



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



**Processo nº** 10835.720015/2014-32  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-012.261 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 19 de novembro de 2021  
**Recorrente** USINA ALTO ALEGRE S/A - ACUCAR E ALCOOL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário. No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

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 Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro

Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pelo contribuinte (fls. 1939 a 1956), com fundamento nos artigos 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015 - RICARF, contra o acórdão n.º 1201-002.938, de 15/05/2019 (fls. 1492 a 1507), assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO DE TRIBUTOS.

A análise da postergação deve ser feita individualizada por tributo e fato gerador, devendo os valores do principal pagos após o vencimento legal serem abatidos da exigência, na forma da imputação prevista no artigo 6º, §5º, do Decreto-Lei n.º 1.598/1977.

**MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL. APLICAÇÃO SIMULTÂNEA. POSSIBILIDADE.**

**É possível, para fatos geradores posteriores à MP 351/2007, que um mesmo lançamento contemple tanto a multa isolada quanto a de ofício, sem que isto represente duplicidade de penalidades para uma mesma conduta.**

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O decidido quanto ao IRPJ deve ser aplicado à tributação reflexa (CSLL) decorrente dos mesmos fatos.

O presente processo trata de autos de infração de IRPJ e CSLL, lavrados em virtude da dedução integral dos custos com o plantio da cana-de-açúcar pela utilização da depreciação acelerada incentivada.

A 3ª Turma da DRJ/RPO julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

A 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção, por meio do Acórdão n.º 1201-001.441, deu provimento ao Recurso Voluntário.

A Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, que foi provido pelo Acórdão n.º 9101-002.799, determinando o retorno dos autos para a turma *a quo* apreciar as matérias: (1) postergação do pagamento de tributos e (2) necessidade de afastamento da multa isolada.

Na decisão recorrida, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção deu parcial provimento ao recurso voluntário para (i) reconhecer a postergação, devendo os valores de IRPJ e CSLL recolhidos sobre as adições confirmadas em diligência e resumidas conforme quadro indicado no voto do relator serem abatidos dos lançamentos mediante a imputação prevista no

Art. 6º, § 5º, do Decreto-Lei nº1.598/1977; e (ii) **manter a multa isolada sobre as estimativas de IRPJ e CSLL apuradas.**

O contribuinte alega divergência jurisprudencial quanto às seguintes matérias: (1) Nulidade dos Autos de Infração por Vício Material: Inobservância da Regra da Postergação de Pagamento de Tributos; (2) Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício; e (3) Inexistência de Previsão Legal para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa Considerada Indedutível da Base de Cálculo do IRPJ.

O Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF deu seguimento parcial ao recurso especial, apenas em relação à matéria “impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício”, conforme despacho de admissibilidade às fls. 2056 a 2058.

O contribuinte interpôs Agravo (fls. 2078 a 2096) contra despacho proferido pelo Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, quanto à matéria “**Inexistência de Previsão Legal para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa Considerada Indedutível da Base de Cálculo do IRPJ**”. A Presidente da CSRF rejeitou o agravo, incluídas as questões preliminares, confirmando o seguimento parcial do recurso especial (Despacho em Agravo às fls. 2121 a 2133).

A PGFN apresentou suas Contrarrazões às fls. 2145 a 2155.

O contribuinte apresentou requerimento denominado "embargos de declaração" (fls. 2159 a 2166), em face de alegadas omissões, contradições e obscuridades do despacho de exame de agravo, que não foi conhecido por falta de previsão regimental (Despacho em requerimento às fls. 2188 a 2189).

O processo foi encaminhado a este Conselho para julgamento e, após sorteio, posteriormente distribuído a este Relator.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, Relator.

O recurso especial interposto pelo contribuinte é tempestivo e deve ser admitido parcialmente, nos termos do Despacho de Admissibilidade às fls. 2056 a 2058 e do Despacho em Agravo às fls. 2121 a 2133, com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto.

**A questão a ser resolvida por este colegiado cinge-se a possibilidade de cumulação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e da multa de ofício pela cobrança de tributo, a partir do ano-calendário de 2007.**

A matéria já foi apreciada por este colegiado em algumas oportunidades, com o posicionamento no sentido de se permitir a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas cumulada com a multa de ofício pela cobrança de tributo, a partir do ano-calendário de 2007. Com base no § 1º do art. 50 da Lei nº 9784/99, adoto como razões de

decidir, o voto do Ex-Conselheiro André Mendes de Moura, no acórdão n.º 9101-004.593, proferido em sessão de 05/12/2019, abaixo transcrito:

(...)

A matéria devolvida consiste em analisar a possibilidade de imputação de multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativas mensais, quando é lavrado auto de infração com lançamento do valor principal de tributo acompanhado de multa de ofício.

