta a macular o processo, mormente quando não ocasiona prejuízo à defesa.

Nesse sentido, a jurisprudência deste Conselho pacificou entendimento segundo o qual eventuais irregularidades atinentes ao MPF não induzem à

nulidade, uma vez que tal instrumento serve como mero controle da atividade fiscal e não como um limitador da sua competência, que possui contornos legais.

Assim, o que limita a competência atribuída ao auditor fiscal é a legislação a ela relativa, fundamentada nas normas constitucionais.

Com a análise dos autos, nota-se que não houve demonstração da existência de excessos ou arbitrariedades realizadas pela fiscalização e que foi efetivamente oportunizado ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa, na fase litigiosa do procedimento, motivo pelo qual não se vislumbra a existência de nulidade.

(original sem grifo)

13. Dessarte, à míngua da demonstração de qualquer prejuízo à parte ou da prática de arbitrariedade pela fiscalização, não há nulidade a ser proclamada.

### **DA MULTA ISOLADA PELO NÃO RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS**

14. Alega a Recorrente que não seria factível a aplicação de multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas quando ao fim do ano-calendário é apurado tributo pago a maior (saldo negativo), ou sem observar, como limite à base de cálculo, o valor devido ao final do exercício.

15. Sucede, todavia, que a obrigação de recolhimento das estimativas e a obrigação de recolher o tributo apurado após o encerramento do ano-calendário não se confundem.

16. O que ocorre é que, no caso de se apurar saldo negativo após o encerramento do ano-calendário, deixa de existir o pressuposto econômico inerente ao recolhimento da estimativa, que nesse caso apenas aumentaria o valor desse saldo negativo.

17. Contudo, não exigir o recolhimento da estimativa posteriormente, diante da apuração de falta de tributo a recolher após o encerramento do ano-calendário, não significa que o descumprimento da obrigação de recolher a estimativa no tempo oportuno, sem apoio em Balanço de Suspensão ou Redução (BSR) levantado nos termos da Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997, não possa sofrer a penalização.

18. É o que dispunha o inciso IV do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na sua redação vigente à época do fato gerador<sup>1</sup>, exigência que, após o advento da Lei 11.488, de 2007, foi mantida na alínea “b” do inciso II do mesmo dispositivo<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Art. 44: “Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (...) 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;”

<sup>2</sup> 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: (...) 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.”

19. Nesse passo, consulte-se o precedente da C. 3ª Turma da C. Câmara Superior deste Conselho, que, ao julgar o Recurso Especial da PGFN no processo 10510.000364/2005-14, proferiu decisão assim ementada:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2001, 2002, 2004

**MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO OU COM APURAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL.**

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 prejuízo fiscal no ajuste anual..

No caso em análise, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, pois não houve lançamento de multa de ofício de tributo devido no ajuste, não havendo que se falar em concomitância.

(Acórdão 9303-011.342, j. 13.04.2021)

20. Para melhor entendimento, reproduzo os seguintes trechos do voto condutor proferido pelo Conselheiro Rodrigo da Costa, cujos fundamentos adoto como razão de decidir:

O primeiro ponto a ser analisado diz respeito à aplicação da Súmula CARF nº 105, abaixo transcrita:

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Nos presentes autos, não há lançamento de multa de ofício sobre IRPJ apurado no ajuste anual, mas apenas o lançamento de multas isoladas, razão pela qual não há concomitância de aplicação das duas multas. Portanto, a referida súmula não se aplica ao caso em análise.

No que tange à aplicação da multa isolada sobre as estimativas não pagas, ainda que haja prejuízo fiscal ou base negativa, a redação do revogado inciso IV dispunha pela sua possibilidade, expressamente: *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.* (grifos meus)

Destarte, a existência de prejuízo fiscal não elide a aplicação da referida penalidade, por disposição expressa da lei. A alteração promovida pela Lei nº 11.488/2007 manteve a redação, reiterando a possibilidade de aplicação da multa isolada, conforme disposto na alínea “b” do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, abaixo transcrito:

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

[...]

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.

Neste sentido, cito, ainda, o Acórdão nº 9101-005.155, cujas razões, em parte, adoto e transcrevo abaixo:

“[...]

Assim, com referência às multas isoladas aplicadas ao longo do ano-calendário 2003, cabe observar a inaplicabilidade da Súmula CARF n.º 105 (*A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*), porque apesar de o lançamento se reportar a fatos geradores alcançados pela redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não houve exigência concomitante com multa de ofício proporcional aplicada sobre a CSLL devida no ajuste anual.

Quanto à possibilidade de aplicação das multas isoladas, quer em face da apuração de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL ao final do ano-calendário, quer em razão de seu lançamento depois do encerramento do ano-calendário, não mais prevalece o entendimento conferido pelo Colegiado a quo que ensejou o cancelamento das penalidades.

Esta Conselheira já proferiu votos favoráveis ao entendimento defendido pela PGFN, condutores dos Acórdãos n.º 9101-004.290, 9101-004.291, 9101-004.294, 9101-004.295, 9101-004.320, 9101-004.416, 9101-004.462 e 9101-004.544, aplicando a jurisprudência desta Turma, retratada nos seguintes julgados:

[...]

Deste último julgado extrai-se o voto condutor de lavra da Conselheira e Presidente Adriana Gomes Rêgo, que evidencia a validade do lançamento, não só em face da apuração de prejuízo fiscal ao final do ano-calendário, como também na hipótese de exigência formalizada após seu encerramento:

“A recorrente sustenta a impossibilidade de a multa isolada ser exigida após o encerramento do ano em que era devida a estimativa. Assim, a discussão cinge-se à possibilidade ou não de exigir-se a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas após o encerramento do ano-calendário.

Pela lógica do argumento levantado pela recorrente, o dever de antecipar deixaria de existir quando o tributo passa a ser exigível ao final do ano-calendário, condição em que seria devido o próprio tributo, acrescido da multa de ofício pelo não recolhimento do ajuste anual. Pela mesma lógica, a falta de recolhimento de estimativas não seria punível porque, se ao final do período nada foi apurado como devido, ou ainda, caso tenha sido experimentado prejuízo fiscal ou saldo negativo de IRPJ ou de CSLL, não haveria mais que se falar em dever de antecipar algo que não existe e, assim, não haveria conduta a ser punida.

Com a devida vênia, discorda-se desse entendimento.

Em verdade, a lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução.

Observe-se:

Lei n.º 9.430/1996 (redação original)

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, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995.

§ 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.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

Vê-se, então, que a pessoa jurídica, obrigada a apurar seus resultados de acordo com as regras do lucro real trimestral, tem a opção de fazê-lo com a periodicidade anual, **desde que**, efetue pagamentos mensais a título de estimativa. **Essa é a regra do sistema.**

No presente caso, a pessoa jurídica fez a opção por apurar o lucro real anualmente, sujeitando-se, assim, e de forma obrigatória, aos recolhimentos mensais a título de estimativas.

Nos autos de infração de CSLL e IRPJ (e-fls. 71 e 72; 85 e 86, do 2º Volume VI digitalizado), foram exigidas, com fulcro no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, multas isoladas relativas aos anos- calendário de 2006 e 2007. Parte da exigência teve fundamento no referido dispositivo legal, mais precisamente em seu inciso II, alínea "b", já com as modificações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007.

A vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é incontestada, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano- calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resultam falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Assim, a exigência de multa isolada pela falta ou insuficiência de recolhimentos estimados visa punir a conduta do contribuinte que abandona a regra geral de tributação, **que é o lucro real trimestral**, sem cumprir o requisito para o ingresso na sistemática das estimativas mensais antecipatórias de caráter instrumental, e pode ser exigida, sim, mesmo que encerrado o ano- calendário, porque pune-se a conduta de não recolhimento de uma obrigação tributária.

Ora, a evidência suficiente de que a multa isolada pode ser aplicada depois do encerramento do ano- calendário permanece constando na redação atual do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, no sentido do cabimento da multa *ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano- calendário correspondente*. Nestes termos, a lei, desde a sua redação original, afirma a aplicação da multa ainda que a apuração final revele a inexistência de tributo devido sobre o lucro apurado. Senão, vejamos:

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

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

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei n.º 10.892, de 2004)*

§ 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;*

Lei n.º 9.430, de 1996 (redação atual):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei n.º 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei n.º 10.892, de 2004) (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.*

(Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007) (Grifou-se)

Ademais, a utilização da expressão "ainda que" deixa patente o cabimento da multa isolada mesmo se houver tributo devido ao final do ano-calendário, hipótese na qual seria devida, também, a multa proporcional estipulada na nova redação do inciso I do art. 44, da Lei n.º 9.430, de 1996.

Mas não é só isso que o legislador quis dizer. Em verdade, quando menciona que a multa é devida ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, está-se dizendo também que essa multa é aplicável após o encerramento do ano-calendário. Ora, com a devida vênia à tese defendida aqui pela contribuinte, se a multa não pudesse ser cobrada após o encerramento do ano-calendário, como ela poderia ser exigida ainda que tivesse sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa?

Como dito, a obrigação de antecipar os recolhimentos é imposta ao sujeito passivo que opta pela apuração anual do lucro, e subsiste enquanto esta opção não for, por outros motivos, afastada<sup>1</sup>. A apuração dos tributos incidentes sobre o lucro tributável ao final do ano-calendário e seu eventual recolhimento a partir do vencimento fixado para os tributos devidos no ajuste anual não anulam o descumprimento daquela obrigação. Neste sentido é o voto da ex-Conselheira Edeli Pereira Bessa acerca da questão<sup>2</sup>:

1 Lei n.º 8.981, de 1995: Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

*I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei n.º 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;*

*II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:*

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real. [...]

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

VI - (Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998)

VII - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

VIII - o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

2 Acórdão nº 1101-00.434, integrado por voto vencedor do ex-Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho afastando a multa isolada aplicada concomitantemente com a multa de ofício antes da alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007.

***Conclui-se, daí, que o legislador estabeleceu a possibilidade de a penalidade ser aplicada mesmo depois de encerrado o ano-calendário correspondente, e ainda que evidenciada a desnecessidade das antecipações, nesta ocasião, por inexistência de IRPJ ou CSLL devidos na apuração anual.***

*Para exonerar-se da referida obrigação, cumpria à contribuinte levantar balancetes mensais de suspensão, e evidenciar a inexistência de base de cálculo para recolhimento das estimativas durante todo o ano-calendário.*

*Ausente tal demonstração, resta patente a inobservância da obrigação imposta àqueles que optam pela apuração anual do lucro. Logo, para não se sujeitar à multa de ofício isolada, deveria a contribuinte ter apurado e recolhido os valores estimados com os acréscimos moratórios calculados desde a data de vencimento pertinente a cada mês, e não meramente determinar o valor que, ao final, ainda remanesceu devido nos cálculos do ajuste anual.*

*Ou seja, para desfazer espontaneamente a infração de falta de recolhimento das estimativas, deveria a contribuinte quitá-las, ainda que verificando que os tributos devidos ao final do ano- calendário seriam inferiores à soma das estimativas devidas.*

*Apenas que a quitação destas estimativas, porque posteriores ao encerramento do ano- calendário, resultaria em um saldo negativo de IRPJ ou CSLL, passível de compensação com débitos de períodos subseqüentes, à semelhança do que viria a ocorrer se a contribuinte houvesse recolhido as antecipações no prazo legal.*

*Já se a contribuinte assim não age, o procedimento a ser adotado pela Fiscalização difere desta regularização espontânea. Isto porque seria incongruente exigir os valores que deixaram de ser recolhidos mensalmente e, ao mesmo tempo, considerá-los quitados para recomposição do ajuste anual e lançamento de eventual parcela excedente às estimativas mensais.*

*Assim, optou o legislador pela dispensa de lançamento do valor principal não antecipado, e reconhecimento dos efeitos de sua ausência no ajuste anual, com conseqüente exigência apenas do valor apurado em definitivo neste momento, sem levar em conta as estimativas, porque não recolhidas. E, para que a falta de antecipação de estimativas não ficasse impune, fixou-se, no art.*

*44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, a penalidade isolada sobre esta ocorrência, distinta da falta de recolhimento do ajuste anual, como já explicitado. (grifou-se)*

Consoante antes observado, o tributo apurado ao final do ano-calendário somente se sujeita a encargos a partir de seu vencimento<sup>3</sup>. Logo, para desconstituir a infração de falta de recolhimento de estimativas, o sujeito passivo deve recolher as antecipações em atraso com os encargos pertinentes desde seu vencimento mensal. O recolhimento do tributo devido no ajuste anual, mesmo acrescido dos correspondentes encargos, não repara o prejuízo causado ao fluxo de caixa da União que, na regra geral de tributação, receberia trimestralmente o ingresso dos tributos incidentes sobre o lucro. O mesmo

prejuízo ocorre se o contribuinte deixa de recolher as antecipações e apura saldo negativo de IRPJ ou de CSLL ao final do período de apuração. Veja que o legislador não fez distinção alguma a esse respeito.

3 Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.

Em seu recurso, alega a contribuinte que a cobrança da multa isolada por falta do recolhimento mensal de estimativas seria improcedente, uma "*vez que as antecipações pagas durante o ano foram superiores ao valor do IRPJ e da CSLL apurados no ajuste anual (31/12/2006), gerando, inclusive, valores a serem restituídos e/ou compensados*".

Ocorre que o *caput* do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, ao reportar-se ao disposto no art. 35 da Lei nº 8.981, de 1995, permite que o sujeito passivo reduza ou até suprima os recolhimentos mensais caso demonstre, por meio de balanços de suspensão ou redução, que as estimativas pagas ao longo do ano-calendário superam o que seria devido em razão do lucro real acumulado até o mês de levantamento do balancete. Assim, dispõe o art. 35 da Lei nº 8.981, de 1995:

*Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.*

*§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:*

*a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;*

*b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.*

*§ 2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)*

*§ 3º O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que neste fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base no disposto nos arts. 28 e 29. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)*

*§ 4º O Poder Executivo poderá baixar instruções para a aplicação do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)*

Portanto, poderia o contribuinte ter demonstrado, por meio de balanços ou balancetes mensais, que o valor do tributo acumulado já pago excedia o valor do tributo devido, podendo suspender ou reduzir o pagamento da estimativa mensal. No caso concreto, entretanto, o recorrente não fez essa opção. Assim, restam devidas as multas isoladas sobre as estimativas não recolhidas, calculadas com base no faturamento do respectivo mês.

No que tange aos argumentos da recorrente nos itens 3.2.6 a 3.2.8 de sua peça recursal, no sentido de que as alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, impõem penalidade menos severa, cumpre esclarecer que concorda-se com tais argumentos. Aliás, também a Fiscalização assim o fez, havendo lançado a multa já com o percentual de 50%. De forma que, já houve a aplicação do art. 106 do CTN, requerida no recurso.

Assinale-se, ainda, que o argumento contrário à aplicação da multa isolada depois do encerramento do ano-calendário resultaria em cenário no qual a falta de recolhimento de estimativas somente seria punida se a infração fosse constatada antes do encerramento do ano- calendário, interpretação que praticamente nega eficácia ao dispositivo legal e confere significativa vantagem à opção pelo lucro real anual em detrimento à regra geral de apuração trimestral do lucro tributável.

Em face do exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte, mantendo o lançamento das multas isoladas. *(destaques do original)*”

Contudo, nas discussões mais recentes desta Turma foi suscitada a tese condutora do Acórdão CSRF n.º 01-05.552, que merece algumas considerações.

Referido julgado pauta-se em construção argumentativa que, partindo de diversas premissas, dentre elas a de que *a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas normas sancionadoras faz pressupor a identidade do critério material dessas normas, e de que 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*, promove uma correlação entre a apuração do tributo devido ao final do exercício e da estimativa, para afirmar que *não será devida estimativa caso inexista tributo devido no encerramento do exercício* e assim concluir que *após o final do exercício, o balanço de encerramento e o tributo apurado devem ser considerados para fins de cálculo da multa isolada*.

Na verdade, porém, apenas o *caput* do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, conjugado com seus incisos I e II e combinado com seu §2º, em suas redações originais, definiam as multas pela falta de pagamento de tributo, constatação reforçada pelo §1º do mesmo dispositivo que, em seu inciso I, afirmava que a exigência da penalidade se daria *juntamente com o tributo ou a contribuição* não pagos. Já a multa por falta de recolhimento de estimativas, aqui em debate, tinha sua materialidade integralmente prevista na redação original do §1º, inciso IV, do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, expressa no sentido de não depender da existência de tributo ou contribuição não recolhido, não só pela previsão de que deveria ser exigida isoladamente, mas também pela ressalva de que seria devida pelo sujeito passivo *ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*. A única vinculação entre as duas penalidades se dava pela expressão “as multas de que trata este artigo”, que principiava o §1º do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, em sua redação original, mas que, somente se interpretada de forma estanque, desconsiderando a formatação isolada da penalidade definida no inciso IV do mesmo §1º, autoriza a conclusão de que ambas tratariam de multa por falta de pagamento de tributo. A interpretação integrada destas disposições, porém, permite validamente concluir que a expressão “as multas de que trata este artigo” referia, apenas, os percentuais ali fixados, e não se prestava a condicionar a exigência das multas isoladas à existência de imposto ou contribuição devido ao final do ano-calendário.

Em tal contexto, afastado o fundamento final que orientou o acórdão recorrido, efetiva-se o restabelecimento da exigência.”

21. Em remate, destaque-se que a matéria não comporta mais discussão a partir da edição da Súmula CARF n.º 178, assim enunciada:

Súmula CARF n.º 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 n.º 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

## DISPOSITIVO

22. Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, nego provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Jandir José Dalle Lucca