



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



**Processo nº** 10930.721407/2017-83  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1201-006.768 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 14 de maio de 2024  
**Recorrente** BELA SEMENTES INDUSTRIA E COMERCIO DE SEMENTES LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2016

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA. PARCELAMENTO ESPECIAL ESPONTÂNEO.

Constatado o regular parcelamento de estimativa não paga, efetuado pelo sujeito passivo antes do início de qualquer providência da Fazenda tendente ao lançamento de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de tributo, afasta-se a imposição da penalidade de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Genero Serra - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Eduardo Genero Serra, Lucas Issa Halah, Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado) e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, substituído pelo conselheiro Gustavo de Oliveira Machado.

## **Relatório**

Trata-se de auto de infração para cobrança de multa isolada de 50% sobre o valor de estimativas não recolhidas, impingida conforme previsto no artigo 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96.

Por bem discorrer sobre os fatos ocorridos até a data de sua prolação, faço integrar ao presente o relatório da decisão de primeira instância:

Trata-se de crédito tributário constituído pela fiscalização em relação ao contribuinte acima identificado, por meio do Auto de Infração – Multa Isolada por Falta de

Recolhimento do IRPJ sobre Base de Cálculo Estimada, lavrada em 21/06/2017, no valor total de R\$ 1.564.763,06.

A multa foi aplicada com base nos artigos 2º e 44, II, "b" da Lei nº 9.430/1996, no percentual de 50% sobre os valores do IRPJ por estimativa relativo aos meses de setembro e outubro de 2016, confessados em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e não pagos.

Cientificado do Auto de Infração em 28/06/2017 (fl. 8), o contribuinte apresentou impugnação em 04/07/2017 (fls. 2 e 4/17), na qual aduz e requer o seguinte:

- Em 24/02/2017, o contribuinte aderiu ao PRT - Programa de Regularização Tributária, instituído pela Medida Provisória nº 766, de 04/01/2017, com o fim de regularizar os referidos débitos de estimativas. As parcelas mensais do parcelamento vêm sendo pagas regularmente.
- A adesão do contribuinte ao PRT ocorreu antes do início de procedimento fiscal e foi acompanhada do pagamento do tributo e dos juros respectivos. Portanto, deve ser reconhecida a denúncia espontânea da infração, afastando-se a penalidade aplicada, com fulcro no artigo 138 do Código Tributário Nacional.
- Nos casos em que os valores de estimativas foram parcelados, com a exigência de multa pelo atraso do recolhimento, não é cabível a aplicação de outra penalidade. [cita decisões do CARF]
- Requer o cancelamento da multa isolada.

Anexa os documentos de fls. 18/56.

O colegiado de piso decidiu pela improcedência da impugnação, sob fundamentos que podem ser assim sintetizados: (i) é cabível a multa isolada quando verificada, após o término do ano-calendário, a falta de pagamento de estimativa; (ii) para se fazer jus à denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN, a estimativa deverá ser paga até a data da entrega da declaração; e (iii) a denúncia espontânea (art. 138 do CTN) não se aplica nos casos de parcelamento de débito tributário.

Regularmente cientificada, a recorrente interpôs recurso voluntário, pelo qual, em síntese, reprisa os argumentos apostos na impugnação.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro José Eduardo Genero Serra, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os requisitos de admissibilidade. Logo, dele conheço.

A multa hostilizada é prevista na legislação nos seguintes termos:

Lei nº 9.430/96:

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.

(...)

Pela via do auto de infração de fls. 43 e ss, a autoridade fiscal acusa o não recolhimento das estimativas de IRPJ dos meses de setembro e outubro do ano-calendário 2016, em valores respectivamente iguais a R\$ 2.610.246,04 e R\$ 519.280,07.

Por seu turno, a recorrente alega que incluiu tais parcelas antecipatórias no Programa de Regularização Tributária (PRT), instituído pela MP nº 766/17. Aduz que tomou tal providência antes do início do procedimento fiscal e que, sobre os valores assim parcelados, já incidem multa e juros moratórios, encargos que, em seu entendimento, seriam os únicos cabíveis ao caso.

Pois bem.

Dos autos não consta termo de início da fiscalização, certamente porque a auditoria fora eletrônica, de tal modo que o primeiro e único documento lavrado foi o próprio auto de infração (fls. 43 e ss), datado de 21/06/2017.

Já a adesão ao PRT, conforme o recibo de fls. 46, se deu em 24/02/2017 e foi confirmada pela RFB em 20/03/2017, conforme e-mail com imagem reproduzida tanto na impugnação (fls. 04 e ss), quanto no recurso voluntário (fls. 77 e ss).

Por fim, o relatório de situação fiscal de fls. 48 e ss apresenta como únicos débitos do recorrente, constituídos sob o código de receita 2362 (*“IRPJ - PJ obrigadas ao lucro real - entidades não financeiras - estimativa mensal”*), aqueles autuados como estimativas não recolhidas, base de cálculo do lançamento ora combatido.

É de se reparar que o relatório de situação fiscal em comento fora emitido em 04/07/2017, ou seja, mais de três meses após a confirmação, pela RFB, da adesão da recorrente ao PRT. Tal quadro faz surgir a indagação se acaso os débitos parcelados não seriam outros, que não os que deram ensejo à imposição da multa recorrida.

A questão acima é pertinente, mas se desfaz com a percepção de que, daquele mesmo relatório de situação fiscal, consta um único parcelamento, descrito como *“PRT-RFB-DEMAIS”*, ao qual é atribuída a situação *“EM CONSOLIDACAO”*.

Assim, houvesse outros débitos de IRPJ em aberto ou a situação do PRT fosse qualquer outra pós-consolidação, poder-se-ia aventar a possibilidade de a exposição dos fatos pela recorrente não necessariamente refletir a verdade, mas esse não é o caso.

Com mais razão ainda quando se percebe que a memória de cálculo de fls. 56 traz como valor principal do montante parcelado R\$ 4.082.187,17, número que equivale ao somatório das estimativas de IRPJ e de CSLL devidas, consoante o relatório de situação fiscal. É bem verdade que tal planilha é da lavra da própria recorrente, mas dela constam parcelas calculadas que são confirmadas pelos DARF pagos e carreados às fls. 51 e ss.

Isto posto, tendo a recorrente logrado demonstrar que aderiu ao PRT antes de tomar ciência de qualquer ação fiscal contra si, bem como estando patente que as estimativas antes não recolhidas foram incluídas no programa de regularização em comento, parece-me, a toda evidência, superada a questão probatória.

A inquietação que subsiste é, por conseguinte, se o parcelamento espontâneo de estimativa inadimplida repele a imposição de multa isolada de que trata a Lei n.º 9.430/96, em seu artigo 44, inciso II, alínea “b”.

O dispositivo em comento, já transcrito acima, impõe a aplicação de multa “*de 50% (...), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal (...) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado (...)*” (grifei).

De tal modo, tomado por sua literalidade, o parcelamento da estimativa seria medida insuficiente para afastar a aplicação da multa isolada. É nesta toada que vai o entendimento fazendário, *mutatis mutandis*, amparado pelos Atos Declaratórios PGFN n.º 04/11 e 08/11, pela Nota Técnica Cosit n.º 19/12 e pelo Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 02/18.

O tema, contudo, suscita controvérsias. No mais das vezes, as indagações acerca da matéria dizem respeito não apenas ao alcance da expressão “*pagamento (...) que deixar de ser efetuado*”, como à correlação entre parcelamento e denúncia espontânea.

Quanto ao segundo ponto, é preciso observar que o STJ, em julgamento do REsp n.º 1.102.577/DF sob a sistemática de recurso repetitivo, fixou a tese n.º 101, consoante a qual “*O instituto da denúncia espontânea (art. 138 do CTN) não se aplica nos casos de parcelamento de débito tributário.*”.

Nesse contexto, é preciso ter em conta o que dispõe o §2º do artigo 62 do Regimento Interno do Carf (Ricarf), Anexo II da Portaria MF n.º 343/15, que vincula as decisões deste Tribunal administrativo às “*decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil*”.

Assim, é possível afirmar que, no caso em tela, o fato de a recorrente ter parcelado as estimativas pendentes antes do procedimento fiscal não lhe conferiria os favores da denúncia espontânea.

Efetivamente, assim ocorreu.

A IN RFB n.º 1.687/17 e a Portaria PGFN n.º 152/17, que regulamentaram o PRT no âmbito dos respectivos órgãos, assim dispuseram:

IN RFB n.º 1.687/17:

Art. 8º **A dívida a ser parcelada** será consolidada na data do requerimento de adesão ao PRT, dividida pelo número de prestações indicadas, e **resultará da soma**:

I - do principal;

II - das **multas**; e

III - dos juros de mora.

Parágrafo único. Enquanto não consolidado o parcelamento, o sujeito passivo deverá calcular e recolher o valor à vista ou o valor equivalente ao montante dos débitos objeto do parcelamento dividido pelo número de prestações pretendidas, observado o disposto no art. 2º. (grifei)

Portaria PGFN n.º 152/17:

Art. 10. **A dívida** será consolidada na data do pedido de parcelamento e **resultará da soma**:

I - do principal;

II - da **multa de mora** ou de ofício;

III - dos juros de mora; e

IV - dos honorários ou encargos-legais. (grifei)

Assim, para as situações, como a do caso em análise, em que o sujeito passivo estivesse cronologicamente espontâneo – com relação a qualquer ação fiscal tendente a apurar o inadimplemento – o instituto da denúncia espontânea não incidiu para parcelamentos formalizados no âmbito do PRT, uma vez que a multa moratória compôs o montante inscrito no programa especial.

Resta, então, saber qual a natureza jurídica do pagamento inocorrente a que se refere o artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96.

Para o deslinde da questão, entendo necessária a interpretação da norma pelas vias sistemática e teleológica.

De tal modo, a referência ao pagamento de estimativas como antecedente de incidência tributária é feita não apenas no dispositivo em comento – artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, para referir à imposição de multa isolada –, como também no artigo 2º da mesma lei – para a determinação do saldo de imposto a pagar.

Daquele artigo 2º consta um § 4º que assim elenca as possíveis deduções do valor a pagar: *“Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado (...), a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor: (...) do imposto de renda pago na forma deste artigo.”* (grifei).

Neste ponto, é oportuno aludir que a regra geral da tributação sobre o lucro é a apuração trimestral (artigo 1º), figurando a apuração anual (artigo 2º) como sistemática alternativa e condicionada ao efetivo pagamento de parcelas antecipatórias.

Sob tal quadro, é certo que, acaso entendido o aludido *“pagamento”* fora do seu significado estrito, estar-se-á tornando inócua a principal forma de apuração do tributo. Afinal, nenhum sentido faria realizar a extinção trimestral dos tributos devidos, já que a alternativa de antecipação mensal poderia ser cumprida por via protraída (parcelamento).

De volta à menção à inexistência do pagamento da estimativa como causa de imposição da multa isolada de 50% do valor inadimplido, é evidente a sua tipificação como infração tributária, repreendida por via de penalidade pecuniária.

Em tal contexto, não se ignora que uma das finalidades da multa em comento é reforçar a necessidade da efetiva antecipação das estimativas, para não tornar a opção pela apuração anual uma mera via de postergação da tributação trimestral.

Mas é preciso observar que, quando o legislador fez constar daquele artigo 44, inciso II, alínea “b” a aplicação da penalidade *“ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”* (grifei), conferiu uma segunda finalidade – justa e necessária – à previsão legal que estabelecia, qual seja, a necessidade, em si mesmo, da extinção (no curso do ano-calendário) das estimativas apuradas, afinal o resultado negativo as toma em conta.

Sob tal segundo prisma, o que a multa em tela pretende é o adimplemento da estimativa, medida para a qual o parcelamento parece bastar.

Considero que a primeira finalidade referida acima – efetiva antecipação da estimativa – já é bem atendida pelo artigo 2º, § 4º, inciso IV. De modo diverso, a segunda finalidade – efetivo adimplemento da estimativa – não conta com outro mecanismo legal que lhe

dê concretude. Tal cenário me basta para concluir que esta seja a finalidade prevalente do artigo 44, inciso II, alínea “b”. e, uma vez adimplida a antecipação em comento (pela via do parcelamento), a incidência do mencionado dispositivo é indubitosa.

Ainda que assim não fosse, seria o caso de reconhecer que a dupla finalidade exposta – como bem registrou i. Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, em seu voto no acórdão n.º 9101-006.598 – atrai a regra do artigo 112, inciso II, do CTN (“*A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: (...) à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos*”).

O discorrido até o presente ponto já estaria em boa medida se o tema aqui se esgotasse, mas não é esse o caso.

É que a consideração de o parcelamento como bastante para se afirmar o adimplemento do valor parcelado desafia uma indagação. Especificamente, acerca da possibilidade prática de o parcelamento não ser honrado.

O fechamento de tal flanco parece ter sido realizado a contento pela MP n.º 766/17, que, logo em seu artigo 1.º estabeleceu o abaixo transcrito e que foi reproduzido pelos diplomas regulamentares já citados neste voto:

Art. 1.º (...)

§ 3.º **A adesão ao PRT implica:**

I - **a confissão irrevogável e irretratável dos débitos** em nome do sujeito passivo na condição de contribuinte ou responsável e por ele **indicados para compor PRT**, nos termos dos art. 389 e art. 395 da Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015 - Código de Processo Civil, e condiciona o sujeito passivo à aceitação plena e irretratável de todas as condições estabelecidas nesta Medida Provisória; (grifei)

Assim, eventual pendência na quitação do parcelamento especial terá consequências próprias e que, por isso, prescindem da imposição de multa isolada.

Por fim, insta recordar que o débito parcelado tem sua exigibilidade suspensa, por disposição expressa do artigo 151, inciso VI, do CTN. Sendo assim, afigura-se imprópria a referência a inadimplemento que justifique a imposição de penalidade. Com mais razão quando o parcelamento em questão se realiza fora do rito ordinário, vale dizer, sob condição de ulterior deferimento da mesma Fazenda que, assim tendo procedido, tempos depois lançou a multa em julgamento.

### **Conclusão**

Ante o exposto, não em razão do reconhecimento de inexistente denúncia espontânea, mas por considerar adimplida a estimativa parcelada, dou provimento ao recurso voluntário, para afastar a multa isolada exigida.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Genero Serra