A princípio, vale discorrer sobre o lucro real, um dos regimes de tributação existentes no sistema tributário, atualmente regido pela Lei n.º 9.430, de 1996, aplicado a partir do ano-calendário de 1997:

#### Capítulo I

#### IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA

#### Seção I

#### Apuração da Base de Cálculo

#### Período de Apuração Trimestral

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas **será determinado com base no lucro real**, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei. (grifei)

No lucro real, pode-se optar pelo regime de apuração trimestral ou anual. Vale reforçar que é uma **opção** do contribuinte aderir ao regime anual ou trimestral.

E, no caso do regime anual, a lei é expressa ao dispor sobre a apuração de **estimativas mensais**. Transcrevo redação vigente à época dos fatos geradores objeto da autuação:

(Lei n.º 9.430, de 1996)

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.

.....  
Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro 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.

Observa-se, portanto, com base em lei, a obrigatoriedade de a contribuinte optante pelo regime de lucro real anual, apurar, mensalmente, imposto devido, a partir de base de cálculo estimada com base na receita bruta, ou por balanço ou balancete mensal, esta que, inclusive, prevê a suspensão ou redução do pagamento do imposto na hipótese em que o valor acumulado já pago excede o valor de imposto apurado ao final do mês.

Contudo, a hipótese de não pagamento de estimativa deve atender aos comandos legais, no sentido de que os balanços ou balancetes deverão ser levantados com **observância das leis comerciais e fiscais** e transcritos no livro Diário.

Trata-se de obrigação imposta ao contribuinte que optar pelo regime do lucro real anual. E o legislador, com o objetivo de tutelar a conduta legal, dispôs penalidade, **a multa isolada**, para o seu descumprimento. No caso, a prevista no art. 44 da mesma Lei n.º 9.430, de 1996 (redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007):

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

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;**

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. (grifei)

A sanção imposta pelo sistema é claríssima: caso descumprido o pagamento da estimativa mensal, cabe 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.

A sanção tem base legal.

E expressamente dispõe que é cabível ainda que a pessoa jurídica **tenha apurado prejuízo fiscal (IRPJ) ou base de cálculo negativa de CSLL**. Na mesma medida, não estabelece qualquer restrição para o lançamento da **multa isolada** após o encerramento do ano-calendário. Vale esclarecer que, no decorrer do ano-calendário, o lançamento fiscal que caberia seria o incidente sobre o **valor principal** da estimativa mensal. Por sua vez, aqui se fala sobre o lançamento de **multa isolada** incidente sobre o valor principal, no percentual de 50%. E, nesse caso, a legislação não deixa dúvidas sobre materialidade do lançamento.

E a nova redação dada pela MP n.º 351, de 2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de 22/01/2007 (o caso em debate), **afastou qualquer dúvida sobre a possibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e das multas isoladas por insuficiência de estimativa mensal**. As hipóteses de incidência que ensejam a

imposição das penalidades da multa de ofício e da multa isolada em razão da falta de pagamento da estimativa são distintas, cada qual tratada em inciso próprio no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996. Nesse contexto, não há que se falar na aplicação do disposto na Súmula n.º 105 do CARF, que se aplica aos **fatos geradores pretéritos ao ano de 2007**, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, que foi alterada precisamente pela MP n.º 351, de 22/01/2007, convertida na Lei n.º 11.489, de 15/07/2007.

Observa-se que os incisos I e II do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, tratam de suportes fáticos distintos e autônomos, com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado **anualmente**, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário. Por sua vez, a multa isolada é apurada conforme balancetes elaborados **mês a mês** ou, ainda, mediante receita bruta acumulada **mensalmente**. Ou seja, são **materialidades independentes**, não havendo que se falar em concomitância.

Portanto, não há reparos ao procedimento adotado pela autoridade fiscal. Não há que se falar em concomitância nos lançamentos de multa isolada por estimativa mensal e multa de ofício.

(...)

**No mesmo sentido já decidiu este colegiado nos Acórdãos 9303-010.932, de 10/11/2020, 9303-011.689, de 16/08/2021, e 9303-011.883 de 13/09/2021, entendendo pela inaplicabilidade da Súmula CARF n.º 105, em função da alteração normativa ocorrida. Segundo este entendimento, adotado no presente voto, a multa isolada por falta de recolhimento da antecipação mensal por estimativa tem, como bem jurídico protegido, a tempestividade do recolhimento mensal, para fazer frente à execução do orçamento público; já a multa de ofício, ao final do período de apuração, tem como bem protegido o recolhimento do crédito tributário devido. Assim, não há que se falar em dupla penalização ou aplicação subsidiária do princípio da consunção.**

Em face das razões e fundamentos acima expostos, voto por negar provimento ao Recurso Especial de divergência do contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes