



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13962.720334/2017-23  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-006.598 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 11 de maio de 2023  
**Recorrente** HAVAN S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2015

MULTA ISOLADA. INCLUSÃO DO VALOR DAS ESTIMATIVAS EM PROGRAMA DE PARCELAMENTO. PENALIDADES. ARTIGO 112 DO CTN.

O artigo 112, inciso II, do Código Tributário Nacional estabelece a interpretação mais favorável ao acusado em matéria de penalidades, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, em dar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou ainda intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

**Relatório**

Trata-se de examinar a admissibilidade do recurso especial de divergência interposto pela contribuinte acima identificada contra o Acórdão n.º 1301-005.651, de 14/09/2021, por meio do qual a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiu negar provimento ao recurso voluntário apresentado na fase processual anterior. O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)  
Ano-calendário: 2016 MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. ADESÃO A PARCELAMENTO ESPECIAL ANTES DO INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. A falta de recolhimento das estimativas mensais do imposto de renda autoriza o lançamento de ofício da multa isolada, incidente sobre os montantes não recolhidos do imposto Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

A contribuinte apresentou primeiramente embargos de declaração, alegando que o acórdão acima referido continha vícios de omissão. Em 27/12/2021, ela teve ciência do despacho que rejeitou seus embargos. E em 11/01/2022, a contribuinte interpôs tempestivamente o recurso especial cuja admissibilidade está sendo agora examinada.

No recurso especial, a contribuinte alega que houve divergência de interpretação da legislação tributária quanto às seguintes matérias: 1- IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE MULTA DE OFÍCIO ANTE AS COMPENSAÇÕES REALIZADAS E O PARCELAMENTO REGULAR DOS DÉBITOS; 2- IMPOSSIBILIDADE DA APLICAÇÃO DE DUPLA PENALIDADE; e 3- DA INEXIGIBILIDADE DA MULTA ISOLADA APÓS O ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO FISCAL.

A presidência da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF admitiu parcialmente o Recurso Especial tão somente em relação ao tema 1- IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE MULTA DE OFÍCIO ANTE AS COMPENSAÇÕES REALIZADAS E O PARCELAMENTO REGULAR DOS DÉBITOS (Acórdãos 1202-000.839 e 1101-000.959).

No mérito sustenta que no presente caso, conforme já informado e comprovado, inclusive através de diligência fiscal realizada no âmbito deste CARF, os débitos de IRPJ que deram ensejo a aplicação da multa isolada foram objeto de compensações realizadas pela recorrente no ano de 2016, as quais não foram analisadas pela Receita Federal, devido ao fato de que a empresa desistiu dessas compensações para fins de adesão aos parcelamentos disponibilizados pelo Governo Federal.

Os supostos débitos de IRPJ encontram-se confessados pela recorrente e foram parcelados e regularmente pagos de acordo com o disposto na Medida Provisória n.º 766, de 2017 até o dia 30/06/2017, e atualmente migraram para o parcelamento denominado PERT – Programa Especial de Regularização Tributária, instituído pela Medida Provisória n.º 783/2017, cujo pagamento da 1ª parcela ocorreu no dia 31/07/2017, o que comprova que a multa é inaplicável, já que não há que se falar em falta do recolhimento do tributo, devendo ser afastada a aplicação da multa de ofício.

Ou seja, os valores das estimativas foram objeto de compensações, e, posteriormente foram parcelados, o que impossibilita a exigência de multa por falta de recolhimento das estimativas, eis que a única penalidade cabível é a multa moratória pelo atraso

do recolhimento prevista no artigo 61, da Lei n.º 9.430/96, não sendo cabível a aplicação de outra penalidade.

Intimada a Fazenda Nacional sustenta que a recorrente não demonstrou, de forma analítica, a semelhança dos casos confrontados. Pela simples leitura da decisão recorrida, é possível perceber que suas conclusões estão amparadas em fatos e provas peculiares ao presente feito. Não tendo se desincumbido a recorrente de demonstrar a semelhança também do conjunto fático e probatório, é claro que não resta demonstrada a divergência jurisprudencial.

No mérito ratifica as conclusões da decisão de primeira instância e do acórdão recorrido.

É em síntese o relatório.

## Voto

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

### Recurso especial do Contribuinte - Admissibilidade

Tempestivo o Recurso Especial.

Assim dispõe o RICARF no art. 67 de seu Anexo II acerca do Recurso Especial de divergência:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei n.º 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 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)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de

divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

[...]

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF<sup>1</sup>, “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli<sup>2</sup>, “a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, inócurre, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal”.

Trazendo essas considerações para a prática, forçoso concluir que a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, e sim em face da aplicação do Direito, mais precisamente quando os Julgadores possam, a partir do cotejo das decisões (recorrido x paradigma(s)), criar a convicção de que a interpretação dada pelo Colegiado que julgou o paradigma de fato reformaria o acórdão recorrido.

No caso, diferente do que sustenta a PGFN, verifica-se que a Recorrente se desincumbiu do ônus de demonstrar a divergência suscitada, conforme demonstra o despacho de admissibilidade de lavra do atual presidente, Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto:

*Em relação à admissibilidade da matéria tratada nesse primeiro tópico, cabe destacar os seguintes trechos do recurso especial:*

*Conforme se denota do presente auto de infração, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Blumenau aplicou de forma indevida a multa de ofício, com supedâneo no artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, in verbis:*

[...]

*Conforme se observa do artigo acima transcrito, referida multa foi aplicada pela fiscalização em razão da suposta falta de recolhimento da IRPJ sobre base de cálculo estimada.*

*Contudo, no presente caso, conforme já informado e comprovado, inclusive através de diligência fiscal realizada no âmbito deste CARF, os débitos de IRPJ que deram ensejo a aplicação da multa isolada foram objeto de compensações realizadas pela recorrente no ano de 2016, as*

---

<sup>1</sup> CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

<sup>2</sup> EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

*quais não foram analisadas pela Receita Federal, devido ao fato de que a empresa desistiu dessas compensações para fins de adesão aos parcelamentos disponibilizados pelo Governo Federal.*

*Assim, os supostos débitos de IRPJ encontram-se confessados pela recorrente e foram parcelados e regularmente pagos de acordo com o disposto na Medida Provisória n.º 766, de 2017 até o dia 30/06/2017, e atualmente migraram para o parcelamento denominado PERT – Programa Especial de Regularização Tributária, instituído pela Medida Provisória n.º 783/2017, cujo pagamento da 1ª parcela ocorreu no dia 31/07/2017, o que comprova que a multa é inaplicável, já que não há que se falar em falta do recolhimento do tributo, devendo ser afastada a aplicação da multa de ofício.*

*Logo, resta evidenciado existir excesso de exação a fixação de multa de ofício, de 50%, visto que os débitos foram devidamente parcelados anteriormente ao início do procedimento fiscal, já acrescidos de multa de mora.*

*Ou seja, os valores das estimativas foram objeto de compensações, e, posteriormente foram parcelados, o que impossibilita a exigência de multa por falta de recolhimento das estimativas, eis que a única penalidade cabível é a multa moratória pelo atraso do recolhimento prevista no artigo 61, da Lei n.º 9.430/96, não sendo cabível a aplicação de outra penalidade.*

### **3.1.A) DA DIVERGÊNCIA:**

*Da leitura do acórdão n.º 1301.005.651, proferido pela 3ª Câmara da 1ª Turma Ordinária do CARF, conclui-se que em que pese a comprovação de que houve a inclusão no PERT dos valores de estimativa de IRPJ referentes aos meses de março e abril de 2016, em montante compatível com os débitos que ensejaram a aplicação da multa isolada, ainda assim a penalidade é exigível.*

*Todavia, essa não é a melhor interpretação no âmbito deste CARF, Para demonstrar que a interpretação conferida ao recurso interposto pela recorrente não é unânime no âmbito do CARF, cita-se acórdão proferido pela Colenda 2ª Câmara da 2ª Turma Ordinária no Processo Administrativo n.º 13609.001263/2010-19, que negou provimento ao recurso de ofício afastando a incidência de multa isolada quando o débito foi parcelado antes de qualquer ato de cobrança por parte do Fisco (Paradigma 01):*

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Exercício: 2007*

*Ementa: PARCELAS DE ESTIMATIVAS MENSAIS NÃO RECOLHIDAS. OPÇÃO AO PARCELAMENTO INSTITUÍDO PELA LEI Nº 11.941/2009 ANTERIOR AO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. NÃO*

*EXCLUSÃO DA ESPONTANEIDADE. Comprovado nos autos que a Recorrida confessou seus débitos de estimativas mensais no Refis, antes do início do procedimento fiscal, não devem proceder os lançamentos consubstanciados no auto de infração. Assim, devem ser cancelados o principal e a multa de ofício aplicada.*

*MULTA ISOLADA. Tendo sido confessados no Refis os valores de estimativas, assim como a multa pelo atraso no recolhimento, torna-se incabível a exigência cumulativa da multa isolada.” (grifou-se) (Processo n.º 13609.001263/2010-19, Acórdão n.º 1202-000.9839 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Data da Sessão: 07/08/2012, Relator Geraldo Valentim Neto).*

*Demonstrado que o julgamento proferido no Processo Administrativo n.º 13609.001263/2010-19 se contrapõem ao acórdão recorrido, especificamente em relação a aplicação da multa em débito parcelado, faz-se o cotejo analítico para comprovar a divergência jurisprudencial:*

#### *COTEJO ANALÍTICO – SIMILITUDE ENTRE OS JULGADOS*

##### *ACÓRDÃO RECORRIDO*

*Entendeu que o parcelamento dos débitos, ainda que anterior a qualquer ato de cobrança por parte do Fisco, é indiferente para fins de incidência da multa isolada pelo não recolhimento tempestivo das estimativas mensais.*

##### *ACÓRDÃO PARADIGMA*

*Afastou a aplicação da multa isolada, pois a contribuinte parcelou os débitos antes de qualquer ato de cobrança por parte do Fisco.*

##### *DIVERGÊNCIA ENTRE OS JULGADOS*

##### *ACÓRDÃO RECORRIDO EMENTA:*

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

*Ano-calendário: 2016*

*MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. ADESÃO A PARCELAMENTO ESPECIAL ANTES DO INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. A falta de recolhimento das estimativas mensais do imposto de renda autoriza o lançamento de ofício da multa isolada, incidente sobre os montantes não recolhidos do imposto*

##### *PARTE DO VOTO:*

*“O que se observa é que prevaleceu, entre os membros da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, o entendimento de que o parcelamento dos débitos, ainda que anterior a qualquer ato de cobrança por parte do Fisco, é indiferente para fins de incidência da multa isolada pelo não recolhimento tempestivo das estimativas mensais.”*

**ACÓRDÃO PARADIGMA****EMENTA:**

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Exercício: 2007*

***Ementa: PARCELAS DE ESTIMATIVAS MENSAS NÃO RECOLHIDAS. OPÇÃO AO PARCELAMENTO INSTITUÍDO PELA LEI Nº 11.941/2009 ANTERIOR AO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. NÃO EXCLUSÃO DA ESPONTANEIDADE.***

*Comprovado nos autos que a Recorrida confessou seus débitos de estimativas mensais no Refis, antes do início do procedimento fiscal, não devem proceder os lançamentos consubstanciados no auto de infração. Assim, devem ser cancelados o principal e a multa de ofício aplicada.*

*MULTA ISOLADA. Tendo sido confessados no Refis os valores de estimativas, assim como a multa pelo atraso no recolhimento, torna-se incabível a exigência cumulativa da multa isolada.” (grifou-se) (Processo n.º 13609.001263/2010-19, Acórdão n.º 1202- 000.9839 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Data da Sessão: 07/08/2012, Relator Geraldo Valentim Neto).*

**PARTE DO VOTO:**

*“Conforme se observa do artigo acima transcrito, referida multa deve ser aplicada nos casos de falta de recolhimento do tributo. Ocorre que, no presente caso, conforme confirmado pela decisão recorrida, os débitos de IRPJ e CSLL que estão sendo cobrados nos Autos de Infração foram confessados pela Recorrida no Refis da Crise dentro do prazo legal, ou seja, não há que se falar em falta do recolhimento do tributo, devendo ser afastada a aplicação da multa de ofício”*

*No julgamento proferido no acórdão paradigma verificou-se que não é aplicável a multa isolada, pois a contribuinte parcelou os débitos antes de qualquer ato de cobrança por parte do Fisco. E frise-se, já com a incidência da multa de mora. Além disso, segue outro posicionamento no âmbito deste CARF que demo*

*nstra a divergência de posicionamento, qual seja, o acórdão proferido pela Colenda 1ª Câmara da 1ª Turma Ordinária no Processo Administrativo n.º 10508.000839/2010-71, que negou provimento ao recurso de ofício afastando a incidência de multa isolada quando o débito foi parcelado antes de qualquer ato de cobrança por parte do Fisco (Paradigma 02):*

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

*Ano-calendário: 2007, 2008*

**MULTA ISOLADA.**

*Tendo sido confessados no Refis instituído pela Lei n. 11.941/2009, os valores de estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, restando caracterizada a adesão do sujeito passivo antes de iniciada a ação fiscal, ao parcelamento especial no qual incluiu os referidos montantes, torna-se incabível a exigência da multa isolada.” (grifou-se) (Processo n.º 10508.000839/2010-71, Acórdão n.º 1101-000.959 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Data da Sessão: 12/09/2013, Relatora Mônica Sionara Schpallir Calijuri).*

*Demonstrado que o julgamento proferido no Processo Administrativo n.º 10508.000839/2010-71 se contrapõem ao acórdão recorrido, especificamente em relação a aplicação da multa em débito parcelado, faz-se o cotejo analítico para comprovar a divergência jurisprudencial:*

**COTEJO ANALÍTICO – SIMILITUDE ENTRE OS JULGADOS****ACÓRDÃO RECORRIDO**

*Entendeu que o parcelamento dos débitos, ainda que anterior a qualquer ato de cobrança por parte do Fisco, é indiferente para fins de incidência da multa isolada pelo não recolhimento tempestivo das estimativas mensais.*

**ACÓRDÃO PARADIGMA**

*Afastou a aplicação da multa isolada, pois a contribuinte parcelou os débitos antes de qualquer ato de cobrança por parte do Fisco.*

**DIVERGÊNCIA ENTRE OS JULGADOS****ACÓRDÃO RECORRIDO**

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

*Ano-calendário: 2016*

**MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. ADESÃO A PARCELAMENTO ESPECIAL ANTES DO INÍCIO DA AÇÃO FISCAL.** *A falta de recolhimento das estimativas mensais do imposto de renda autoriza o lançamento de ofício da multa isolada, incidente sobre os montantes não recolhidos do imposto*

**PARTE DO VOTO:**

*“O que se observa é que prevaleceu, entre os membros da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, o entendimento de que o parcelamento dos débitos, ainda que anterior a qualquer ato de cobrança por parte do Fisco, é indiferente para fins de incidência da multa isolada pelo não recolhimento tempestivo das estimativas mensais.”*

**ACÓRDÃO PARADIGMA**

**EMENTA:**

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**  
**Ano-calendário: 2007, 2008**

**MULTA ISOLADA.**

*Tendo sido confessados no Refis instituído pela Lei n. 11.941/2009, os valores de estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, restando caracterizada a adesão do sujeito passivo antes de iniciada a ação fiscal, ao parcelamento especial no qual incluiu os referidos montantes, torna-se incabível a exigência da multa isolada.” (Processo n.º 10508.000839/2010-71, Acórdão n.º 1101-000.959 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Data da Sessão: 12/09/2013, Relatora Mônica Sionara Schpallir Calijuri).*

**PARTE DO VOTO:**

*“Observa-se que as condições exigidas para atestar a regularidade do parcelamento solicitado pela Contribuinte foram satisfeitas, inclusive quanto à espontaneidade alegada pela Impugnante, tendo em vista que o requerimento de adesão ao parcelamento foi recepcionado em 21/10/2009, enquanto a ação fiscal, a despeito de não ter sido formalizado um Termo de Início, somente foi principiada no final do ano de 2010, tendo a ciência dos lançamentos de ofício ocorrido em 17/12/2010.*

*Ressalte-se que o próprio requerimento de adesão já caracteriza, consoante o artigo 12, § 6º, inciso I, da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 6, de 2009, confissão irrevogável e irretratável dos débitos abrangidos pelo parcelamento em nome do sujeito passivo e configura confissão extrajudicial, nos termos do disposto no Código de Processo Civil, sujeitando a Requerente à aceitação plena e irretratável de todas as condições estabelecidas nessa Portaria.*

*Portanto, tendo sido confirmada a adesão da Recorrida ao parcelamento em momento anterior a ciência do procedimento fiscal, já que não houve termo de início, não devem proceder os lançamentos aqui discutidos.”*

*No julgamento proferido no segundo acórdão paradigma verificou-se, da mesma forma, que não é aplicável a multa isolada, pois a contribuinte parcelou os débitos antes de qualquer ato de cobrança por parte do Fisco. E frise-se, já com a incidência da multa de mora.*

*Vê-se que os paradigmas apresentados, Acórdãos n.ºs 1202-000.839 e 1101- 000.959, constam do sítio do CARF, e que eles não foram reformados na matéria que poderia aproveitar à recorrente.*

*Além disso, esses paradigmas servem para a demonstração da alegada divergência jurisprudencial.*

*Realmente, há similitude fática entre os casos cotejados, e as decisões foram divergentes.*

*Nos casos cotejados, os julgadores se ocuparam em examinar situações em que os contribuintes parcelaram débitos de estimativas mensais de IRPJ/CSLL antes da ação fiscal realizada para aplicação de multa isolada por falta de recolhimento dessas mesmas estimativas.*

*O voto que orientou o acórdão recorrido registrou a informação de que “os débitos pertinentes às estimativas de IRPJ de março e abril/2016 foram parcelados no âmbito do Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), estatuído pela Medida Provisória n.º 783, de 2017, convertida na Lei n.º 13.496, de 2017, na data de 03/07/2017, anterior, portanto, à ciência ao Contribuinte da lavratura do Auto de Infração, que se deu em 06/07/2017”; e manteve a multa isolada por falta de recolhimento dessas estimativas.*

*O despacho que rejeitou os embargos de declaração da contribuinte, nesse mesmo passo, consignou “que prevaleceu, entre os membros da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, o entendimento de que o parcelamento dos débitos, ainda que anterior a qualquer ato de cobrança por parte do Fisco, é indiferente para fins de incidência da multa isolada pelo não recolhimento tempestivo das estimativas mensais”.*

*Já os paradigmas entenderam que “tendo sido confessados no Refis os valores de estimativas, assim como a multa pelo atraso no recolhimento, torna-se incabível a exigência cumulativa da multa isolada” (primeiro paradigma), e que “tendo sido confessados no Refis instituído pela Lei n. 11.941/2009, os valores de estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, restando caracterizada a adesão do sujeito passivo antes de iniciada a ação fiscal, ao parcelamento especial no qual incluiu os referidos montantes, torna-se incabível a exigência da multa isolada” (segundo paradigma).*

*Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial da contribuinte para a divergência tratada nesse primeiro tópico.*

A meu ver, demonstrada a divergência necessária para o manejo do especial, razão pela qual o admito.

*Recurso Especial do Contribuinte - Mérito*

A questão de mérito foi objeto desta turma em sessão realizada no dia 1 de dezembro de 2021, ocasião em que se analisou o Processo Administrativo n. 19515.002290/2010-34, cujo acórdão n. 9101-005.895, restou assim ementado:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2007*

**RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. CONCOMITÂNCIA ENTRE MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF 105. INOCORRÊNCIA.**

*Deve ser conhecido o recurso especial fazendário se a exoneração da multa isolada teve em conta períodos de apuração entre a edição da Medida Provisória nº 351, de 2007, e a Lei nº 11.488, de 2007, e um dos paradigmas apresentados evidencia a manutenção da penalidade isolada neste período.*

**VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DO “NON BIS IN IDEM”. DENÚNCIA ESPONTÂNEA E NÃO CABIMENTO DE MULTAS DE MORA E DE OFÍCIO. CONTEXTOS FÁTICOS E JURÍDICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.**

*Não se conhece de recurso especial da Contribuinte na parte em que os acórdãos apresentados para demonstrar as divergências evidenciam decisão em contexto fático e jurídico distinto, concernente à impossibilidade de lançamento ou cobrança de tributos parcelados de natureza distinta de estimativas integrantes da apuração que resulta no tributo devido no ajuste anual, este objeto de lançamento.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

*Ano-calendário: 2007*

**AUTO DE INFRAÇÃO PARA COBRANÇA DE TRIBUTOS DEVIDO NO AJUSTE ANUAL. ESTIMATIVAS INCLUÍDAS EM PROGRAMA DE PARCELAMENTO EM VALOR SUPERIOR. IMPROCEDÊNCIA.**

*As estimativas são antecipações do tributo devido ao final do ano-calendário. Não se pode exigir CSLL a título de ajuste anual quando o valor das antecipações já confessadas, e cuja exigibilidade está suspensa em razão de adesão a programa de parcelamento, supera o valor que se pretende cobrar na autuação.*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Ano-calendário: 2007*

**MULTA ISOLADA. INCLUSÃO DO VALOR DAS ESTIMATIVAS EM PROGRAMA DE PARCELAMENTO. PENALIDADES. ARTIGO 112 DO CTN.**

*O artigo 112, inciso II, do Código Tributário Nacional estabelece a interpretação mais favorável ao acusado em matéria de penalidades, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Luis Henrique Marotti, Alexandre Evaristo Pinto e Caio Cesar Nader Quintella que votaram pelo não conhecimento, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões, quanto ao mérito, os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob. Quanto ao Recurso Especial do Contribuinte, acordam, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação ao item 3 do recurso, vencida a conselheira Livia De Carli Germano (relatora) que votou pelo conhecimento integral, e, no mérito, na parte conhecida, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões, quanto ao mérito, os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Andréa Duek Simantob. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou intenção de apresentar declaração de voto.*

Por representar meu posicionamento acerca do tema, peço vênha para transcrever excerto do brilhante voto da Conselheira Livia Germano que acompanhei na época daquele julgamento:

Não obstante, no caso dos autos, toda a discussão se deu porque as estimativas em questão foram incluídas em programa de parcelamento, conduta que apenas veio a ser vedada posteriormente aos fatos discutidos nos presentes autos, com o advento da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. Assim, como bem observou a Conselheira Edeli Pereira Bessa em sua declaração de voto infra, há mínimo uma dúvida quanto à existência da infração “ausência de quitação das estimativas”, considerando o seu parcelamento tempestivo.

E, na dúvida, o Código Tributário Nacional estabelece a interpretação mais favorável ao acusado em matéria de penalidades, nos seguintes termos:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Neste sentido, e também considerando as razões para o provimento do recurso especial do sujeito passivo, é de se negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Assim, não havendo divergência quanto à existência de parcelamento no caso concreto, de rigor a aplicação do mesmo entendimento e, portanto, o provimento do recurso.

Ante todo o exposto, CONHEÇO do Recurso especial para, no mérito, dar-lhe PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO - Relator

## Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

A presente exigência corresponde a multa isolada aplicada sobre estimativas de IRPJ devidas em março e abril de 2016, nos valores de R\$ 18.308.542,31 e R\$ 8.844.017,39, informadas em DCTF e não pagas. O lançamento eletrônico foi lavrado em 21/06/2017 e cientificado à Contribuinte em 06/07/2017.

Em sua defesa, a Contribuinte arguiu ter parcelado os débitos antes do início do procedimento fiscal. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve as penalidades, observando que o parcelamento promovido depois do encerramento do ano-calendário teve em conta *os valores declarados na DCTF, que ao final seriam apurados no lucro real base anual*, vez que o pedido de parcelamento em 2017 *por óbvio não pode ser interpretado como pagamento de estimativas*, restando caracterizado o *descumprimento da obrigação de se efetuar o recolhimento por estimativa nos prazos e condições estabelecidas na legislação tributária*.

O Colegiado *a quo* converteu o julgamento do recurso voluntário em diligência para averiguação da alegação de que houvera apresentação de declaração de compensação, apesar das evidências de seu cancelamento, bem como para apuração da inclusão dos débitos de estimativas no PERT. A autoridade fiscal informou que a Contribuinte optou pelo PRT em 01/02/2017 e em 03/07/2017 migrou para o PERT, mas observou que a inclusão dos débitos somente seria feita no momento da consolidação, muito embora coubesse ao sujeito passivo controlar os débitos a parcelar para determinar o valor de entrada e parcelas. E, nas informações prestadas em 11/12/2018 para consolidação, constatou constar débitos de estimativas de IRPJ devidos em março e abril/2016, vencidos em 29/04/2016 e 31/05/2016, nos valores originais de R\$ 18.308.542,31 e R\$ 8.844.017,39. A opção foi pelo *parcelamento especial na modalidade IIIb (entrada de 20% da dívida consolidada, em 5X, e saldo em 145X com redução de 80% dos juros de mora e de 50% das multas)*, e os valores consolidados dos débitos na data da adesão representaram, respectivamente, R\$ 24.800.751,41 e R\$ 11.881.937,35.

O voto condutor do acórdão recorrido reconhece que o parcelamento das estimativas é anterior à ciência do lançamento das multas isoladas, mas concorda com os fundamentos da autoridade julgadora de 1ª instância e mantém a exigência.

A Contribuinte opôs embargos de declaração apontando omissão acerca do fato de as estimativas terem sido compensadas, mas os embargos foram rejeitados sob o entendimento de que o Colegiado *a quo* não ignorou o fato de que *os débitos relativos às estimativas mensais de IRPJ referentes a março e abril de 2016 foram confessados em DCOMP e, depois do cancelamento daquela declaração, incluídos em programa de parcelamento*, mas considerou o

parcelamento irrelevante, dada a ausência de recolhimento tempestivo das estimativas, evidenciando ser irrelevante o fato de *os mesmos débitos terem sido antes confessados em declaração de compensação, canceladas pela própria contribuinte*.

Referiu, também, omissão acerca da *inexigibilidade da multa isolada após o encerramento do exercício fiscal*, rejeitada porque inexistente.

Seu recurso especial, como relatado, somente teve seguimento na matéria “impossibilidade de exigência de multa de ofício ante as compensações realizadas e o parcelamento regular dos débitos”, com base nos dois paradigmas indicados, nº 1202-000.839 e 1101-000.959, porque:

Nos casos cotejados, os julgadores se ocuparam em examinar situações em que os contribuintes parcelaram débitos de estimativas mensais de IRPJ/CSLL antes da ação fiscal realizada para aplicação de multa isolada por falta de recolhimento dessas mesmas estimativas.

O voto que orientou o acórdão recorrido registrou a informação de que “os débitos pertinentes às estimativas de IRPJ de março e abril/2016 foram parcelados no âmbito do Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), estatuído pela Medida Provisória nº 783, de 2017, convertida na Lei nº 13.496, de 2017, na data de .03/07/2017, anterior, portanto, à ciência ao Contribuinte da lavratura do Auto de Infração, que se deu em 06/07/2017”; e manteve a multa isolada por falta de recolhimento dessas estimativas.

O despacho que rejeitou os embargos de declaração da contribuinte, nesse mesmo passo, consignou “que prevaleceu, entre os membros da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, o entendimento de que o parcelamento dos débitos, ainda que anterior a qualquer ato de cobrança por parte do Fisco, é indiferente para fins de incidência da multa isolada pelo não recolhimento tempestivo das estimativas mensais”.

Já os paradigmas entenderam que “tendo sido confessados no Refis os valores de estimativas, assim como a multa pelo atraso no recolhimento, torna-se incabível a exigência cumulativa da multa isolada” (primeiro paradigma), e que “tendo sido confessados no Refis instituído pela Lei n. 11.941/2009, os valores de estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, restando caracterizada a adesão do sujeito passivo antes de iniciada a ação fiscal, ao parcelamento especial no qual incluiu os referidos montantes, torna-se incabível a exigência da multa isolada” (segundo paradigma).

A Contribuinte reitera que os débitos foram confessados em compensações declaradas, mas não analisadas em razão de sua desistência para adesão ao parcelamento, e defende a impossibilidade de *exigência de multa por falta de recolhimento das estimativas eis que a única penalidade cabível é a multa moratória pelo atraso do recolhimento prevista no artigo 61, da Lei nº 9.430/96*.

O paradigma nº 1202-000.839 também trata de multa isolada aplicada sobre débitos de estimativas informados em DCTF e não pagos. O processo administrativo de lançamento foi formalizado em 2010, e o sujeito passivo alegou que os débitos de estimativas, referentes a 2007, haviam sido parcelados na forma da Lei nº 11.941/2009. Em impugnação, o sujeito passivo esclareceu que não prosperava a objeção fiscal pautada na declaração tardia dos débitos em 22/03/2010 e 24/06/2010, porque o prazo para declaração dos débitos a serem parcelados foi estendido até 30/07/2010. A exigência foi cancelada em 1ª instância com referências, em ementa, à confissão irretratável dos débitos e ao cabimento de acréscimos moratórios na hipótese de *suposta inadimplência do pagamento de estimativas mensais devidamente declaradas em DCTF, como saldo a pagar*, para afastamento da multa isolada.

O outro Colegiado do CARF negou provimento ao recurso de ofício: i) porque o lançamento se fundamentou em norma revogada quanto ao prazo de declaração dos débitos para parcelamento; ii) porque a adesão ao parcelamento foi anterior ao início do procedimento fiscal; iii) a confissão dos débitos no programa de parcelamento é demonstração de boa-fé e *afasta a possibilidade de lavratura de auto de infração para cobrarem referidos débitos já confessados*; iv) a multa isolada somente tem cabimento na falta de recolhimento do tributo, e os débitos cobrados estão confessados *no Refis da Crise dentro do prazo legal*, não havendo que se falar em falta de recolhimento; e v) o parcelamento das estimativas já contempla *exigência de multa pelo atraso do recolhimento*, impedindo a aplicação de outra penalidade.

Em que pese a referência, neste paradigma, à circunstância diferenciada de que o lançamento teria se fundamentado a norma revogada quanto ao prazo de declaração dos débitos para parcelamento, tem-se que o julgamento se deu em sede de recurso de ofício, e a ementa da decisão de 1ª instância não a referiu. Assim, há similitude suficiente com a situação fática analisada no recorrido: estimativas parceladas antes do início do procedimento fiscal e consolidadas com o acréscimo de multa de mora pelo atraso no recolhimento.

Já o segundo paradigma, n.º 1101-000.959, não apresenta este diferencial. Os débitos de estimativas de 2007 e 2008 foram parcelados no âmbito da Lei n.º 11.941/2009, e o sujeito passivo questionou a aplicação da multa isolada observando, também, que o lançamento decorria de um erro de sistema que ignorou a suspensão da exigibilidade dos débitos parcelados, para além de a Portaria Conjunta PGF/RFB n.º 06/2009 ter afastado *a vedação de inclusão das estimativas de IRPJ e CSLL em parcelamento*. A decisão de 1ª instância cancelou a exigência sob os pressupostos, consignados em ementa, de que a adesão ao parcelamento foi anterior ao lançamento, e no âmbito de parcelamento especial, instituído por legislação específica. O outro Colegiado do CARF, por sua vez, negou provimento ao recurso de ofício observando que: i) as estimativas questionadas estavam indicadas dentre os débitos a serem parcelados em formulário instituído no âmbito do parcelamento especial; ii) as informações obtidas pela Contribuinte junto à Receita Federal em 07/01/2011 indicavam o parcelamento como “em consolidação”; iii) informação próxima à data do julgamento confirmava a consolidação e que o parcelamento estava ativo; e iv) o requerimento de adesão ao parcelamento foi anterior ao início do procedimento fiscal e já caracteriza confissão irretratável do débito.

Nota-se, em relação a este segundo paradigma, uma distinção quanto à interpretação acerca da adesão ao parcelamento caracterizar confissão irretratável do débito, vez que no recorrido a adesão se deu em parcelamento distinto, no qual os débitos a parcelar não eram informados naquele primeiro momento. De toda a sorte, esta circunstância foi irrelevante para a decisão desfavorável à Contribuinte, pautada na premissa de que o parcelamento de estimativas promovido depois do encerramento do ano-calendário tem em conta os valores devidos no ajuste anual, e não impede a aplicação da multa isolada sobre as estimativas que deixaram de ser recolhidas no prazo legal.

Com estes esclarecimentos, portanto, esta Conselheira concorda com a conclusão do I. Relator em favor do CONHECIMENTO do recurso especial da Contribuinte.

No mérito, o I. Relator invoca a decisão deste Colegiado no precedente n.º 9101-005.895 e, naquela ocasião, esta Conselheira acompanhou o voto vencedor da Conselheira Lúvia De Carli Germano em sua conclusão, declarando voto nos seguintes termos:

No mérito do recurso especial da Contribuinte, a dedução de estimativas na apuração anual estava assim definida na Lei n.º 9.430/96 à época dos fatos gerados em debate:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pela 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 pela 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.**

[...]

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

*(destacou-se)*

Nestes termos, caberia a dedução, apenas, das estimativas pagas.

Esta Conselheira já se manifestou contrariamente à dedução de estimativas parceladas, mas para fins de formação de saldo negativo a ser utilizado em compensação. Nos termos do voto condutor do Acórdão nº 9101-004.447, vislumbra-se em tais circunstâncias a utilização imediata de um direito creditório que somente seria constituído com o pagamento futuro do parcelamento, evidenciando-se, assim, sem a necessária liquidez e certeza exigida pelo art. 170 do CTN para extinções desta espécie.

Na hipótese de o sujeito passivo apurar tributo devido ao final do ano-calendário e constatar que deveria tê-lo antecipado desde os períodos mensais anteriores, cumpre-lhe promover estes recolhimentos desde o vencimento mensal, com a cobertura da mora correspondente, sob pena de se sujeitar à multa isolada prevista para a falta de recolhimento destas antecipações. Dessa forma, se a opção do sujeito passivo, ao constatar tal dívida, fosse o seu parcelamento, pertinente seria que ela fosse informada desde os vencimentos mensais, sob pena de, também neste contexto, ser punido por falta da antecipação exigida pela Lei.

A questão, porém, é qual a conduta a ser adotada pela autoridade fiscal ao constatar, antes da liquidação do parcelamento, a existência de estimativas que deveriam ser pagas para cobertura do tributo apurado ao final do ano-calendário?

Registre-se que, possivelmente em razão dessa incompatibilidade da liquidação parcelada com a natureza antecipatória das estimativas, desde a Medida Provisória nº

449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, há vedação ao parcelamento de estimativas, por alteração da Lei n.º 10.522/2002, nos seguintes termos:

Art. 14. É vedada a concessão de parcelamento de débitos relativos a:

[...]

VII - pagamento mensal por estimativa do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, na forma do art. 2º da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

[...]

Contudo, demonstrado está que o parcelamento das estimativas de abril a junho/2007 foi admitido na modalidade especial trazida pela Lei n.º 11.941/2009. Assim, tem-se a intenção do sujeito passivo de arcar com a mora de seu débito desde o vencimento antecipado das estimativas, e a aceitação, pela Receita Federal do Brasil, da inclusão desta dívida em parcelamento especial. Portanto, se de um lado não se pode dizer que as estimativas foram pagas, não se pode negar que o sujeito passivo estava em uma situação transitória de pagamento.

Neste contexto, o lançamento de ofício não poderia ser formalizado com a desconsideração total dos valores parcelados. Minimamente a autoridade fiscal deveria determinar qual o alcance dos pagamentos já promovidos de forma parcelada, e reconhecer como pagas as estimativas correspondentes, só assim alcançando motivação suficiente para afirmar a existência de CSLL não declarada e não paga no ajuste anual de 2007.

Note-se, ainda, que as estimativas confessadas no âmbito do parcelamento especial superam a CSLL apurada ao final do ano-calendário, circunstância que também fragiliza a necessidade de constituição de ofício da CSLL no ajuste anual, mormente tendo em conta que, como antes dito, a conduta esperada do sujeito passivo era a liquidação do débito na data de vencimento das antecipações mensais, e não apenas seu pagamento a partir do vencimento do ajuste anual. Em outras palavras: se o sujeito passivo parcelasse todo o débito no vencimento do ajuste anual ele não se sujeitaria ao lançamento de ofício do débito porque declarado e sofreria, apenas, punição por falta de antecipação mensal. Logo, se é admitido o parcelamento da dívida na data de vencimento das antecipações mensais, e este parcelamento supera o que restou apurado no ajuste anual, não há prejuízo financeiro que autorize a exigência do tributo devido no ajuste anual. Eventualmente poder-se-ia cogitar de impossibilidade de cobrança das estimativas parceladas, na hipótese de rescisão do parcelamento, mas esta seria, também, uma das razões para não se admitir o parcelamento de débitos desta natureza e, como visto, a Fazenda não negou ao sujeito passivo esta possibilidade no presente caso.

Por todo o exposto, conclui-se que não há motivação suficiente para manutenção da exigência da CSLL devida no ajuste anual de 2007.

Estas as razões, portanto, para acompanhar a I. Relatora em suas conclusões e DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Quanto ao recurso especial da PGFN, todo o arrazoado acima expresso acerca da situação transitória de pagamento das estimativas em razão da admissão de seu parcelamento coloca em dúvida a ocorrência de infração de falta de recolhimento de estimativas. Eventualmente poder-se-ia afirmar a existência de estimativas não recolhidas se promovidos cálculos de liquidação do parcelamento antes do lançamento, e determinadas as estimativas não alcançadas pela imputação das parcelas já pagas.

Assim, apesar de afastada a concomitância com o cancelamento da multa proporcional juntamente com o principal exigido no ajuste anual, dado o voto pelo provimento do recurso especial da Contribuinte, impõe-se o cancelamento também da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas por força do art. 112, inciso II do CTN.

O presente voto, assim, é por também acompanhar a I. Relatora em suas conclusões para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

O parcelamento de estimativas, assim, apresenta várias nuances.

No âmbito da apuração de saldos negativos, esta Conselheira tem reiterado seu entendimento contrário à utilização de estimativas parceladas na sua composição, por constituir direito de crédito de utilização imediata antes da liquidação do parcelamento. Em tais circunstâncias, a parcela do saldo negativo formada por tais estimativas somente se revestiria de certeza e liquidez para utilização em compensação a partir da liquidação do parcelamento. Excluem-se deste entendimento, apenas, as estimativas parceladas depois da não-homologação de compensação formalizada mediante DCOMP, vez que esta circunstância anterior impõe a aplicação da Súmula CARF n.º 177<sup>3</sup>.

Com respeito ao lançamento de tributos devidos no ajuste anual que reste a descoberto em razão de estimativas parceladas, no precedente mencionado esta Conselheira compreendeu que o procedimento fiscal foi insuficiente porque, embora tendo conhecimento do parcelamento, a autoridade fiscal promoveu a glosa total das estimativas sem investigar o estágio, naquele momento, da liquidação do parcelamento. A legislação, como referido, somente admite a dedução do *imposto de renda pago na forma* do art. 2º da Lei n.º 9.430/96, de modo que as estimativas pagas mediante parcelamento devem ser consideradas na determinação do ajuste anual passível de lançamento de ofício.

No referido precedente, a insuficiência acusatória constatada repercutiu, também, na determinação das estimativas não recolhidas para fins de aplicação da multa isolada. Aqui, porém, o lançamento foi promovido sem procedimento fiscal prévio, razão pela qual os fundamentos lá adotados não podem ser diretamente transpostos para o presente caso.

A incerteza aqui poderia ser atribuída ao fato de, apesar da vedação presente desde a Medida Provisória n.º 449/2008, admitir-se parcelamento de estimativas em circunstâncias excepcionais, mas sem a repercussão desta permissão nos demais sistemas de controle, subsistindo as estimativas declaradas simplesmente como não recolhidas.

De toda a sorte, ainda que tais providências fossem adotadas, no presente caso o parcelamento não repercutiria nos sistemas de controle porque, apesar de a adesão ocorrer antes da lavratura do lançamento, a informação ao Fisco dos débitos parcelados somente se deu depois do lançamento. Veja-se que a esta informação foram atribuídos efeitos retroativos porque, como informado pela autoridade fiscal na diligência solicitada antes do julgamento do recurso voluntário, *era fundamental que o contribuinte já soubesse e tivesse controle os débitos a parcelar no Pert, para que assim pudesse calcular o valor da entrada e das parcelas*. Assim, ausente qualquer questionamento acerca do cálculo destas parcelas ter considerado, ou não, as estimativas aqui em debate, impõe-se admitir que elas foram parceladas com a opção manifestada antes do lançamento.

Adicione-se, ainda, que às estimativas parceladas são adicionados acréscimos moratórios calculados desde a data de vencimento das estimativas, infirmando a premissa da autoridade julgadora de 1ª instância, validada no acórdão recorrido, de que o parcelamento corresponderia ao ajuste anual, vez que formalizado depois do encerramento do ano-calendário. Para assim se compreender, os valores parcelados deveriam sofrer acréscimos moratórios a partir do vencimento em 31 de janeiro do ano subsequente, na forma do art. 6º, §§ 1º a 3º, da Lei n.º 9.430/96.

---

<sup>3</sup> Estimativas compensadas e confessadas mediante Declaração de Compensação (DCOMP) integram o saldo negativo de IRPJ ou CSLL ainda que não homologadas ou pendentes de homologação.

Considerando estas especificidades, a questão deve ser solucionada com base nos fundamentos assim expressos pelo ex-Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, no precedente n.º 9303-012.843, da 3ª Turma desta Câmara Superior de Recursos Fiscais<sup>4</sup>:

Conforme exposto acima, o dissídio refere-se à interpretação da aplicação da multa isolada por falta de pagamento de estimativas mensais de IRPJ de que trata a alínea “b” do inciso II do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, quando houve o parcelamento deferido pela Receita Federal do Brasil.

A recorrente alega que parcelou os débitos de estimativas de acordo com a Lei n.º 12.996/2014 e que, no momento da lavratura do Auto de Infração, os débitos estavam em situação regular e com a exigibilidade suspensa, não podendo ser exigível a multa por falta de recolhimento de estimativa de IRPJ, pois o tributo não era mais exigível. Subsidiariamente, aduz que a multa somente poderia ser aplicada até o encerramento do ano-calendário.

A multa isolada sobre estimativas não pagas tem fundamento na alínea “b” do inciso II do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, abaixo transcrito:

[...]

A multa é devida quando o pagamento mensal de que o artigo 2º deixar de ser efetuado.

No caso, as estimativas parceladas se referem ao ano-calendário de 2011, tendo a adesão ao parcelamento ocorrida em 21/08/2014, conforme a Lei n.º 12.996/2014, antes, portanto, do início da ação fiscal, ocorrido em 17/03/2015, conforme relatório do acórdão recorrido.

Verifico na informação prestada pela Unidade da Receita Federal do Brasil no MS 6009-95.2015.4.01.3812 (e-fl. 609 e ss.) que a Administração Tributária reconheceu a possibilidade de efetuar parcelamento de estimativas de IRPJ e CSLL, mediante a Nota Técnica Conjunta Dinor/Dapar n.º 09/2015 e que a recorrente fora intimada a pedir a revisão da consolidação dos pagamentos, o que foi realizado e controlado no processo 13607.720562/2015-81.

Constato também que o valor parcelado (e.fl. 583) corresponde ao saldo de ajuste de imposto de renda a pagar de 4.443.229,26 (e-fl. 488), um pouco inferior ao valor das estimativas devidas que serviram de base para o lançamento da multa isolada de 4.534.576,97. Contudo, **o parcelamento não foi do ajuste declarado, mas de cada parcela de estimativa, levando-se em conta os vencimentos de cada uma.**

Neste sentido, **a consolidação da estimativa a ser parcelada considera, em princípio, a inclusão de penalidade a título de multa de mora e atualização a título de juros de mora, desde o vencimento de cada parcela, ou seja, já considera uma penalidade pelo não recolhimento no prazo legal.** É necessário salientar que a instituição da multa isolada no artigo 44 da Lei n.º 9.430/96 **tem como pressuposto a impossibilidade de cobrança das estimativas após o término do ano-calendário**, conforme as próprias instruções normativas trataram o assunto, a saber:

IN SRF n.º 93/97:

Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.

[...]

Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

---

<sup>4</sup> Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Adriana Gomes Rego, Jorge Olmiro Lock Freire, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Possas, Valcir Gassen, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello. Ausente o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

I - a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos;

II - o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.

IN RFB n.º 1.515/2014:

Art. 16. Verificada, durante o próprio ano-calendário, a falta de pagamento do imposto por estimativa, o lançamento de ofício restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.

[...]

Art. 17. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente;

II - o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.

**Logo, a quitação das estimativas, via parcelamento, afasta a hipótese de incidência da multa isolada, uma vez que, efetivamente, as estimativas estão sendo recolhidas. Ademais, o débito parcelado fica com sua exigibilidade suspensa, nos termos do artigo 151, VI do CTN, o que afasta a inadimplência da recorrente, se afigurando tal situação incompatível com a aplicação de penalidade pela falta de recolhimento.**

**Destarte, o reconhecimento pela Administração Tributária da possibilidade de efetuar parcelamento das estimativas revela um comportamento contraditório com a aplicação da penalidade prevista no artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei n.º 9.430/96, cujo fundamento é a falta de recolhimento das mesmas. (destacou-se)**

Estes os fundamentos, portanto, para acompanhar o I. Relator em sua conclusão e DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA