Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11516.722426/2011-95

Processo nº	11516.722426/2011-95
Recurso	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9101-004.317 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de	7 de agosto de 2019
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	ADAMA BRASIL S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007
QUESTÃO DE ORDEM. CONHECIMENTO. PREQUESTIONAMENTO.

O conhecimento de alegação a respeito da erro na capitulação legal depende de prequestionamento para análise por este Colegiado, em sede de recurso especial.

CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. SÚMULA CARF 105.

É conhecido recurso especial que trate de multa isolada sobre estimativas, lançada com fulcro no artigo 44, II, da Lei nº 9.430/1996 - com redação alterada pela Lei nº 11.488/2007, considerando que a Súmula CARF 105 menciona textualmente o *"art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996"*.

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

Ano-calendário: 2007

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA PROPORCIONAL. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. POSSIBILIDADE.

A multa isolada pune o sujeito passivo que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balancete de suspensão, conduta distinta daquela punível com a multa de ofício proporcional. Assim, é possível sua exigência concomitante com a multa proporcional e ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, por maioria de votos, em não conhecer a questão de ordem arguída em sustentação oral acerca de erro na capitulação legal do lançamento, vencidos os conselheiros Demetrius Nichele Macei e Lívia De Carli Germano, que a conheceram. No mérito, na parte conhecida, por voto de qualidade, acordam em dar provimento ao Recurso Especial, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Demetrius Nichele Macei, Lívia De Carli Germano e Amélia Wakako Morishita Yamamoto, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo- Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo originado pela lavratura de Autos de Infração de IRPJ, CSLL quanto ao período de 2006, 2007 e 2008, além de multa isolada quanto às estimativas mensais de IRPJ e CSLL em diversos meses do ano de 2007 (fls. 1.373).

Consta do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal:

> 04.2 Multa Isolada
>
> A fiscalizada, como já dito antes, apura Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido com base no lucro real com determinação anual, o que implica em recolhimentos mensais por estimativa, que neste caso a opção foi, em todos os períodos objeto da fiscalização, pela apuração com base em Balanço ou Balancete de Suspensão ou Redução. As glosas de despesas operadas pela Fiscalização repercutiram na determinação da base de cálculo da estimativa mensal para recolhimento obrigatório do IRPJ e CSLL. Anexamos as planilhas contemplando esta situação, que em verdade, deveria ser apuração procedida pela contribuinte à época dos fatos, onde fica demonstrado que a base de cálculo da multa isolada não execede o valor devido em função da Receita Bruta e Acréscimos, assim como a insuficiencia de recolhimento de IRPJ e CSLL.
>
> Pois bem, o art. 44, Inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430, de 1996, determina a aplicação da penalidade: (...)

O contribuinte apresentou impugnação administrativa, que foi julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis (fls. 1.690)

O contribuinte apresentou recurso voluntário (1.733), resolvendo o Colegiado de origem por converter o julgamento em diligência (Resolução 1102-000.217, fls. 2417).

Após o resultado de diligência, a 2 Turma Ordinária da 1ª Câmara deu parcial provimento ao recurso voluntário (acórdão **1102-001.252**, fls. 2.535), destacando-se trecho da ementa que trata do tema ainda em discussão por recurso especial:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
> Ano-calendário: 2006, 2007, 2008
>
> (...)
>
> IRPJ. ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA PROPORCIONAL.
> Incabível a aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Isso porque o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

Os autos forma remetidos à Procuradoria em 11/12/2014, que interpôs recurso especial em 16/01/2015, sustentando **divergência** na interpretação da lei tributária quanto à exigência de multa isolada, identificando como paradigmas os acórdãos 1202-000.964 e 1302-001.080.

O recurso especial foi admitido pelo então Presidente da 1ª Câmara (fls. 2.617):

> Para melhor compreensão da matéria, transcrevo abaixo as ementas dos acórdãos apresentados como paradigmas, na parte que interessa ao presente exame:
>
> Acórdão nº 1202-000.964 (...)
>
> Acórdão nº 1302-001.080 (...)
>
> Os acórdãos analisam a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento por estimativas cumulada com a multa de ofício, tendo os paradigmas entendido, ao contrário do acórdão recorrido, como aplicável a aplicação de ambas as multas.
>
> Os acórdãos paradigmas trazem o entendimento de que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas não se confunde com a multa de ofício aplicada sobre o imposto devido anualmente, pois decorre de previsão legal distinta.
>
> De outra parte, o acórdão recorrido diverge da interpretação dos acórdãos trazidos como paradigmas, ao entender inaplicável a multa isolada concomitante com a multa de ofício, por incidirem sobre o mesma fato, o que significaria dupla imposição de penalidade.
>
> Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se divergentes, restando configurada a divergência jurisprudencial apontada pela recorrente.
>
> Observo, outrossim, que o lançamento, objeto do recurso voluntário, abrangeu os anos-calendário 2006 a 2008. Assim, pelo menos em princípio, a decisão recorrido estaria em consonância com a Súmula CARF. nº 105, com relação aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2006.
>
> Não obstante, tendo em vista que o acórdão recorrido não explicitou a legislação que fundamentou cada um dos anos-calendário lançados, incumbe ao colegiado da 1ª Turma da CSRF examinar a aplicabilidade da referida súmula à parte do lançamento.
>
> Ante ao exposto, e tendo em vista que a uniformização da jurisprudência administrativa é o escopo do recurso especial, opino no sentido de dar seguimento ao presente recurso.

O contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial (fls. 2.658), em síntese, pedindo não deveria ser admitido ou provido o recurso especial, com a aplicação da

Súmula CARF 105 e art. 67, §12, III, do RICARF. No mérito, pede a manutenção do acórdão recorrido.

Ademais, o contribuinte opôs embargos de declaração (fls. 2.640), ao qual foi negado seguimento (fls. 2.711).

Devidamente intimado desta decisão, o contribuinte interpôs recurso especial (fls. 2.753), que foi admitido em parte pelo Presidente de Câmara:

> Com fundamento nas razões acima expendidas, nos termos dos arts. 18, inciso III, c/c 68, § 1º, ambos do Anexo II do RI/CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, ADMITO, EM PARTE, o Recurso Especial interposto, no que se refere às matérias: (1) "glosa de despesas com amortização de ágio" e 2) "incorporação às avessas".

Posteriormente, o contribuinte apresentou pedido de desistência parcial, abrangendo débitos que eram discutidos em seu recurso especial (fls. 2.892 e 2.913):

> Importante destacar que somente serão incluídos no PERT os débitos objetos de discussão do Recurso Especial apresentado pela Recorrente, que versa sobre as matérias (i) amortização de ágio; (ii) incorporação às avessas; e (iii) outras despesas operacionais (...)
>
> Assim, será mantida a discussão com relação às matérias afeitas ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, consequentemente, não serão incluídos os respectivos débitos no PERT.
>
> Pelo exposto, REQUER a desistência do Recurso Especial interposto pela Recorrente que tem por objeto os mencionados débitos que serão liquidados através do PERT, e renúncia a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundem o referido recurso.

A unidade de origem, assim, transferiu débitos definitivos para o processo nº 10930-721.004/2017-34 (fls. 2.899).

A Procuradoria, intimada, apresentou petição informando não apresentaria contrarrazões diante da adesão ao PERT e desistência do recurso pelo contribuinte.

O contribuinte, ainda, apresentou petição requerendo julgamento prioritário (fls. 2.925).

Em sustentação oral, a procuradora do contribuinte pede seja analisada questão de ordem relativa à falha na capitulação legal no auto de infração.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Conhecimento – Súmula CARF 105

O contribuinte sustenta não deveria ser conhecido o recurso especial da Procuradoria e por contrariedade à Súmula CARF 105.

Lembro que o RICARF (Portaria MF 343/2015) impede o conhecimento de recurso especial caso o acórdão paradigma contrarie súmula do CARF:

> Art. 67. (...)

> §12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017) (...)
>
> III-Súmula ou Resolução do Pleno do CARF,

Não obstante isso, a Súmula CARF trata da multa isolada sobre estimativas mensais da forma seguinte:

> **Súmula CARF nº 105**
>
> 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.

Assim, a citada Súmula CARF, textualmente, menciona a multa isolada lançada *"com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996".* Portanto, não se aplica se a multa isolada teve fundamento distinto.

No caso dos autos, o recurso especial da Procuradoria questiona o cancelamento da cobrança de multa isolada quanto ao ano de 2007, justamente porque aplicável o artigo 44, II, com redação conferida pela Lei nº 11.488/2007.

Portanto, a Súmula CARF 105 não impede o conhecimento do recurso especial da Procuradoria. Rejeito, assim, pedido do contribuinte fundado em citada Súmula CARF.

Concluo, portanto, pelo **conhecimento do recurso especial da Procuradoria**.

Questão de ordem

Como em sustentação oral, a procuradora do contribuinte pede seja analisada questão de ordem relativa à falha na capitulação legal no auto de infração, voto pelo não conhecimento da matéria, que não foi questionada nas instâncias ordinárias, não cabendo a esta Turma da CSRF inovar na apreciação da lide.

Mérito

A impossibilidade de cobrança cumulada de multa de ofício calculada sobre o saldo do tributo ao pagar no final do ano calendário e da multa sobre estimativas mensais tem por principal fundamento a lógica empregada na sistemática de antecipação por estimativas. Isto porque as estimativas mensais não configuram obrigação tributária autônoma, mas mera técnica de arrecadação.

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

> Art. 231. Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, § 4º): (...)
>
> IV - do imposto pago na forma dos arts. 222 a 230. (grifamos)

De acordo com o dispositivo do Regulamento do Imposto de Renda, a pessoa jurídica que tenha recolhido estimativas poderá, ao final do ano-calendário, deduzi-las do saldo a pagar do IRPJ. Tal mecanismo demonstra a relação inafastável entre as estimativas mensais e a

apuração ao final do período, confirmando que não se tratam de relações jurídicas tributárias autônomas, mas apenas uma técnica de arrecadação.

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

> Súmula CARF 82:
>
> Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

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

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

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

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

> Prescreve o art. 2º da Lei n. 9.430/969 que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento dos tributos, em cada mês, determinados sobre base de cálculo estimada. Feita essa opção, tem-se recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa, em que os valores devidos a título de imposto e de contribuição são determinados mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos em lei.
>
> Essa opção não exclui, contudo, a obrigação de calcular a renda e o lucro líquido no final do ano-calendário, e de efetuar o pagamento dos tributos sobre ele incidentes. O §3º do dispositivo acima transcrito não deixa dúvidas a respeito do assunto (...). E o §4º segue a mesma linha de raciocínio, ao estipular que o tributo pago no regime de estimativa deve ser deduzido para fins de determinação do saldo de tributo a pagar.
>
> Em sentido semelhante, também, é a disposição do art. 6º da Lei n. 9.430/96, a qual permite entrever a indissociabilidade do tributo pago no regime de estimativa e aquele devido ao final do ano-calendário. (...)
>
> Os referidos preceitos legais nos levam a concluir que o regime de estimativa não veicula tributos distintos do IRPJ e da CSLL anuais. Trata-se de técnica de tributação que implica antecipação do recolhimento de valores presumidamente devidos em 31 de dezembro de cada ano. Por isso, na apuração dos tributoos no último dia do ano-calendário (critério temporal do IRPJ e da CSLL) devem ser consideradas as quantias antecipadas e, ainda, se estas forem superiores ao débito efetivo, cabe sua restituição. *(Derivação e Positivação no Direito Tributário, Volume 1, 2ª edição, São Paulo, Noeses, 2014, fl. 289/290)*

Sobreleva considerar que o E. Superior Tribunal de Justiça entende indevida a multa isolada quando já imposta multa de ofício, exatamente como ocorrido nos presentes autos, aplicando o princípio da consunção. Destaca-se ementa de acórdão nesse sentido:

> PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E

> DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.
>
> 1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.
>
> 2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.
>
> 3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".
>
> 4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8° da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2° desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".
>
> 5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.
>
> 6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção. Recurso especial improvido.
>
> (Superior Tribunal de Justiça, Resp 1.496.354, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 24.03.2015 - grifamos)

Na mesma linha, é o teor do Enunciado nº 105, da Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda:

> Súmula CARF nº 105
>
> 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 apurada no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Como o Enunciado de Súmula explicita que está tratando de lançamentos efetuados sob a vigência do artigo 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/1996, entendo que não seja o caso de simples aplicação deste Enunciado ao caso dos autos, lançado com fundamento no mesmo artigo 44, mas com alteração posterior, isto é, pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007. De toda sorte, o racional que originou a Súmula CARF referida (consunção) deve implicar na mesma conclusão, isto é, na impossibilidade de exigência cumulada destas penalidades.

É importante anotar que o artigo 44, da Lei nº 9.430/1996 sofreu pequena alteração pela Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, para dispor que:

> Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (...)
>
> II - de 50% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal.

A exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351/2007, que foi convertida na Lei nº 11.488 e alterou o artigo 44 a respeito da multa isolada, atesta que a única alteração veiculada por aquela norma foi quanto ao percentual da multa de ofício, *verbis*:

> A alteração do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa de mora.

Portanto, após a alteração pela lei nº 11.488/2007, a norma de imposição da multa isolada permanece idêntica - salvo quanto ao percentual aplicado, agora de 50%, quando anteriormente era de 75%. Exatamente por isso deveria ser afastada sua cobrança diante da evidente ilegalidade de cumulação de multa isolada sobre estimativas mensais com a multa de ofício.

Assim, voto por **negar provimento ao recurso da Procuradoria**, para afastar a exigência de multa isolada calculada sobre estimativas mensais.

Conclusão

Pelas razões expostas, voto por **conhecer do recurso especial da Procuradoria**, **negando-lhe provimento.**

(documento assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

A I. Relatora restou vencida no provimento ao recurso especial, na parte conhecida. Como bem relatado, o ponto em discussão se circunscreve à exigência de multa isolada em períodos de apuração de 2007, concomitantemente com a multa proporcional aplicada sobre o ajuste anual.

A multa isolada foi aplicada sobre as estimativas de IRPJ e CSLL apuradas como não recolhidas de fevereiro/2007 a junho/2007 e de setembro/2007 a dezembro/2007, a partir da glosa de despesas não operacionais ("despesas extraordinárias") e de amortização de ágio indevida nas apurações mensais conforme e-fl. 1241, em valores equivalentes aos adicionados à apuração anual, conforme e-fls. 1380/1382 e 1390/1392.

A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente as exigências. No acórdão recorrido, as multas isoladas foram canceladas integralmente, em razão da concomitância, restando vencido o Conselheiro Relator que as cancelava parcialmente, na proporção da reversão de parte da glosa das "despesas extraordinárias", admitidas no montante correspondente a honorários advocatícios pagos (R$ 3.529.323,28, do total de R$ 25.636.023,28).

Em seu recurso especial, a PGFN questionou, apenas, a exoneração da multa isolada em razão da concomitância, não apontando divergência acerca dos fundamentos para cancelamento das demais parcelas do lançamento, de onde se conclui que não há litígio acerca da

exoneração das multas isoladas calculadas a partir da glosa de honorários advocatícios pagos, computados nas "despesas extraordinárias" e revertida no acórdão recorrido.

Em contrarrazões, a Contribuinte defende a aplicação da Súmula CARF nº 105, já enfrentada pela I. Relatora na decisão acerca do conhecimento do recurso especial, e argumenta que a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia após o encerramento do ano-calendário, o que torna *desapropriado o lançamento da multa isolada*. Aponta o não cabimento de duas penalidades, na forma do voto condutor do acórdão recorrido e invoca o Parecer PGFN nº 193/2013, contrário à exigência do recolhimento de estimativas depois de encerrado o ano-calendário, e assim questiona como imputar multa isolada pelo seu descumprimento. Em seu entendimento, depois da apuração do imposto devido, a multa isolada é substituída pela multa proporcional de 75%. Cita julgados administrativos e judiciais e arremata alegando que, se não há tributo, não há base de cálculo para apuração do valor da multa, observando que as alterações trazidas pela Lei nº 11.488/2007 não afastam a conclusão de que o lançamento da multa não pode ser promovido como no caso presente, ou seja, após a apuração do tributo devido ao final do ano-calendário e em decorrência das infrações autuadas.

A multa isolada, porém, presta-se a punir a inobservância do dever de antecipar, diversamente da multa proporcional aplicada em razão da falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual. Assim, nada obsta a sua exigência concomitante com a multa proporcional ou depois do encerramento do ano-calendário. Neste sentido é 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, que acolhe os argumentos da recorrente e refuta as objeções apresentadas em contrarrazões:

> 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 V1 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 cinqüenta 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% (cinqüenta 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[1]. A apuração dos tributos incidentes sobre o lucro tributável ao final

[1] 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:

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[2]:

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[3]. Logo, para desconstituir a infração de falta de recolhimento de estimativas, o sujeito passivo deve recolher as antecipações em

---

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 DecretoLei
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 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.

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

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 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)*

Cabe esclarecer, por oportuno, que a Súmula CARF nº 82 presta-se, em verdade, a confirmar a presente exigência. Isto porque o entendimento consolidado de que *após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas* decorre, justamente, da previsão legal de aplicação da multa de ofício isolada quando constatada tal infração. Ou seja, encerrado o ano-calendário, descabe exigir as estimativas não recolhidas, vez que já evidenciada a apuração final do tributo passível de lançamento se não recolhido e/ou declarado. Contudo, a lei não deixa impune o descumprimento da obrigação de antecipar os recolhimentos decorrentes da opção pela apuração do lucro real, estipulando desde a redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430/96, a exigência isolada da multa por falta de recolhimento das estimativas, assim formalizada sem o acompanhamento do principal das estimativas não recolhidas que passarão, antes, pelo filtro da apuração ao final do ano-calendário.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional para restabelecer as multas isoladas canceladas apenas em razão da concomitância com a multa proporcional aplicada sobre as exigências do ano-calendário 2007.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada