



<b>PROCESSO</b>	<b>18186.726394/2017-11</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9101-007.556 – CSRF/1ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	8 de abril de 2026
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTE</b>	SOLVI ESSENCIS AMBIENTAL S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**

Ano-calendário: 2016

*MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSIS. ADESÃO AO PARCELAMENTO ESPECIAL ANTES DO INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO NÃO CABÍVEL.*

*Não é cabível o lançamento de ofício para exigência de multa isolada sobre estimativas que tiveram seu parcelamento deferido pela Administração Tributária. Precedente da 3ª Turma da CSRF.*

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, dar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Edeli Pereira Bessa** - Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Brasil de Oliveira Pinto** – Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, Lizandro Rodrigues de Sousa

(substituto convocado), Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto por SOLVI ESSENCIS AMBIENTAL S.A., nova denominação social de ESSENCIS SOLUÇÕES AMBIENTAIS S.A. ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1402-007.015, na sessão de 17 de julho de 2024, que negou provimento ao recurso voluntário, aplicando o que decidido no Acórdão paradigma nº 1402-007.014.

A decisão recorrida está assim ementada:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2016

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSASIS.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo apurado sobre a receita bruta e acréscimos ou através balanço ou balancete de suspensão ou redução, sendo, pois, conduta diversa daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional. Inaplicável no caso, a Súmula CARF nº 105.

O litígio decorreu de lançamentos de multa isolada por falta de recolhimento parcial de estimativas declaradas nos períodos de apuração de setembro e outubro/2026. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência (e-fls. 108/119). O Colegiado *a quo*, por sua vez, negou provimento ao recurso voluntário (e-fls. 155/166).

Cientificada em 27/01/2025 (e-fl. 172), a Contribuinte interpôs recurso especial em 30/01/2025 (e-fl. 174/184) no qual arguiu divergência admitida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 215/219, do qual se extrai:

O presente processo trata de litígio sobre a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais de CSLL, relativamente aos meses de setembro/2016 e outubro/2016.

Desde a fase de impugnação, a contribuinte vem alegando, entre outras coisas, que as estimativas em questão foram objeto de parcelamento, nos termos da Medida Provisória nº 766, de 4 de janeiro de 2.017, que instituiu o Programa de Regularização Tributária — PRT.

A referida multa foi mantida pelas decisões de primeira e segunda instâncias administrativas.

E nesta fase de recurso especial, a contribuinte alega que houve divergência de interpretação da legislação tributária quanto ao que se decidiu sobre a aplicação da multa isolada sobre estimativas que tinham sido objeto de parcelamento.

Para a demonstração da divergência, foram apresentados os seguintes argumentos:

[...]

Vê-se que os paradigmas apresentados, Acórdãos nºs 1201-006.768 e 1401-007.018, 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 em relação ao acórdão recorrido.

Realmente, há similitude fática entre os casos cotejados, e as decisões foram tomadas em sentidos opostos.

Nas situações apresentadas, os julgadores se ocuparam em examinar questão sobre a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, num contexto em que essas estimativas faltantes haviam sido incluídas em procedimento de parcelamento.

De acordo com o acórdão recorrido, “o parcelamento é causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, de acordo com o art. 151, VI, do CTN, e não de sua extinção, cujas formas estão previstas no art. 156 do CTN. Não sendo o parcelamento forma de pagamento, cabível a aplicação da multa isolada”.

Já os paradigmas defenderam entendimento no sentido de que não seria cabível a aplicação da referida multa isolada sobre estimativas que tinham sido objeto de parcelamento.

A divergência, portanto, está caracterizada.

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial da contribuinte.

Aduz a Contribuinte que, desde a impugnação, demonstra que:

- **aderiu ao Programa de Regularização Tributária — PRT, ANTES da lavratura do auto de infração, para liquidar os débitos objeto do presente processo e outros que, em razão das dificuldades econômicas, antes não puderam ser pagos;**

- os débitos relativos às estimativas de IRPJ e CSLL de 09 e 10/2016, totalizaram em valores históricos, o montante de R\$ 1.845.429,80, sendo a ele acrescidos os juros e multa de mora de 20%, resultando no valor de R\$ 2.278.612,15, na data da adesão ao Programa;

- estando a dívida devidamente confessada e quase que totalmente liquidada nos termos da legislação, sem que tenha havido qualquer lançamento de ofício para

cobrança das aludidas parcelas das estimativas de IRPJ, obviamente não poderia ser exigida a pretendida multa isolada;

- no presente caso, não houve qualquer cobrança do principal por meio de auto de infração. Antes de qualquer providência por parte do fisco, e havendo o contribuinte confessado os débitos na DCTF, tratou de pagar, ainda que parceladamente (e com o acréscimo de multa de mora) os valores devidos no âmbito do denominado PERT;

- como dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/96, só se pode cobrar a chamada multa isolada "nos casos de lançamento de ofício", isto é, quando em decorrência de mandado de procedimento fiscal constatar a fiscalização que o contribuinte não declarou e não recolheu ou declarou mas não recolheu as estimativas, caso em que o fisco poderá exigir não só o imposto que deixou de ser declarado e pago ou que foi declarado e não pago, os juros de mora e multa de 50%.

- descabe a imposição da multa isolada porque se está diante de caso típico de denúncia espontânea, regulada pelo artigo 138 do CTN, caso em que, antes do início de qualquer procedimento fiscal relacionado com a infração, a Recorrente tratou de liquidá-lo, ainda que por meio de parcelamento, e, posteriormente, transmitiu as DCTFs retificadoras. *(destaques do original)*

Rejeitados tais argumentos nas decisões de 1ª e 2ª instância, afirma o dissídio jurisprudencial demonstrando que:

Em suma, o Colegiado a quo entendeu que o parcelamento dos débitos, **ainda que anterior a qualquer ato de cobrança por parte da Autoridade Fiscal**, é indiferente para fins de incidência da multa isolada pelo não recolhimento tempestivo das estimativas mensais.

Contudo, para demonstrar que a interpretação conferida ao recurso interposto pela recorrente não é unânime no âmbito do CARF, colaciona-se a ementa do acórdão nº 1201-006.768, proferido pela 1ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF no processo administrativo nº 10930.721407/2017-83, que por unanimidade de votos, deram provimento ao recurso voluntário, não em razão do reconhecimento de denúncia espontânea, **mas por considerar adimplida a estimativa parcelada.**

[Paradigma 01]

[...]

Como se depreende da ementa do referido acórdão, é patente que o julgamento proferido no processo Administrativo nº 10930.721407/2017-83 se contrapõem ao acórdão recorrido, especificamente em relação a aplicação da multa isolada quando constatado o regular parcelamento de estimativa não paga.

Nesse contexto, manifestou-se a 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF no processo administrativo nº 18186.726526/2017-12, que por unanimidade de votos, deram provimento ao recurso voluntário, afastando a

hipótese de incidência da multa isolada, uma vez que, efetivamente, as estimativas foram 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

[Paradigma 02]

[...]

Por todo o exposto, merece reforma o acórdão a quo, a fim de que seja integralmente cancelado o presente auto de infração.

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido e provido, para reforma do acórdão recorrido e cancelamento do lançamento.

Os autos foram remetidos à PGFN em 19/08/2025 (e-fl. 220), e retornaram em 01/09/2025 com contrarrazões (e-fls. 221/230) nas quais a PGFN contesta a admissibilidade recursal pontuando que:

É preciso destacar que na verdade o contribuinte não se desincumbiu, com êxito, do ônus de demonstrar de modo analítico a divergência de teses entre órgãos julgadores diversos sobre a mesma matéria.

Isso porque observando-se o recurso, nota-se que em relação a todos os pontos objetos de insurgência, o recorrente limita-se a contrapor ideias, teses, mas não demonstra que esse dissídio ocorreu entre casos com molduras fáticas semelhantes.

Assim, muito embora o r. despacho tenha entendido que a divergência jurisprudencial foi demonstrada, verifica-se que na realidade os recorrentes **não demonstraram a similitude dos casos concretos cotejados** de forma a provar que, embora pudessem ter entendido no mesmo sentido, os Colegiados divergiram quanto às teses jurídicas adotadas.

Para que o recurso especial seja admitido, não basta que as ideias, teses ou fundamentos estampados num e noutro julgado sejam inteiramente diversos ou mesmo contrapostos. É preciso comprovar que os casos concretos nos quais foram aplicados são semelhantes. Tal demonstração não ocorreu em relação a nenhuma das matérias objetos de insurgência.

As decisões proferidas nos paradigmas indicados pela Recorrente se deram com base em contexto fático peculiar, distinto do apresentado nestes autos.

Muito embora a demonstração de divergência jurisprudencial não exija identidade de tributos, ela demanda a semelhança das situações fáticas confrontadas. E, no presente caso, não foi demonstrada a similitude, assim como de fato não há semelhança dos contextos.

O Recorrente não pode demonstrar o dissídio a partir do seu ponto de vista. Se assim o fosse, abriria espaço para uma diversidade de recursos, cuja finalidade fugiria de seu escopo que é a uniformização de teses jurídicas.

Exemplificativamente, seria possível interpor recurso especial quanto à questão de prova. A Recorrente entendeu como provado. A decisão recorrida concluiu em sentido contrário. Bastaria indicar acórdãos como paradigmas, envolvendo situações aleatórias, ou até mesmo relativa à mesma infração, que considerou como provado. Pronto.

Porém, não é assim. A divergência jurisprudencial somente se mostra comprovada diante de situações semelhantes. E não é esse o caso.

No caso presente, o Recorrente não se dedicou ainda a demonstrar a semelhança das situações fáticas, limitando-se a contrapor teses jurídicas.

Para que o recurso especial seja admitido, não basta que as ideias, teses ou fundamentos estampados num e noutro julgado sejam inteiramente diversos ou mesmo contrapostos. É preciso comprovar que os casos concretos nos quais foram aplicados são semelhantes. Tal demonstração não ocorreu.

Dessa forma fica claro que o entendimento cristalizado na ementa não se trata de mero equívoco, mas reflete o efetivo posicionamento do Colegiado sobre a matéria.

Assim, cabe concluir que a divergência jurisprudencial não restou devidamente demonstrada pelo Recorrente, em nenhum dos casos.

Ante os argumentos expendidos, em sede preliminar, deve-se negar seguimento ao recurso especial manejado, diante da ausência de demonstração da divergência jurisprudencial.

No mérito, defende a manutenção do acórdão recorrido, anotando que:

O Recorrente deve pagar a multa disposta no art. 44, inciso II, alínea “b”, pois não se configura, no presente caso, hipótese que dispense a exigência.

A teor do referido dispositivo legal, a “multa isolada” é devida em função do não pagamento do tributo devido pelo regime de estimativa, ainda que o contribuinte tenha apurado, ao final do período, prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa.

No caso, não há dúvida de que o Recorrente optou por recolher o IRPJ e a CSLL pelo regime de estimativa. Por outro lado, também não há dúvida de que o Recorrente descumpriu o regime, pois não recolheu integralmente o tributo, e não justificou o não recolhimento mediante a apresentação dos balancetes de suspensão ou redução.

Invoca as razões de decidir da autoridade julgadora de 1ª instância e conclui que *considerando que restou plenamente configurado o desrespeito do sujeito passivo ao disposto no art. 44, II, “b” da Lei nº 9.430/96, não há qualquer dúvida sobre a possibilidade/necessidade de cobrança da multa isolada, exigida em face do não pagamento do tributo devido pelo regime de*

*estimativa, principalmente em quando sequer se há notícia acerca da regular quitação integral do parcelamento.*

Requer, assim, que seja negado seguimento ao recurso especial ou, se conhecido, que lhe seja negado provimento, mantendo-se o acórdão recorrido por seus próprios fundamentos e pelas razões então expendidas.

## VOTO

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**, Relatora

### Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

A PGFN contesta a admissibilidade do recurso especial da Contribuinte porque ele *não se desincumbiu, com êxito, do ônus de demonstrar de modo analítico a divergência de teses entre órgãos julgadores diversos sobre a mesma matéria*, em especial não demonstrou *que esse dissídio ocorreu entre casos com molduras fáticas semelhantes*.

O Regimento Interno do CARF, já na sua versão atual, vigente à época da interposição do recurso especial, e aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023, demanda nos parágrafos do art. 118 a demonstração da *legislação tributária interpretada de forma divergente*, da *matéria prequestionada* e da divergência, de forma analítica, *com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido*.

No presente caso, a Contribuinte demonstrou que prequestionou a matéria sob a ótica do art. 138 do CTN, e confrontou a conclusão do acórdão recorrido de que a *adesão ao parcelamento (Medida Provisória nº 9.766/2017 – Programa de Regularização Tributária – PRT)* não constitui *causa de inibição do lançamento das multas isoladas*, com as ementas dos paradigmas nº 1201-006.768 e 1401-007.018, nas quais está expressa a impossibilidade de aplicação de multa isolada em face de estimativas parceladas, destacando deste último os efeitos da suspensão da exigibilidade na forma do art. 151, inciso VI do CTN. Os casos, portanto, foram alinhados faticamente em razão de tratarem de multas isoladas aplicadas em face de estimativas não recolhidas, mas parceladas.

Constata-se, daí, que, sob a ótica formal, a demonstração analítica da divergência é suficiente. A ausência de demonstração mais detalhada acerca da similitude fática entre os casos comparados não determina a negativa de conhecimento do recurso especial. Apenas que o recorrente abdica de antecipar seu posicionamento acerca de particularidades que possam ser constatadas neste momento de revisão do conhecimento recursal, com vistas a determinar a presença dos requisitos para exercício da competência desta instância especial.

Importa, assim, avaliar se os casos comparados apresentam alguma particularidade fática ou jurídica que prejudique o conhecimento do recurso especial.

O voto condutor do acórdão recorrido discorre longamente sobre o dever de os optantes pelo lucro real anual recolher as estimativas mensais e, ao final adota as razões de decidir de 1ª instância nos seguintes termos:

Por fim, e apenas como complemento do que foi traduzido acima, sirvo-me do escoreito voto exarado pelo Relator da decisão recorrida, Julgador José Régula Filho, a respeito das demais ponderações trazidas no recurso voluntário da recorrente (adesão a parcelamento e denúncia espontânea), assumindo como minhas e como se de minha lavra pessoal fossem, na forma do artigo 50, V, § 1º, da Lei nº 9.784/1999 e artigo 114, § 12, I, do RICARF vigente (Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023), o voto condutor proferido no Acórdão nº108-026.934 – da 3ª Turma da DRJ08, sessão de 19/08/2022 (fls. 96/107) cujos fundamentos adoto nesta parte:

“Quanto à adesão ao parcelamento (Medida Provisória nº 9 766/2017 – Programa de Regularização Tributária — PRT), tal não constitui causa de inibição do lançamento das multas isoladas.

Conforme já exposto linhas acima, a apuração mensal do imposto e da contribuição, determinados sobre as bases de cálculo estimadas da pessoa jurídica que opta pela tributação pelo lucro anual, é obrigatória por expressa determinação legal. Portanto, o recolhimento mensal das antecipações deve ser realizado, sob pena do contribuinte ficar sujeito ao lançamento das respectivas multas isoladas em caso do seu inadimplemento.

A multa isolada prevista no art. 44, II, “b” da Lei nº 9.433/1996 tem o objetivo de tornar efetivo o cumprimento pelo contribuinte de sua obrigação de fazer as antecipações mensais. O fato gerador da multa isolada diz respeito ao “valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado”, ou seja, caso não seja efetuado o recolhimento da estimativa, a multa torna-se devida. Por essa razão, o posterior parcelamento da estimativa não inibe a aplicação da multa isolada, pois essa já era devida.

Ademais, o parcelamento é causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, de acordo com o art. 151, VI, do CTN, e não de sua extinção, cujas formas estão previstas no art. 156 do CTN. Não sendo o parcelamento forma de pagamento, cabível a aplicação da multa isolada.

Sobre a alegação de que a declaração em DCTF dos débitos das estimativas seria causa de denúncia espontânea, regulada pelo artigo 138 do CTN, o argumento é também improcedente.

De acordo com o art. 138 do CTN, a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração quando, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, é promovido o pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. Como sabemos, esse não foi o caso dos autos do presente processo.

CONCLUSÃO

De todo o exposto, voto pela improcedência da impugnação apresentada e pela manutenção integral do crédito tributário lançado”.

Relevante determinar o que se compreendeu, no caso, como *adesão ao parcelamento (Medida Provisória nº 9 766/2017 – Programa de Regularização Tributária — PRT)*, e que está assim delimitado no relatório da decisão de 1ª instância:

Como se pode verificar da planilha anexa (docs. 08 e 09), os débitos relativos às estimativas de IRPJ e CSLL de 09 e 10/2016, totalizaram em valores históricos, R\$ 1.845.429,80, sendo a ele acrescidos os juros de mora e multa de mora de 20%, resultando em um montante de R\$ 2.278.612,15, na data da adesão ao Programa.

A Impugnante optou por liquidar 24% deste montante em espécie (R\$ 546.866,92) em 24 parcelas mensais, nos termos da MP 766/17, e o remanescente (76%, no valor de R\$ 1.731.745,23) com prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL, do que resultaria uma parcela mensal da ordem de R\$ 22.786,12.

A Impugnante esclarece que também fez incluir no PRT débitos de PIS e COFINS no valor de R\$ 3.177.363,60, havendo recolhido rigorosamente até a presente data os valores das dívidas somadas, conforme se pode constatar dos DARF anexos.

Estando, pois, a referida dívida devidamente confessada e quase que totalmente liquidada nos termos da legislação, sem que tenha havido qualquer lançamento de ofício para cobrança das aludidas parcelas das estimativas de IRPJ (bem como de CSLL), obviamente não poderia ser cobrada a pretendida multa isolada.

Não houve, portanto, qualquer questionamento ao efetivo parcelamento das estimativas declaradas e não recolhidas. Os documentos referidos estão juntados às e-fls. 79/87. Em recurso voluntário a Contribuinte adicionou os documentos de e-fls. 142/151, correspondentes à consolidação do parcelamento, posterior ao lançamento e à impugnação, na qual estão indicadas as estimativas cujo não recolhimento motivou a presente exigência, e também confirmados os recolhimentos até 31/05/2007, trazidos em impugnação, bem como os posteriores efetuados entre 30/06/2017 e 22/12/2017, expressos em recibo de negociação datado de 26/12/2018.

O paradigma nº 1201-006.768 também trata de exigências de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas declaradas ao longo de 2016, objeto de parcelamento também no âmbito do PRT antes do lançamento lá em discussão, com acréscimo de multa de mora. O outro Colegiado do CARF afastou as multas isoladas por não identificar termo de início do procedimento fiscal anterior à adesão ao PRT, mas observando que tal adesão *foi confirmada pela RFB em 20/03/2017, conforme e-mail com imagem reproduzida tanto na impugnação (fls. 04 e ss), quanto no recurso voluntário (fls. 77 e ss)*. Acrescentou-se, na sequência, que:

Por fim, o relatório de situação fiscal de fls. 48 e ss apresenta como únicos débitos do recorrente, constituídos sob o código de receita 2362 (*“IRPJ - PJ obrigadas ao*

*lucro real - entidades não financeiras - estimativa mensal*”), aqueles autuados como estimativas não recolhidas, base de cálculo do lançamento ora combatido.

É de se reparar que o relatório de situação fiscal em comento fora emitido em 04/07/2017, ou seja, mais de três meses após a confirmação, pela RFB, da adesão da recorrente ao PRT. Tal quadro faz surgir a indagação se acaso os débitos parcelados não seriam outros, que não os que deram ensejo à imposição da multa recorrida.

A questão acima é pertinente, mas se desfaz com a percepção de que, daquele mesmo relatório de situação fiscal, consta um único parcelamento, descrito como “PRT-RFB-DEMAIS”, ao qual é atribuída a situação “EM CONSOLIDACAO”.

Assim, houvesse outros débitos de IRPJ em aberto ou a situação do PRT fosse qualquer outra pós-consolidação, poder-se-ia aventar a possibilidade de a exposição dos fatos pela recorrente não necessariamente refletir a verdade, mas esse não é o caso.

Com mais razão ainda quando se percebe que a memória de cálculo de fls. 56 traz como valor principal do montante parcelado R\$ 4.082.187,17, número que equivale ao somatório das estimativas de IRPJ e de CSLL devidas, consoante o relatório de situação fiscal. É bem verdade que tal planilha é da lavra da própria recorrente, mas dela constam parcelas calculadas que são confirmadas pelos DARF pagos e carreados às fls. 51 e ss.

Isto posto, tendo a recorrente logrado demonstrar que aderiu ao PRT antes de tomar ciência de qualquer ação fiscal contra si, bem como estando patente que as estimativas antes não recolhidas foram incluídas no programa de regularização em comento, parece-me, a toda evidência, superada a questão probatória

Comprovado o parcelamento antes do lançamento das multas isoladas, o outro Colegiado do CARF cancelou tais penalidades porque, embora não caracterizada denúncia espontânea pelo parcelamento, houve acréscimo de multa moratória aos débitos parcelados, atendendo ao necessário adimplemento da antecipação buscado com a penalidade em tela, bem como impondo a interpretação mais benéfica ao acusado, para além de a adesão ao parcelamento configurar confissão irrevogável dos débitos, a permitir sua cobrança em face de eventual pendência na quitação do parcelamento. Adicionou-se, ao final, referência à suspensão da exigibilidade dos débitos parcelados, incompatível com o inadimplemento que justificaria a penalidade isolada.

Já o paradigma nº 1401-007.018 tem em conta estimativas não recolhidas no ano-calendário 2013, em face do que houve exigência de multas isoladas em 21/06/2017. O parcelamento das estimativas, naquele caso, teria sido promovido sob a forma da Lei nº 12.966/2014 e posteriormente migrado para o PRT. A autoridade julgadora de 1ª instância lá compreendeu que o parcelamento não caracterizava denúncia espontânea e que o parcelamento posterior ao encerramento do ano-calendário não elide a aplicação da multa isolada. O outro Colegiado do CARF teve em conta a seguinte cronologia de fatos:

- 01/09/2013 à 30/09/2013 – Apuração das estimativas de IRPJ e CSLL em 30/12/2013 – Data final para pagamento das estimativas de novembro/2013 (art. 6º da Lei nº 9.430/1996).
- 19/08/2014 – Entrega de DCTF retificadora contendo o débito tributário.
- 22/08/2014 – Adesão ao parcelamento da Lei nº 12.996/2014
- 30/05/2017 – Migração do parcelamento por adesão ao Programa de Regularização Tributária (PRT)
- 21/06/2017 – Auto de Infração

A penalidade restou afastada sob fundamentos semelhantes aos do primeiro paradigma, extraídos do Acórdão nº 1201-005.688, que referiu o Acórdão nº 9303-012.843 destacando a *notória contradição da Administração Tributária ao permitir que fosse incluído no parcelamento as estimativas não quitadas e em seguida aplicar penalidade pelo não pagamento*.

Há, portanto, alinhamento fático suficiente entre os casos comparados: ambos os paradigmas decidiram a questão com base no fato de as estimativas terem sido parceladas antes do lançamento e a penalidade ser aplicada desconsiderando tal circunstância, ao passo que o Colegiado *a quo* manteve a penalidade aplicada sob a premissa de que o parcelamento em nada afeta a inadimplência que enseja a penalidade aqui em debate.

Por tais razões, o recurso especial deve ser CONHECIDO.

#### Recurso especial da Contribuinte – Mérito

Esta Conselheira já tangenciou o tema aqui em debate no Acórdão nº 9101-005.895, acompanhando o voto, nesta parte vencedor<sup>1</sup>, da ex-Conselheira Livia De Carli Germano em sua conclusão, e declarando voto nos seguintes termos:

No mérito do recurso especial da Contribuinte, a dedução de estimativas na apuração anual estava assim definida na Lei nº 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 pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

<sup>1</sup> Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício), e votaram pelas conclusões neste ponto os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Andréa Duek Simantob.

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

**§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:**

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

**IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.**

[...]

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 nº 11.941/2009, há vedação ao parcelamento de estimativas, por alteração da Lei nº 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 nº 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.

Posteriormente, ao declarar voto acompanhando o relator ex-Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto<sup>2</sup> em suas conclusões no Acórdão nº 9101-006.598, esta Conselheira complementou que:

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 nº 177<sup>3</sup>.

<sup>2</sup> Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia 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).

<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.

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 nº 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 nº 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 nº 9.430/96.

Considerando estas especificidades, a questão deve ser solucionada com base nos fundamentos assim expressos pelo ex-Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, no

precedente nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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:

---

<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 Ceconello. Ausente o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

IN SRF nº 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:

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 nº 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 nº 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.

Aqui, o parcelamento foi requerido antes do lançamento e a consolidação dos débitos parcelados se deu depois do lançamento, mas a identificação de tais débitos, para fins de determinação das parcelas a recolher, foi promovida antes do lançamento. Assim, inexistindo no lançamento qualquer ressalva acerca do parcelamento requerido, na medida em que o

parcelamento aceito de tais débitos impõe sobre eles acréscimos moratórios, não pode subsistir o lançamento de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

Por tais razões, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Conclusão

O presente voto, assim, é por CONHECER e DAR PROVIMENTO ao recurso especial.

*Assinado Digitalmente*

**Edeli Pereira Bessa**