



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13767.720183/2017-10
ACÓRDÃO	1302-007.329 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de janeiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARBRASA NORTE MINERADORA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2012

MULTA ISOLADA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE IRPJ SOBRE BASES DE CÁLCULO ESTIMADAS.

Verificada a falta de recolhimento ou o recolhimento a menor das estimativas mensais de IRPJ/CSLL apuradas, é cabível o lançamento da multa isolada nos termos previstos na legislação de regência, mesmo após o encerramento do ano-calendário.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto da relatora.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin – Relatora

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nímer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se, na origem, de Auto de Infração lavrado em face da Contribuinte, ora Recorrente, através da qual foi formalizado o crédito tributário relativo à multa isolada decorrente de falta de pagamento de estimativas mensais de IRPJ.

2. Sobre os valores não pagos das estimativas, confessados em DCTF, foi cobrada multa de 50% (cinquenta por cento), nos termos do artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/1996¹.

3. A Contribuinte foi cientificada da lavratura do Auto de Infração e entendeu por apresentar Impugnação, por meio da qual, sustentou, em síntese, as seguintes alegações:

- (i) informa que pretendia aderir ao Programa Especial de Regularização Tributária (Pert) instituído pela Medida provisória nº 783/2017, que abrangia todos os débitos exigíveis vencidos até 30 de abril de 2017, que seria o caso dos débitos de estimativas em questão;
- (ii) pugna que o crédito tributário referente à multa isolada fique suspenso, para que possa aderir ao Pert sem risco de sofrer sanções.

4. Os autos foram encaminhados à Autoridade Julgadora de 1ª instância para que a Impugnação apresentada fosse apreciada. E, em 21 de outubro de 2021, a 15ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 07 (“DRJ/07”) entendeu por bem julgá-la **improcedente**, ao fundamento de que:

- (i) os sistemas de controle da Receita Federal nos informam que os débitos de estimativas se encontram, de fato, parcelados;
- (ii) não há dúvida de que, quando da lavratura do Auto, havia, de fato, estimativas não pagas, hipótese legal da multa lançada, nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996;
- (iii) a multa isolada decorre da ausência de recolhimento da estimativa mensal, infração pelo descumprimento da obrigação quanto ao recolhimento antecipado;
- (iv) a multa foi corretamente lavrada, nos termos da legislação de regência.

¹ **Art. 44.** Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

[...]

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

[...]

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

5. Confira-se, a propósito, a ementa da decisão:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2012

MULTA DE 50% SOBRE BASE ESTIMADA DE IRPJ.

Comprovado o débito de estimativa não paga, à data da autuação, é devida a multa de 50% sobre a base estimada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

6. A Contribuinte tomou conhecimento do resultado do julgamento do Acórdão supramencionado, através de sua Caixa Postal – Domicílio Tributário Eletrônico (“DTE”) e, na sequência, entendeu por apresentar Recurso Voluntário, por meio do qual ratificou as alegações levantadas em sede de Impugnação e suscitou, ainda, as seguintes alegações:

- (i) após o encerramento do ano-calendário, exigir o tributo que deixou de ser recolhido com base na estimativa não soa apropriado, pois já é sabido o valor efetivamente devido, que, inclusive, pode não existir, caso seja apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL/IRPJ;
- (ii) no presente caso a Autoridade Fiscal somente poderia exigir o efetivo tributo que entenda não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros, mas jamais a multa isolada cumulada, pois, terminado o período de apuração.

7. É o relatório.

VOTO

Conselheira Miriam Costa Faccin, Relatora.

Admissibilidade e Tempestividade

8. Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do artigo 43 da Portaria MF nº 1.634/2023² - Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”). Dele, portanto, tomo conhecimento.

² **Art. 43.** À Primeira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

III - Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), exceto nas hipóteses previstas no inciso II do art. 44;

9. Como se denota dos autos, a Recorrente tomou ciência do Acórdão recorrido em **25.11.2021** (e-fl. 35), apresentando o Recurso Voluntário, ora analisado, no dia **17.12.2021** (e-fl. 39), ou seja, **dentro do prazo de 30 (trinta) dias**, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972³.

10 Portanto, é **tempestivo** o recurso apresentado e, por isso, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF").

Mérito

11. O propósito recursal consiste no cancelamento do Auto de Infração (e-fl. 05) que resultou na aplicação de multa isolada de 50% (cinquenta por cento), decorrente de falta de pagamento de estimativas mensais de IRPJ dos períodos de fevereiro a junho e agosto a dezembro de 2012.

12. O Acórdão recorrido (e-fls. 28/31), com fundamento no artigo 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/1996, entendeu pela manutenção da referida multa, tendo em vista que, *"a multa foi corretamente lavrada, nos termos da legislação de regência"*.

13. Em suas razões recursais, a Recorrente alega que não seria possível exigir o recolhimento das estimativas após o término do ano-calendário, tampouco poderia ser exigida a penalidade pelo não recolhimento, nos seguintes termos:

"Logo, no presente caso a Autoridade Fiscal somente poderia exigir o efetivo tributo que entenda não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros, mas jamais a multa isolada cumulada, pois, repete-se, terminado o período de apuração, não há mais espaço para se cogitar de estimativa não recolhida.

[...]

Assim sendo, considerando a inaplicabilidade da multa isolada por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada mensalmente e

IV - CSLL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova, sem prejuízo do disposto no § 2º do art. 45; V - exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) e ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação (Simples- Nacional), bem como exigência de crédito tributário decorrente da exclusão desses regimes, independentemente da natureza do tributo exigido;

VI - penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas jurídicas, relativamente aos tributos de que trata este artigo; e

VII - tributos, penalidades, empréstimos compulsórios, anistia e matéria correlata não incluídos na competência julgadora das demais Seções.

³ **Art. 33.** Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

ante o uníssono posicionamento da doutrina e jurisprudência sobre a matéria, tem-se como necessário o reconhecimento da nulidade da cobrança em questão e o cancelamento do Auto de Infração que aparelha o presente processo administrativo”. (e-fls. 48/49)

14. Nesse ponto, cabe ressaltar que não se trata da situação fática dos autos: já que a exigência em questão é de multa isolada, somente.

15. Ademais, o colegiado desta 2ª Turma Ordinária já se deparou com hipótese similar, tendo concluído que, *“se impõe ao contribuinte a penalidade, para que cumpra sua obrigação de antecipar recursos aos cofres públicos, independentemente de, ao final do ano-calendário, apurar ou não saldo de tributo a pagar”*.

16. Em judicioso voto, o relator, Conselheiro Henrique Nimer Chamas, expôs de maneira bastante didática e elucidativa, que a conduta penalizada é distinta e entender de forma contrária implicaria o esvaziamento da norma sancionatória imposta àquele que deixa de antecipar o devido tributo. Confira-se:

“A lide tem por objeto a irrisignação da contribuinte relacionada à multa isolada pelo não pagamento de estimativas de IRPJ e CSLL.

A matéria a ser analisada é objeto de uma série de questionamentos perante este Conselho. A tese de defesa parte da premissa de que a multa isolada somente poderia ser exigida em conjunto com o lançamento de ofício que acarrete a exigência das estimativas não quitadas. Assim sendo, não seria possível exigir o recolhimento das estimativas após o término do ano-calendário, tampouco poderia ser exigida a penalidade pelo não recolhimento.

Nesse ponto, entendo não assistir razão aos contribuintes, nem ante ao conteúdo da Súmula CARF nº 82. Esta consolidou o entendimento de que as estimativas de IRPJ e CSLL consistem em mera antecipação do tributo devido, tornando-as inexigíveis após o término do ano-calendário, a partir do qual o próprio tributo é apurado e devido. Isso constitui técnica de arrecadação aos optantes pelo regime do Lucro Real de apuração anual e, caso seja autuado o contribuinte, sofrendo a exigência do recolhimento das estimativas no curso do ano-calendário ao qual correspondem, não se exige a multa isolada, mas multa de ofício de 75%.

Isso significa que se impõe ao contribuinte a penalidade, para que cumpra sua obrigação de antecipar recursos aos cofres públicos, independentemente de, ao final do ano-calendário, apurar ou não saldo de tributo a pagar.

Entender de forma contrária implica o esvaziamento da norma sancionatória imposta àquele que deixa de antecipar o devido tributo, instituindo prazo decadencial inferior a um ano, o que não é suportado pela previsão do Código Tributário Nacional.

Embora respeite os posicionamentos distintos, entendo que a norma sancionatória tem o condão de estabelecer uma penalidade, não se tratando de incidência de penalidade sobre o principal de tributo.

A conduta penalizada é distinta: inicialmente, ao contribuinte é imputado o dever de antecipar as parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória (estimativas mensais); após, surge o dever de pagar esse mesmo tributo apurado como devido ao final do ano-calendário (ajuste anual). São duas situações distintas, as quais seguem regimes jurídicos também diferentes.

As duas condutas, a bem da verdade, são independentes. É possível apurar as estimativas mensais e não apurar o ajuste anual, bem como é possível que o contribuinte apure o ajuste anual, ainda que não tenha realizado a mensuração das estimativas mensais. Ao cabo, o que se busca é o pagamento do tributo pelo sujeito passivo, mas os bens jurídicos tutelados não são os mesmos: as estimativas se voltam à manutenção do fluxo de caixa do governo durante o ano, a fim de que a arrecadação do IRPJ apurado pelo Lucro Real anual não implique em um único pagamento (inclusive, que poderia impactar a adimplência fiscal); por outro lado, o ajuste anual tem a finalidade de que o sujeito passivo pague o que de fato é devido, em respeito aos princípios aplicáveis à relação jurídico-tributária – tanto é que existe a figura do saldo negativo, para os contribuintes que antecipem tributo a maior no decorrer do ano.

É por isso que as condutas envolvem penalidades específicas para cada caso. Estimativas não pagas são penalizadas com multa isolada de 50%, ao passo que o ajuste anual devido é penalizado à razão de 75%.

Não se cogita ofensa à Súmula CARF nº 82, pois não se trata do principal do tributo, mas da penalidade prevista para a conduta de agir em desconformidade com o dever de adiantar as estimativas mensais, tal como previsto na legislação. A multa isolada, assim sendo, independe da exigibilidade da sua base de cálculo (da estimativa devida).

Igualmente, não há ofensa à Súmula CARF nº 105, tendo em vista que se aplica à situação em que o contribuinte apura tributo a pagar, mas não o recolhe, tornando-se alvo do lançamento de ofício. Nesses casos, a jurisprudência administrativa admite a prevalência apenas da multa de 75%, aplicando-se o princípio da consunção.

Não se trata da situação fática dos autos, tendo em vista que a exigência é de multa isolada, somente.

Assim sendo, especificamente sobre o caso em tela, frente a alteração promovida pela Lei nº 11.488/2007, que modificou o texto legal do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, este passou a vigorar com a seguinte redação:

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

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

a) na forma do art. 8º 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;

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.

A legislação foi alterada sem previsão expressa de ter sido interpretativa, para fins de aplicação do artigo 106 do CTN, de modo que não teria influência na interpretação a ser dada à legislação anterior – isso em nada influencia o caso em apreço, haja vista que a infração fora cometida após a mencionada alteração legislativa.

A norma assim prescrita constituiu importante evolução na matéria das sanções tributárias, sobretudo, porque deu fim à discussão sobre qual será a base impositiva para multa no caso das estimativas mensal devida e não paga”. (Processo nº 11080.731146/2013-05. Acórdão nº 1302-007.274. Sessão de 10.10.2024)

17. Seguindo por esse raciocínio é de se concluir que a pretensão da Recorrente não merece acolhida, já que o fato gerador da multa isolada é o descumprimento da obrigação prevista na legislação tributária, de modo que a referida sanção subsiste, ainda que ao final do período de apuração do ano-calendário não haja diferenças a recolher em relação ao crédito tributário principal dos referidos tributos⁴.

18. A propósito, são os acórdãos proferidos por este Conselho:

MULTA ISOLADA COBRANÇA DE ESTIMATIVAS. PARCELAMENTO POSTERIOR AO AUTO DE INFRAÇÃO. A cobrança de estimativas declaradas em DCTF, mas não recolhidas ou recolhidas a destempo (isto é, após a lavratura do auto de infração), não afasta a aplicação da multa isolada, nos termos do art. 44, II, da Lei 9430/1996. (Processo nº 10480.727297/2017-17. Acórdão nº 1201-005.954. Sessão de 18.07.2023. Relator Neudson Cavalcante Albuquerque, g.n.)

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO OU COM APURAÇÃO DE SALDO NEGATIVO. É devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário, e mesmo se o sujeito passivo apurar saldo negativo no ajuste anual. O entendimento consolidado na Súmula CARF nº 178 (*A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por*

⁴ No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o eminente Ministro Mauro Campbell Marques, quando do julgamento do AgInt no REsp 1701432/ES, assim dispôs: “O fato gerador da multa isolada é o descumprimento da obrigação prevista na legislação tributária, no caso, da inexistência ou recolhimento a menor mensal de IRPJ e CSLL pela sistemática de estimativa, de modo que a referida sanção subsiste, ainda que ao final do período de apuração do ano-calendário não haja diferenças a recolher em relação ao crédito tributário principal dos referidos tributos. Tal entendimento em tudo se assemelha àquele já adotado por esta Corte em relação às obrigações acessórias previstas no artigo 113, § 2º c/c 115, do CTN, as quais constituem dever instrumental, independente da obrigação principal, e subsistem, ainda que o tributo seja declarado inconstitucional, principalmente para os fins de fiscalização da Administração Tributária” (AgRg no Ag 1.138.833/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 6.10.2009). Nesse sentido também: AgRg no REsp 1.541.613/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 17/11/2015”.

falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.) confirma que a exigibilidade das estimativas mensais independe da confirmação do valor devido na apuração do ajuste anual. (Processo nº 13839.004810/2007-17. Acórdão nº 9101-005.856. Sessão de 10.11.2021. Relatora Edeli Pereira Bessa, g.n.)

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO OU COM APURAÇÃO DE BASE NEGATIVA. É devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que o lançamento ocorra **após o encerramento do ano-calendário**, e mesmo se o sujeito passivo apurar base negativa no ajuste anual. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA. O fato de o contribuinte ter recolhido o tributo devido ao final do encerramento do exercício não se constitui em hipótese de denúncia espontânea visto que **a multa isolada decorre da falta de recolhimento das estimativas mensais**. (Processo nº 13971.001682/2007-17. Acórdão nº 1401-005.678. Sessão de 21.07.2021. Relator Daniel Ribeiro Silva, g.n.)

19. Logo, não merece reforma o Acórdão recorrido.

Dispositivo

20. Ante o exposto, **conheço** do Recurso Voluntário, para nessa extensão, **negar-lhe provimento**.

21. É como voto.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin