



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720679/2024-90
ACÓRDÃO	1401-007.686 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BANCO VOLKSWAGEN S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2019, 2020, 2021

MULTA ISOLADA - ESTIMATIVA DE DEZEMBRO

Deve ser mantida a multa isolada quando for constatada a falta de recolhimento mensal da estimativa, ainda que apurada por meio de balancete de suspensão/redução.

NULIDADE DE DECISÃO. INOCORRÊNCIA

Não há que se falar em nulidade de decisão quando ela estiver devidamente fundamentada e a irresignação quanto aos fundamentos pode ser objeto de recurso.

CÁLCULO DA ANTECIPAÇÃO MENSAL POR ESTIMATIVA. OPÇÃO DO CONTRIBUINTE

Cabe ao contribuinte a escolha da forma de apuração do valor do adiantamento mensal do imposto, por estimativa, (a) com base na receita bruta e acréscimos ou (b) com base em balanço ou balancete de redução ou suspensão. Hipótese em que essa escolha se encontra registrada na Escrituração Contábil Fiscal (ECF).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Andressa Paula Senna Lisias e Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin que davam provimento parcial ao recurso.

Assinado Digitalmente

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Goncalves – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lisias, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra decisão de primeira instância que negou provimento à Impugnação apresentada contra Autos de Infração para lançamento de Multa Isolada por Falta de Recolhimento do IRPJ e CSLL sobre Base de Cálculo Estimada.

DO LANÇAMENTO E DA DECISÃO RECORRIDA

De acordo com a fiscalização, foi verificada a infração de falta declaração (em DCTF) e de recolhimento das estimativas mensais obrigatórias do IRPJ e da CSLL do mês de dezembro, dos anos-calendário 2019, 2020 e 2021. A fiscalização entendeu que a contribuinte optou pelo cálculo da estimativa com base em balanço ou balancete de redução ou suspensão e que, portanto, o valor da base de cálculo da estimativa do mês de dezembro seria equivalente ao valor do lucro real anual.

Cientificada do lançamento, a contribuinte apresentou impugnação, requerendo o cancelamento da penalidade imposta.

Conforme antes relatado, porém, foi negado provimento à impugnação pela decisão de primeira instância.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Irresignada, a contribuinte interpôs o presente recurso voluntário, requerendo: (a) a nulidade da decisão recorrida e (b) alternativamente sua reforma, para cancelamento da penalidade imposta. Após pugnar pela tempestividade do recurso e apresentar um breve relato dos fatos atinentes ao processo, passa a suas razões recursais, conforme a seguir relatado.

Preliminar – Nulidade da Decisão Recorrida

Alega que o acórdão recorrido deveria ser anulado, por carecer de fundamentação adequada e suficiente. Argumenta que a decisão de primeira instância não teria analisado um fundamento jurídico exposto na impugnação e que, em seu entendimento, seria um fundamento autônomo capaz de cancelar toda a infração, ou pelo menos parte dela.

Afirma que, na impugnação, apontou que a penalidade, caso imposta, seria de caráter moratório, pelos dias transcorridos entre o vencimento da estimativa e o pagamento do ajuste de final de período. Entende que, considerando que o crédito tributário teria como base o valor zero ou, no máximo, apenas o valor do dinheiro no tempo durante o período referido, a multa não poderia ser superior a essa base, por força do art. 14 da Lei nº 14.689, de 2023, que restringiu a penalidade a 100% do crédito tributário. Aduz que, entretanto, o julgador de primeira instância não teria analisado essa alegação.

Com isso, defende que a decisão recorrida deveria ser declarada nula, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, e que o processo deveria ser devolvido à primeira instância, para nova apreciação da impugnação.

Mérito

No mérito, de forma genérica, aponta para o que entende ser a falta de amparo legal para a penalidade lançada, por falta de recolhimento da estimativa mensal. Para isso, alega que a estimativa mensal deve ser calculada sobre a receita bruta mensal, nos termos do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, e que a decisão recorrida teria reconhecido nova forma de cálculo da estimativa mensal.

Em seguida, passa a suas alegações específicas: (1) Inexistência da estimativa devida sobre valor recolhido espontaneamente dois meses após o suposto vencimento, (2) Erro na apuração e cálculo da penalidade e (3) motivos adicionais para cancelamento da penalidade. Em seguida, encontram-se relatadas tais alegações.

(1) Inexistência da estimativa devida

Alega, a recorrente, ter avaliado que, para o mês de dezembro do ano-calendário, apenas deveria apurar o tributo para o ano, sem qualquer necessidade de apuração e recolhimento de estimativa mensal, pelo fato de os períodos referentes ao ajuste e à estimativa terem o mesmo termo final. Assim, afirma que recolheu o valor devido a título de ajuste anual, em cota única, até o último dia útil de março do ano subsequente, com o acréscimo de juros, conforme determinado pela legislação de regência.

Defende a interpretação de que a regra geral, determinando o recolhimento de estimativas mensais, constante do caput do art. 6º da Lei nº 9.430, de 1996, estaria sujeita à exceção constante do parágrafo primeiro desse artigo, que afastaria a necessidade do adiantamento em dezembro. Argumenta que a exigência de juros no recolhimento do ajuste anual reforça esse entendimento.

Adicionalmente alega que o entendimento esposado pela decisão recorrida destoaria dos padrões de razoabilidade e seria contrário ao disposto no art. 138 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), concluindo ser impossível a imposição de uma multa de 50% sobre um valor recolhido espontaneamente após dois meses.

Com esses argumentos, defende a necessidade de cancelamento da integralidade da penalidade lançada.

(2) Erro na apuração da penalidade

A recorrente aponta o que entende ser uma contradição na decisão recorrida. Alega que, embora o acórdão recorrido afirme que a estimativa mensal e o ajuste anual representem obrigações distintas, assume possível que seus valores sejam idênticos, em determinados casos.

Em seguida, afirma que a decisão recorrida admite ser possível que a contribuinte opte por suspender ou reduzir o valor da estimativa devida, por meio de balanço ou balancete de suspensão ou redução. Todavia, alega ser surpreendente que não tenha sido considerado que a estimativa do mês de dezembro seria muito inferior se utilizado, para seu cálculo, o método da receita bruta e acréscimos. Argumenta que o valor considerado para a aplicação da penalidade, balanço ou balancete de redução ou suspensão, ultrapassa mais de 9,5 vezes o valor que seria devido a título de estimativa de acordo com o método da receita bruta e acréscimos, apontando cálculos para confirmação de seu argumento.

(3) motivos adicionais para exoneração da penalidade

Por fim, afirma que a multa seria indevida por (a) superar muitas vezes o valor devido, que, em seu entendimento, nem sequer existe (b) desrespeita a razoabilidade, a proporcionalidade, tem efeito confiscatório e é de cunho exclusivamente arrecadatório e (d) desconsidera a Lei nº 14.689, de 2023.

Com relação ao valor da multa, alega que, como a estimativa de dezembro não seria devida, a respectiva multa lançada deveria ser reduzida a zero, para não ultrapassar o valor da estimativa. Argumenta que, se o valor de R\$ 9,3 milhões (referente à estimativa de dezembro de 2019) não foi recolhido em janeiro, mas em março de 2020, junto com o pagamento do ajuste anual, não seria razoável, proporcional, adequado ou mesmo legal exigir o valor de R\$ 45,5 milhões a título de multa isolada. Em seguida, apresenta tabela comparando a multa lançada no período com a que seria devida a título de estimativa calculada sobre a receita bruta e acréscimos.

Reitera que os montantes em litígio violam os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e da vedação ao confisco. Sobre o tema, aponta que a Lei nº 14.689, de 2023 teria positivado esses princípios.

Alega que a multa, caso pudesses ser imposta, seria de mero caráter moratório, mas não como metade do principal que fora recolhido a título de ajuste. Prossegue, argumentando que, como houve recolhimento espontâneo com juros moratórios, estaria

configurada a denúncia espontânea e, não tendo havido prejuízo ao erário, nem mesmo a multa de mora seria devida.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Para deslinde da questão, faz-se necessário uma contextualização do tema e a consequente delimitação da lide.

Pois bem, discute-se, basicamente, a natureza (a) do adiantamento mensal por estimativa e (b) do ajuste anual. Por um lado, a fiscalização e a decisão recorrida entenderam que esses institutos têm naturezas diferentes independente do mês, enquanto a recorrente defende que eles se confundem no mês de dezembro do ano-calendário.

Subsidiariamente, discute-se também o método de cálculo do adiantamento mensal. A decisão recorrida concordou com a fiscalização, que o método deva aquele escolhido pelo contribuinte, nos termos de sua Escrituração Contábil Fiscal (ECF). Já, a recorrente entende que o método é o da receita bruta e acréscimos, podendo ser utilizado no balancete de redução ou suspensão apenas nos casos em que ele resultasse em valor menor do que o método padrão.

Em seguida, será analisada – em separado – cada uma das alegações recursais, nos termos a seguir.

Preliminar – Nulidade da Decisão Recorrida

Afasto a alegação de nulidade da decisão recorrida, por falta de fundamentação adequada e suficiente. Não concordo com o entendimento de que não teria sido analisado um fundamento jurídico exposto na impugnação e que esse seria um fundamento autônomo capaz de cancelar toda a infração, ou pelo menos parte dela.

Afirma que a decisão recorrida não teria enfrentado a alegação de que a penalidade, caso imposta, seria de caráter moratório, pelos dias transcorridos entre o vencimento da estimativa e o pagamento do ajuste de final de período e que, considerando que o crédito

tributário teria como base o valor zero ou, no máximo, apenas o valor do dinheiro no tempo durante o período referido, a multa não poderia ser superior a essa base, por força do art. 14 da Lei nº 14.689, de 2023.

Contudo, em cotejo aos autos, verifico que esse argumento está devidamente reproduzido no relatório do acórdão recorrido, nos termos a seguir:

A multa isolada é indevida por: superar muitas vezes valor devido a título de tributo, que sequer se faz presente; revelar caráter confiscatório e cunho exclusivamente arrecadatório; violar a razoabilidade e proporcionalidade; e desconsiderar a limitação positivada com a Lei 14.689/2023 depois da rejeição parcial ao veto oposto pelo Poder Executivo,

...

Nem mesmo multa de mora seria devida concretamente, de modo que a linha acima trata de elemento útil apenas à elucidação do vício do lançamento ora impugnado. Ainda que o Fisco concluísse que o tributo foi pago tardiamente (em março como ajuste anual em vez de janeiro, a título de estimativa de dezembro), houve pagamento integral dentro de 2 (dois) meses e antes do início de qualquer procedimento fiscal.

Nem mesmo multa moratória seria aplicável, já que houve evidente denúncia espontânea (inclusive considerando o quanto declarado em DCTF e pago). O raciocínio, outrossim, corrobora que, no caso concreto, não houve nenhum prejuízo ao Erário, o que também justifica o cancelamento da multa.

Tal impõe o dever de haver o cancelamento parcial da multa, face à aplicação retroativa (art. 106, II, “c” do CTN) do disposto no art. 14, “caput”, da Lei 14.689/2023, o qual limitou as penalidades ao valor de 100% do tributo devido². A regra havia sido originariamente vetada pelo Poder Executivo, porém, posteriormente, o veto foi afastado pelo Poder Legislativo.

A leitura do relatório da decisão recorrida revela que o julgador de primeira instância estava ciente da alegação. Adicionalmente, essa leitura permite claramente compreender que a razão de fundo para que defender que a estimativa de dezembro não seja devida ou de que houve mero atraso em seu pagamento é a de que essa estimativa de dezembro e o ajuste anual teriam a mesma natureza. Essa razão é claramente afastada pela decisão recorrida, nos seguintes termos:

Atente-se que os prazos de recolhimento são diferentes, o que indica claramente que há uma distinção entre estimativa e ajuste anual. Enquanto a estimativa de dezembro deve ser paga até o último dia útil de janeiro (caput do art. 6º da Lei nº 9.430/96), o ajuste anual deve ser recolhido até o último dia útil de março (art. 6º, §1º, inciso I, da Lei nº 9.430/96).

Ou seja, são débitos de espécies diferentes, não há como se confundir a apuração de estimativa com a apuração dos tributos, no caso, o IRPJ e a CSLL.

Ora, tendo naturezas diversas, conforme expressamente decidido no acórdão recorrido, resta superada a discussão de que o recolhimento do ajuste anual supriria a obrigação de recolhimento antecipado por estimativa no mês de dezembro, bem como o de que teria havido mero atraso no recolhimento dessa antecipação. Portanto, com a multa aplicada sobre o valor da estimativa de dezembro, ela se revela automaticamente inferior a 100% e a aplicabilidade do disposto na Lei nº 14.689, de 2003, torna-se impossível. Assim, do ponto de vista lógico-dedutivo, fica prejudicada a necessidade de sua análise.

A recorrente tem toda a possibilidade de voltar a discutir esse critério em sede de recurso, o que de fato fez e será devidamente enfrentado nesta decisão. Porém isso se dará a título de discussão de mérito, não havendo nulidade na decisão recorrida.

Mérito

A alegação genérica, inicial, é a de que, como regra geral, a estimativa mensal deve ser calculada sobre a receita bruta mensal, nos termos do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, e que a decisão recorrida teria reconhecido nova forma de cálculo da estimativa mensal. Discordo, tanto a estimativa mensal com base na receita bruta, como com base em balanços ou balancetes de redução ou suspensão são opções da contribuinte, nos termos do operador deôntico “poderá”, constante dos dispositivos legais a seguir:

- Lei nº 9.430, de 1996

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 dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

...

- 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.

Portanto, entendo ser uma opção da contribuinte realizar a antecipação mensal do tributo por estimativa (a) com base na receita bruta ou (b) com base em balanço ou balancete de redução ou suspensão.

Em seguida, passo a analisar alegações específicas: (1) Inexistência da estimativa devida sobre valor recolhido espontaneamente dois meses após o suposto vencimento, (2) Erro na apuração e cálculo da penalidade e (3) motivos adicionais para cancelamento da penalidade.

(1) Inexistência da estimativa devida

Nesse ponto, a recorrente alega que, para o mês de dezembro do ano-calendário, apenas dever-se-ia apurar o tributo para o ano, sem qualquer necessidade de apuração e recolhimento de estimativa mensal, pelo fato de os períodos referentes ao ajuste e à estimativa terem o mesmo termo final. Defende a interpretação de que a regra geral, determinando o recolhimento de estimativas mensais, constante do caput do art. 6º da Lei nº 9.430, de 1996, estaria sujeita à exceção constante do parágrafo primeiro desse artigo, que afastaria a necessidade do adiantamento em dezembro. Argumenta que a exigência de juros no recolhimento do ajuste anual reforça esse entendimento.

Discordo desse entendimento.

A estimativa mensal é devida para garantir o fluxo financeiro da união. A lei, considerando os desembolsos necessários a cada mês, determina um recolhimento mensal dos contribuintes. Portanto, a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa mensal, no percentual de 50% do valor da estimativa devida, protege esse bem jurídico: a garantia do fluxo de caixa da união.

Já, o recolhimento do tributo devido ao final do período de apuração tem por função garantir o cumprimento das obrigações tributárias. Registre-se que, para a proteção desse bem jurídico, é prevista outra multa na legislação, a multa de ofício, no percentual básico de 75% do tributo devido ao final do período de apuração.

Com objetivos diversos, essas obrigações e suas respectivas multas materialmente não podem se confundir. Aliás, isso está expresso na norma, nos termos do § 3º do art. 6º da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

§ 1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro receberá o seguinte tratamento: (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

I - se positivo, será pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, observado o disposto no § 2º; ou (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

II - se negativo, poderá ser objeto de restituição ou de compensação nos termos do art. 74. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 2º O saldo do imposto a pagar de que trata o inciso I do parágrafo anterior será acrescido de juros calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir de 1º

de fevereiro até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

§ 3º O prazo a que se refere o inciso I do § 1º não se aplica ao imposto relativo ao mês de dezembro, que deverá ser pago até o último dia útil do mês de janeiro do ano subsequente

Repare que o operador deôntico é claro, determinando que a estimativa do mês de dezembro **deverá** ser paga até o último dia útil do mês de janeiro subsequente.

O fato de o termo final do período de apuração da estimativa de dezembro e o termo final do período de apuração do tributo devido pelo ajuste anual, ambos fixados em 31 de dezembro, serem coincidentes é irrelevante, pois – conforme colocado acima – materialmente, as obrigações têm naturezas diferentes. Aliás, com o prazo de recolhimento diferente do prazo do ajuste anual, o critério temporal fica, mais uma vez, diferenciado.

Não encontro qualquer contradição entre a afirmação de que as obrigações são distintas e que seus valores podem, em alguns casos, ser idênticos. Coisas diferentes podem apresentar, eventualmente, valores idênticos, sem que isso as igualem.

Assim, não havendo possibilidade de confusão entre as duas prestações, não se pode concluir que uma supriria a outra ou que o recolhimento de uma representasse o recolhimento da outra em atraso. Portanto, não há que se falar em razoabilidade na aplicação ao caso do disposto no art. 138 do CTN.

Com esses fundamentos, afasto a alegação de cancelamento da integralidade da penalidade lançada.

(2) Erro na apuração da penalidade

Uma vez definida a necessidade de recolhimento da estimativa mensal de dezembro, resta discutir o método aplicável para sua apuração.

O ponto fulcral a ser especificamente discutido neste ponto já havia sido colocado – como alegação genérica – qual seja: se seria, ou não, possível a opção por um balanço ou balancete de redução ou suspensão quando seu valor resultasse em estimativa superior àquela apurada com base na receita bruta e acréscimos.

A recorrente defende que não seria possível e que, no caso, o valor considerado para a aplicação da penalidade, com base no balanço ou balancete de redução ou suspensão, ultrapassaria mais de 9,5 vezes o valor que seria devido a título de estimativa de acordo com o método da receita bruta e acréscimos.

Entendo que, conforme antes fundamentado, o método de apuração da estimativa mensal seja uma opção do contribuinte e, portanto, deve-se verificar como essa opção foi realizada. Pois bem, essa opção consta claramente da escrituração contábil fiscal da contribuinte.

De acordo com a legislação do SPED (Sistema Público de Escrituração Digital), essa opção está registrada nos registros N030 – Identificação do período e forma de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das empresas tributadas pelo lucro real e N620 – Apuração do IRPJ Mensal por Estimativa.

Às e-fls. 169 a 197 dos autos, estão juntados os documentos comprobatórios outros – ECF 2019 para o ano-calendário de 2019. Nesses documentos comprobatórios, verificam-se os valores da base de cálculo e do adiantamento de imposto apurado exatamente nos valores considerados pela fiscalização, para o lançamento da multa em litígio, nos seguintes termos:

- Registro N030 – Identificação do período e forma de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das empresas tributadas pelo Lucro Real

- Data Saldo Inicial 01/01/2019;

- Data Saldo Final 31/12/2019;

- Período de Apuração A12 - Dezembro

- Registro N620 – Apuração do IRPJ Mensal por Estimativa

- 1 Base de cálculo do Imposto de Renda 761.698.922,89

- 2 Imposto de Renda Apurado

- 3 A alíquota de 15% 114.254.838,43

- 4 A alíquota de 10% 76.145.892,29

Saliente-se que a legislação não torna inválida a opção pelo Balanço ou Balancete de Suspensão ou Redução caso a antecipação mensal por estimativa resulte em valor superior àquele que seria eventualmente apurado de acordo com a receita bruta e acréscimos.

Por esses motivos, afasto a alegação de que a fiscalização teria reconhecido nova forma de cálculo da estimativa.

(3) motivos adicionais para exoneração da penalidade

Por fim, afirma que a multa seria indevida por (a) superar muitas vezes o valor devido, que, em seu entendimento, nem sequer existe (b) desrespeitar a razoabilidade, a proporcionalidade, tem efeito confiscatório e é de cunho exclusivamente arrecadatório e (d) desconsiderar a Lei nº 14.689, de 2023.

Com relação ao valor da multa, resta claro que ela foi calculada no percentual de 50% do valor registrado pela própria recorrente, em sua ECF, como estimativa do mês de dezembro dos anos-calendário em litígio. Portanto, ele não supera os 100% do tributo e, conseqüentemente, não viola os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e da vedação ao confisco, nem tampouco o que consta da Lei nº 14.689, de 2023, que teria positivado esses princípios.

Discordo da alegação de que a multa, caso pudesses ser imposta, seria de mero caráter moratório. Conforme já fundamentado, as duas prestações (a antecipação mensal por estimativa no mês de dezembro e o ajuste anual) têm naturezas diferentes e o recolhimento de uma não supre o recolhimento da outra, nem tampouco caracteriza o recolhimento da outra em atraso. Dessa forma, não há que se falar em recolhimento espontâneo, mas tão somente na falta de recolhimento da estimativa.

Conclusão

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luiz Eduardo de Oliveira Santos