



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10940.000157/2003-20  
**Recurso n°** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-004.294 – 1ª Turma  
**Sessão de** 11 de julho de 2019  
**Matéria** Multa isolada por falta de recolhimento de estimativas  
**Recorrentes** ANTONIO MORO & CIA LTDA  
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2002

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial se os acórdãos apresentados para demonstrar a divergência acerca da impossibilidade de se exigir multa isolada por falta de recolhimento de estimativa depois do encerramento do ano-calendário adotaram como fundamento para exoneração da penalidade a sua exigência concomitante com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual.

IRPJ. CSLL. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO.

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 apurado saldo de tributo a pagar inferior às estimativas não recolhidas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Cristiane Silva Costa e Amélia Wakako Morishita Yamamoto (suplente convocada), que lhe negaram provimento.

*(assinado digitalmente)*

ADRIANA GOMES RÊGO - Presidente.

(assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto (suplente convocada), Livia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente o Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado.

## Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN", e-fls. 750/777) e por ANTONIO MORO & CIA LTDA ("Contribuinte", e-fls. 2358/2379) em face da decisão proferida no Acórdão nº 1402-00.219 (e-fls. 740/748), na sessão de 6 de julho de 2010, no qual foi acolhida *a preliminar de decadência da multa isolada até 10/97*, bem como dado *provimento parcial ao recurso para manter a multa isolada do IRPJ e da CSLL até o limite do valor apurado como ajuste*.

A decisão recorrida está assim ementada:

*DECADÊNCIA - o prazo decadencial para constituir penalidade e de 5 anos contados do 1.º dia do ano seguinte a que poderia ser efetuado.*

*MULTA ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. A penalidade após o encerramento do período de apuração é aplicável até o limite do resultado do período.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.*

O litígio decorreu de lançamentos de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL calculadas sobre a receita bruta e acréscimos nos períodos de janeiro/1997 a agosto/2002, rejeitando-se a pretensão da Contribuinte de realocar compensações com créditos anteriores, já destinados à liquidação dos débitos apurados no ajuste anual ou em períodos posteriores. A autoridade julgadora de 1ª instância julgou parcialmente procedente o lançamento para *acatar parcialmente a preliminar de decadência do IRPJ, relativamente aos períodos de janeiro a outubro de 1997, e no mérito julgar parcialmente procedente o lançamento da multa isolada do IRPJ, excluindo o valor de R\$ 116.168,57 para os mencionados períodos, e mantendo a exigência de R\$ 271.663,23 para os demais, e integralmente a multa isolada da CSLL no valor de R\$ 226.166,48*, sendo que esta exoneração não se sujeitou a reexame necessário. O Colegiado *a quo*, por sua vez, afastou todas as penalidades pertinentes até outubro/97, que por serem passíveis de constituição no próprio ano-calendário, não mais poderiam ser lançadas em 2003, depois do transcurso do prazo previsto no art. 173, I do CTN. Além disso, por maioria de votos, foram excluídos da base de cálculo da penalidade *os valores do saldo de tributo a pagar no final de cada período de apuração anual* (e-fls. 740/748).

Os autos do processo foram recebidos na PGFN em 01/02/2011 (e-fl. 752), mas há registro de sua ciência em 17/02/2011 no termo anexo à decisão, seguindo-se a remessa dos autos ao CARF em 18/02/2011, veiculando o recurso especial de e-fls. 7533/777, no qual a Fazenda aponta divergência admitida pelo despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 780/781, do qual se extrai:

*As penalidades por falta de recolhimento de estimativa, conforme resultado do julgamento, foram mantidas "...até o limite do valor apurado como ajuste".*

*Por sua vez, a recorrente aduz haver interpretação divergente conferida por outro colegiado, consubstanciada no seguinte julgado:*

CSLL — PAGAMENTOS POR ESTIMATIVA — MULTA ISOLADA—BASE DE CÁLCULO — Correto o procedimento fiscal que adotou como base de cálculo da multa isolada prevista no artigo 44, §1º, IV da Lei n° 9.430/96, os resultados mensais apurados pela contribuinte, com base em balanços mensais de apuração do tributo devido. (1ºCC, 1ª Câmara, Acórdão n° 101-94.874, de 25/02/2005)

*Em conformidade com tal paradigma, o contribuinte deixou de efetuar os recolhimentos mensais de estimativa, calculados a partir de balancetes de suspensão/redução. A multa de ofício isolada foi exigida tendo como base de cálculo os valores levantados mensalmente, não se levando em consideração suposto saldo de tributo a pagar ao final do período de apuração anual, como fixado no acórdão recorrido.*

*Portanto, neste juízo de cognição sumária, verifica-se a divergência de interpretação suscitada.*

*Pelo exposto, do exame dos requisitos de admissibilidade, PROPONHO, com base no artigo 25 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria n° 256, de 22/06/09, c/c itens 4.1 e 4.3 da Ordem de Serviço CARF n° 01, de 22/10/09, seja **ADMITIDO** o recurso especial interposto.*

Argumentou a recorrente que:

*Vê-se que a Turma a quo adotou o entendimento que vincula a base de cálculo da multa isolada ao resultado apurado ao final do período. Em outros termos, havendo prejuízo fiscal seria descabida a multa e, no caso de saldo positivo, a sua base de cálculo fica limitada ao do lucro real apurado anualmente.*

*Por outro lado, Acórdão Paradigma entendeu ser plenamente possível a cominação da penalidade em razão do não recolhimento das estimativas por parte da Contribuinte Recorrida, assentando que a sua base de cálculo é a da própria estimativa não paga. Vale a pena transcrever trecho do voto vencedor do Acórdão Paradigma:*

[...]

*A teor art. 44, II, "b", da Lei 9.430/96 (vigente à época dos fatos), a "multa isolada" e exigida, isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal, na forma do art. 2º, 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.*

[...]

*Por outro lado, a norma fixa que a multa em questão será exigida isoladamente, ou seja, sem exigência concomitante de tributo, mesmo que o contribuinte tenha incorrido em prejuízo no ano-calendário.*

*Se a Lei determina que a multa por falta de pagamento da estimativa devida, ainda que apurado o prejuízo fiscal, ela está a desvincular por completo a base de cálculo da multa com a base de cálculo do tributo cujo fato gerador ocorre no dia 31/12 de cada ano.*

*Trata-se de regimes diversos, sendo que o entendimento recorrido, com a devida vênia, desconfigura o instituto jurídico em questão. A demonstração clara de que descabe limitar a base de cálculo da multa isolada sobre a estimativa pela base de cálculo do IRPJ e da CSLL é que aquela é devida mesmo que haja prejuízo fiscal.*

[...]

*É verdade que a multa decorre do descumprimento do regime de pagamento do tributo por estimativa, e que esse descumprimento pode ocorrer durante o ano base. Mas não é possível confundir o chamado critério objetivo da incidência da norma (descumprimento do regime) com o aspecto temporal.*

*Por se tratar, consoante a própria norma legal, de multa isolada, sem cobrança concomitante de tributo, não poderá incidir durante o próprio ano calendário em que, justamente, o tributo e que e devido.*

*A norma é claríssima. Exige-se a multa isolada se o contribuinte, que optou pelo regime de estimativa, deixar de fazer o pagamento do imposto, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. Não havendo prejuízo fiscal, a multa é devida, com muito mais razão, independentemente do fato de a base de cálculo do tributo ser menor que a das estimativas.*

*Interpretando-se a Lei 8.981/95, a qual a Lei 9.430/96 faz remissão, conclui-se que a única hipótese em que a penalidade imposta a quem não faz o pagamento do imposto por estimativa pode ser elidida, ocorre quando o contribuinte justifica o não pagamento com a transcrição dos balancetes no Livro Diário.*

*Esse fato, que representa uma excludente de punibilidade, não aconteceu na espécie.*

***Exige-se a multa porque foi descumprido o sistema de recolhimento do imposto por estimativa.***

*Ora, estando a infração corretamente tipificada em lei, e havendo sido plenamente caracterizada no presente processo administrativo, a responsabilidade do Recorrido só pode ser afastada caso exista expresso permissivo legal, a teor não só do art. 136 do CTN, como do art. 97, VI, do Código, verbis:*

[...]

*Ocorre que a inexistência de tributo devido ao final do período não elide a incidência da multa prevista no art. 44, II, "b", da Lei 9.430/96, uma vez que a Lei não dispensa a cobrança de penalidade nesses casos, ao contrário. Na mesma linha, a apuração a menor do tributo também não configura causa suficiente para a redução da multa isolada.*

*Não há nenhuma dúvida, portanto, da ocorrência do fato ilícito, e da adequação da norma legal ao caso.*

[...] (destaques do original)

Reportando-se a outros julgados administrativos em apoio ao seu entendimento, a PGFN conclui que *o acórdão recorrido contraria a legislação tributária e pede que seja dado provimento ao recurso especial a fim de que seja mantido o lançamento da multa de ofício isolada, sem a limitação da base de cálculo determinada pelo acórdão recorrido.*

Cientificada em 19/05/2011 (e-fls. 786), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 24/05/2011 (e-fls. 788/789) na qual aduz que *a multa isolada não pode ser exigida com autonomia em relação ao cálculo do tributo devido pelo contribuinte*, e observa que há sólida jurisprudência neste Conselho no sentido de que seria *ilegítimo a imposição de multa isolada após findo o período de apuração do tributo correspondente*. Pede, assim, que seja negado provimento ao recurso especial da PGFN.

Na mesma data, a Contribuinte também opôs embargos de declaração (e-fls. 790/793), os quais foram rejeitados sob os seguintes fundamentos (e-fls. 797/799):

*Verifica-se que os embargos são absolutamente improcedentes, pois:*

*1) o Acórdão não alterou o critério jurídico do lançamento ao limitar a multa qualificada ao montante do tributo devido no ajuste anual. Isso porque foi aplicado o entendimento predominante na Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme acórdão CSRF/01-05.838, cujos fundamentos foram adotados no voto condutor. Trata-se, portanto, de razões de decidir, cujo questionamento pode se dar mediante recurso especial, caso verificada divergência e não por embargos (inexiste contradição, obscuridade ou omissão nesses fundamentos, até pelo contrário).*

2) *No que tange a alegação de que não foi expressamente enfrentada o questionamento de que a multa isolada foi extinta pela MP 303/2006, também equivoca-se o nobre embargante, haja vista que no voto condutor do acórdão CSRF/01-05.838, repito: transcrito e adotado no acórdão embargado, a questão foi tratada nos seguintes termos:*

(...) Nesse sentido, cabe ressaltar que a Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, veio a disciplinar posteriormente a aplicação de multas nos casos de lançamento de ofício pela Administração Pública Federal. Esse dispositivo legal veio a reconhecer a correção da jurisprudência desta Câmara, estabelecendo a penalidade isolada não deve mais incidir sobre “sobre a totalidade ou diferença de tributo”, mas apenas sobre “valor do pagamento mensal” a título de recolhimento de estimativa. Além disso, para compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustou o percentual da multa por falta de recolhimento de estimativas para 50%, passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação (Lei no 8.218/91, art. 6º). (...)

*Inquestionável que a CSRF decidiu pela legalidade da multa aplicada com base na redação original do art. 44 da Lei 9.430/1996, em determinadas condições, mesmo após as alterações da Lei 11.488/2007 (conversão da MP 351/2007). Logo, a CSRF decidiu que a penalidade não foi extinta pela MP 303/2006, que é anterior à aludida Lei.*

3) *No que tange a última alegação do contribuinte, no sentido de que o acórdão deixou de obedecer ao art. 142 do CTN, ao não fazer o cálculo do montante devido em face do provimento parcial, é cediço o entendimento de que tal dispositivo se aplica ao auto de infração, sendo que a chamada “liquidação” do Acórdão fica a cargo da Unidade de Origem, ou órgão preparador, conforme art. 24 do Decreto 70.235/1972, bem como Regimento Interno da Receita Federal.*

*No presente caso, a Unidade de Origem deixou de apresentar os cálculos ao contribuinte em face de a Fazenda Nacional ter interposto recurso de divergência quanto a matéria, que foi acolhido. Logo, somente após a CSRF apreciar essa matéria e que será elaborada planilha para apuração do valor remanescente a ser cobrado da autuada.*

Cientificada da rejeição dos embargos em 21/09/2011 (e-fl. 2356), a Contribuinte interpôs recurso especial em 29/09/2011 (e-fls. 2358/2379) no qual arguiu divergência admitida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 2382/2383, do qual se extrai:

*No acórdão recorrido decidiu-se pela legitimidade da aplicação das multas isoladas decorrentes da insuficiência do recolhimento de estimativas mensais após o período de apuração, quando o contribuinte apura tributo a recolher, conforme se depreende da respectiva ementa:*

“MULTA ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA.

A penalidade após o encerramento do período de apuração é aplicável até o limite do resultado do período.”

*Por sua vez, a recorrente aduz haver divergência de interpretação da lei tributária, haja vista os seguintes acórdãos proferidos pelo extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, que receberam as seguintes ementas:*

(...) “RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA – MULTA ISOLADA.

Encerrado o período de apuração da contribuição social, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência da contribuição efetivamente devida apurada, com base no lucro líquido, em declaração de rendimentos apresentada tempestivamente, revelando-se im procedente e cominação de multa sobre parcelas não recolhidas. (Acórdão nº 103-23.040– 24/05/2007 –3ª Câmara do 1º CC)”

(...) “RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA Não cabe a exigência da multa isolada sob a alegação de falta de pagamento por estimativa de tributo exigido em lançamento de ofício e após o encerramento do ano-calendário em virtude do pagamento por estimativa referir-se a pagamento dentro do ano-calendário e, também, porque a falta de pagamento só surgiu com o lançamento de ofício. (Acórdão nº 103-16.349– 28/03/2007 – 5ª Câmara do 1º CC)”

*Da simples leitura das transcrições acima, constata-se a divergência apontada pela recorrente, assistindo-lhe razão. Enquanto o acórdão guerreado fixou a legitimidade da exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, nos paradigmas acostados pela recorrente decidiu-se pela impossibilidade do lançamento, em face de expressa imposição legal.*

*Pelo exposto, do exame dos requisitos de admissibilidade, PROPONHO, com base no artigo 25 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria n.º 256, de 22/06/09, c/c itens 4.1 e 4.3 da Ordem de Serviço CARF n.º 01, de 22/10/09, seja ADMITIDO o recurso especial interposto.*

Aduz a Contribuinte em seu recurso especial, que há *flagrante divergência* entre o acórdão recorrido e os paradigmas, vez que, *ao contrário da decisão proferida nestes autos, os dois Acórdãos divergentes julgaram não ser cabível a cobrança de multa isolada após o encerramento do ano-calendário respectivo.* Requer, assim, o seguimento e processamento do recurso especial interposto.

Os autos foram encaminhados à PGFN em 28/03/2014 (e-fl. 2389), que apresentou contrarrazões em 31/03/2014 (e-fls. 2390/2393) na qual argumenta que *a tese levantada pela Recorrente diverge da jurisprudência majoritária desta Egrégia Corte, citando o Acórdão nº 1401-000.761 a evidenciar a possibilidade de aplicação cumulativa da multa*

proporcional e da multa isolada a partir do ano-calendário 2007, e também se reportando à Súmula CARF nº 93, a validar a aplicação da penalidade se o sujeito passivo *não apresenta escrituração contábil e fiscal suficiente para comprovar a suspensão ou redução da estimativa*.

## Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

### Recurso especial da Contribuinte e da PGFN - Admissibilidade

Os recursos da Contribuinte e da PGFN são tempestivos e confrontam a exoneração parcial da exigência veiculada no acórdão recorrido pretendendo, de um lado, a exoneração integral das multas aplicadas e, de outro, seu restabelecimento, mediante afastamento do limite fixado em razão do saldo de tributos a pagar ao final do ano-calendário.

O lançamento em debate formalizou a exigência, apenas, de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL calculadas sobre a receita bruta e acréscimos nos períodos de janeiro/1997 a agosto/2002, inexistindo na acusação fiscal, nem mesmo nas peças de defesa, qualquer referência à concomitância com eventual lançamento do IRPJ ou da CSLL devidos no ajuste anual dos períodos fiscalizados.

A autoridade julgadora de 1ª instância, além de retificar os valores exigidos em razão das estimativas de IRPJ não recolhidas, exonerou as multas isoladas referentes às estimativas de IRPJ devidas até outubro/97, sendo que o Colegiado *a quo* estendeu esta exoneração às multas referentes às estimativas de CSLL, também até outubro/97, dado que o lançamento foi cientificado à Contribuinte em 28/01/2003, quando já expirado o prazo decadencial na forma do art. 173, I do CTN.

Quanto às multas remanescentes, aplicadas em razão das estimativas de IRPJ e CSLL não recolhidas a partir de novembro/97, o Colegiado *a quo* deu parcial provimento ao recurso voluntário para *excluir da base de cálculo da penalidade (IRPJ e CSLL) os valores acima do saldo de tributo a pagar no final de cada período de apuração anual*, sob a premissa de que *a multa pode ser aplicada após o encerramento do ano calendário, estando rigorosamente de acordo com a lei, desde que não seja concomitante com a multa proporcional de ofício sobre o tributo devido e que, evidentemente, seja apurado saldo de tributo a pagar no final do período de apuração*. Ou seja, limitou as penalidades aplicadas ao IRPJ e à CSLL devidos no ajuste anual dos períodos fiscalizados.

Neste contexto, confirma-se a divergência arguída pela PGFN em face do paradigma nº 101-94.874, cujo voto condutor firma o entendimento de que, *tendo a contribuinte optado pela apuração anual do lucro real, deveria efetuar, nos períodos em questão, recolhimentos mensais da contribuição social sobre o lucro líquido, calculados por estimativa, com base nos balancetes de suspensão e/ou redução, nos termos do art. 2º da Lei nº 9.430 de 1996, restando a infração está devidamente caracterizada, pois a contribuinte deixou de recolher a contribuição devida nos meses em questão, conforme detalhado no Termo*

*de Verificação Fiscal, sendo que a fiscalização limitou-se a rever essas bases e apurar a citada contribuição, determinada sob base de cálculo estimada que não foram recolhidas na época própria e aplicar a multa prevista em lei sobre os valores encontrados. Observou-se, ainda, que para reduzir ou deixar de promover os recolhimentos mensais, cumpria à interessada ter levantando balancetes de suspensão ou redução, sem os quais a aplicação da penalidade se impõe sobre os valores que deixaram de ser recolhidos.*

A divergência suscitada pela Contribuinte, de outro lado, não está evidenciada nos paradigmas indicados.

Isto porque no paradigma nº 103-23.040, embora mencionando a inaplicabilidade da multa isolada após o encerramento do período de apuração, o voto condutor do referido acórdão complementa que esta impossibilidade decorre da exigência concomitante com a multa de ofício sobre o ajuste anual. Veja-se:

*Entendeu o legislador que, feita a opção pelo recolhimento por estimativa, a ausência ou insuficiência desses pagamentos constituiria em sanção passível de punição via multa de ofício calculada sobre o montante não recolhido e aplicada isoladamente, nos termos do inciso IV do §1º da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.*

*No entendimento consolidado neste Conselho, não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso, bastaria a cobrança do imposto apurado no ajuste acompanhado, aí sim, da respectiva multa.*

*O que não pode ser acatado, na visão do CC, é a cobrança de multa sobre duas bases implicando na duplicidade de punição. Foi exatamente o que ocorreu no presente caso. A Fiscalização formalizou exigência da CSLL apurada no ajuste dos anos-calendário de 2003 e 2004, imputando corretamente multa de ofício e juros de mora sobre esses valores. Aqui, não há mácula a ser imputada ao procedimento fiscal.*

*Entretanto, o Fisco exige também a multa de ofício isolada sobre as estimativas que não foram recolhidas no ano-calendário de 2003. Admitindo-se tal prática, estar-se-ia admitindo que, sobre o imposto apurado de ofício, se aplicassem duas punições, atingindo valores superiores ao das penalidades cominadas para faltas qualificadas. Tal penalidade seria desproporcional ao proveito obtido com a falta.*

*Do exposto, voto por dar provimento ao recurso neste item.*

De forma semelhante, o voto condutor do paradigma nº 105-16.349 expressa que:

*A multa isolada por falta de recolhimento de estimativa não pode prosperar já que sobre o não pagamento dos valores declarados nas DCTF's foi calculado o tributo devido, com a respectiva multa de lançamento de ofício de 75% e, portanto, sobre a mesma infração, não poderiam incidir duas penalidades.*

*Outrossim, a jurisprudência administrativa tem sido direcionada no sentido de que a multa isolada não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício e nem pode ser exigida após o encerramento do respectivo ano-calendário.*

*A Câmara Superior de Recursos Fiscais já uniformizou a jurisprudência sobre a aplicação da multa isolada e entre outros acórdãos, pode ser transcrita a seguinte ementa:*

"MULTA ISOLADA. ART. 44, I DA LEI Nº 9.430/96. INAPLICABILIDADE. NÃO CUMULATIVIDADE. A multa isolada prevista no artigo 44, §1º, somente pode ser exigida uma vez não podendo portanto ser aplicada quando a base para seu lançamento já tiver sido parâmetro para exigência da mesma multa por falta de pagamento de tributo. O legislador, quando quer, determina a cumulatividade de multas, na ausência de previsão legal, sobre o mesmo fato somente pode ser lançada uma multa. Recurso negado (PFN)."

*Desta forma e com observância da jurisprudência administrativa já consagrada sou pelo cancelamento da multa isolada.*

Considerando que as multas isoladas aqui em debate não foram exigidas concomitantemente com a multa proporcional sobre os tributos devidos no ajuste anual, os paradigmas indicados não se prestam a caracterizar o dissídio jurisprudencial.

Por estas razões, deve ser conhecido apenas o recurso especial da PGFN, negando-se conhecimento ao recurso especial da Contribuinte.

#### *Recurso especial da Contribuinte e da PGFN- Mérito*

No mérito, ainda que fosse conhecido o recurso especial da Contribuinte, os fundamentos para negar-lhe provimento seriam os mesmos a seguir adotados para dar provimento ao recurso especial da PGFN, em conformidade com a jurisprudência consolidada desta Turma, como são exemplos os seguintes julgados:

*FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL. MULTA ISOLADA. BASE DE CÁLCULO. PRAZO.*

*A sanção imposta pelo descumprimento da apuração e pagamento da estimativa mensal do lucro real anual é a aplicação de multa isolada incidente sobre percentual do imposto que deveria ter sido antecipado. O lançamento, sendo de ofício, submete-se a limitador temporal estabelecido por regra decadencial do art. 173, inciso I do CTN, não havendo óbice que se seja efetuado após encerramento do ano-calendário. (Acórdão nº 9101-002.432 - Sessão de 20 de setembro de 2016).*

*ESTIMATIVAS MENSAIS. FALTA DE PAGAMENTO 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. 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 Nos casos de falta de recolhimento, falta de declaração em DCTF e não comprovação de compensação de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, incide a multa isolada. (Acórdão nº 9101-002.433 - Sessão de 20 de setembro de 2016).*

*MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO.*

*A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, quando adotou a redação em que afirma "serão aplicadas as seguintes multas", deixa clara a necessidade de aplicação da multa de ofício isolada, em razão do recolhimento a menor de estimativa mensal, cumulativamente com a multa de ofício proporcional, em razão do pagamento a menor do tributo anual, independentemente de a exigência ter sido realizada após o final do ano em que tornou-se devida a estimativa. (Acórdão nº 9101-002.777 - Sessão de 6 de abril de 2017).*

*MULTA ISOLADA.*

*A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.*

*Nesse contexto, é possível a cobrança da multa isolada ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário. (Acórdão nº 9101-003.224 - Sessão de 9 de novembro de 2017).*

*IRPJ. CSLL. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO.*

*É devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário. (Acórdão nº 9101-003.353 - Sessão de 17 de janeiro de 2018).*

Deste último julgado extrai-se o voto condutor de lavra da Conselheira e Presidente Adriana Gomes Rêgo, cujos fundamentos prestam-se a amparar a pretensão da PGFN e refutam os argumentos da Contribuinte:

*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 nº 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 nº 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 nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 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 inconteste, 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 dever 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 nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 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 nº 9.430, de 1996 (redação atual):*

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

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 nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

(...)

**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 nº 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 nº 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>:*

**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.

<sup>1</sup> Lei nº 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 nº 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)

<sup>2</sup> Acórdão nº 1101-00.434, integrado por voto vencedor do ex-Conselheiro Allexandre 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.

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.*

*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 balancetes de suspensão ou redução, que as estimativas pagas ao longo do ano-calendário superam o que seria devido em razão do lucro*

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

*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)*

Nestes termos, portanto, é incompatível com a sistemática de apuração anual limitar a imposição de multa isolada ao valor do tributo devido no ajuste anual. Na medida em que a lei afirma o cabimento desta penalidade ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário, as penalidades aplicadas devem subsistir ainda que os valores devidos no ajuste anual sejam inferiores às estimativas que deixaram de ser recolhidas.

O acórdão recorrido, assim, deve subsistir apenas na parte em que acolheu a decadência das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas de CSLL até o período de apuração de outubro/97. As demais exigências remanescentes no julgamento de 1ª instância devem ser restabelecidas, sem a limitação ao saldo de tributo a pagar no final do período de apuração.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

*(assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora