



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



**Processo nº** 19647.013202/2004-86  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-011.341 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 13 de abril de 2021  
**Recorrente** HIPERCARD ADMINISTRADORA DE CARTÃO DE CRÉDITO LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

MULTA ISOLADA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. CABIMENTO.

Cabível a multa exigida isoladamente quando a pessoa jurídica, sujeita ao pagamento mensal do IRPJ e da CSLL determinados sobre as bases de cálculo estimadas, deixar de efetuar o seu recolhimento dentro do prazo legal. A referida multa é aplicável quando a falta é detectada após o encerramento do exercício correspondente, mesmo que neste se apure prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, consoante o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Vanessa Marini Ceconello (relatora), Érika Costa Camargos Autran e Thais de Laurentiis Galkowicz (suplente convocada), que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Tatiana Midori Migiyama, substituída pela conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Ceconello - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Olmiro Lock Freire, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Gilson Macedo Rosenberg Filho (suplente convocado), Vanessa Marini Ceconello, Erika Costa Camargos Autran, Thais de Laurentiis Galkowicz (suplente convocada) e Rodrigo da Costa Possas (Presidente). Ausente o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, substituído pelo(a) conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho.

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte HIPERCARD ADMINISTRADORA DE CARTÃO DE CRÉDITO LTDA., com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão n.º 1302-002.816**, de 13 de junho de 2018, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, para manter as multas isoladas de estimativas dos períodos de apuração de abril de 1999 e janeiro de 2000, reduzindo-as para 50%. O acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ. APURAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. CABIMENTO.

A lei prevê expressamente a cobrança da multa isolada pelo não recolhimento da estimativa, quando verificado após o encerramento do exercício e ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal.

RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO DA MULTA ISOLADA.

Por força do princípio da retroatividade benigna, deve ser reduzido para 50% o percentual da multa isolada exigida em face do não-recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL.

COMPENSAÇÃO. TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES DA MESMA ESPÉCIE E DESTINAÇÃO CONSTITUCIONAL. DESNECESSIDADE DE PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. IN SRF N.º 21/97.

Anteriormente a 1º de outubro de 2002, os créditos decorrentes de pagamento indevido, ou a maior que o devido, de tributos e contribuições da mesma espécie e destinação constitucional, inclusive quando resultantes de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, poderiam ser utilizados, mediante compensação, para pagamento de débitos da própria pessoa jurídica, correspondentes a períodos subsequentes, desde que não apurados em procedimento de ofício, independentemente de requerimento.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ. CONCOMITÂNCIA. MULTA DE OFÍCIO. GLOSAS DE DESPESAS. AJUSTES NAS BASES DE CÁLCULO.

Não cabe a exigência de multa isolada concomitantemente com a multa de ofício, nos casos em que conclui-se que são insuficientes os pagamentos/compensações, em virtude de ajustes na base de cálculo do tributo, devido a glosas de despesas. Somente cabe

multa isolada e multa de ofício, concomitantemente, nos casos em que deixou-se de pagar/compensar valores de estimativas mensais de IRPJ, ou que deixou-se de levantar balancetes de redução/suspensão.

Não resignado com o acórdão, o Contribuinte interpôs recurso especial de divergência com relação à exigência de multa isolada por não-recolhimento de estimativas mensais, quando apurado saldo negativo no encerramento do exercício. Para comprovar o dissenso, colacionou como paradigmas os acórdãos n.º CSRF/01-05.552 e CSRF/01-05.201. Com o intuito de embasar o pedido de reforma da decisão recorrida, sustenta o Sujeito Passivo, em síntese, que:

- (a) não tendo sido apurado valor a pagar de IRPJ ao final do ano-base é absolutamente descabida a exigência da multa isolada prevista no inciso IV do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, sobretudo quando lançada após o encerramento do período-base em que se constata o recolhimento de estimativas em valor superior ao imposto efetivamente devido, como no caso;
- (b) o *caput* do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, em sua redação original, previa que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais incidia sobre a “totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”, materialidades essas que não se confundem com os recolhimentos das estimativas;
- (c) há entendimento jurisprudencial consolidado no sentido de não ser possível efetuar o lançamento dessa penalidade após o encerramento do período-base, quando a pessoa jurídica não apura IRPJ ou CSL a pagar;
- (d) o não cabimento da multa isolada no caso concreto ficou ainda mais evidente com o advento da Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488/07, quando foi alterada a redação do art. 44 da Lei 9.430/96, inserindo nova penalidade;
- (e) por fim, requer o provimento do recurso.

Foi dado seguimento ao recurso especial do Contribuinte, nos termos do despacho de admissibilidade s/n.º, de 12 de junho de 2019, proferido pelo Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção.

Devidamente intimada, a FAZENDA NACIONAL apresentou contrarrazões ao apelo especial do Contribuinte, postulando, no mérito, a sua negativa de provimento.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora.

## 1 Admissibilidade

O recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte HIPERCARD ADMINISTRADORA DE CARTÃO DE CRÉDITO LTDA. atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento.

## 2 Mérito

No mérito, o Contribuinte insurge-se quanto ao entendimento do acórdão recorrido quanto à possibilidade de cobrança de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, prevista no art. 44, §1º, inciso IV, da Lei n.º 9.430/96, quando apurado saldo negativo ao final do respectivo ano-calendário. A pretensão da recorrente merece prosperar.

Com relação a essa matéria, conforme Parecer Normativo n.º 01/2002, da Receita Federal, a própria Receita entende que os valores dos tributos recolhidos mensalmente são meras antecipações do tributo apurado e devido ao final do ano, de modo que, encerrado o exercício financeiro e apurado saldo de tributo a pagar, não existe mais aquela obrigação de antecipação, mas tão somente o dever de recolher o tributo apurado ao final do exercício.

Nesse sentido, acórdão n.º 9101-005.078, de relatoria do Ilustre Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella:

[...]

Uma vez conhecido o Recurso Especial oposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, passa-se a apreciar a matéria submetida a julgamento, qual seja, a legitimidade da aplicação da multa isolada pela ausência de recolhimento de estimativas, mesmo quando se constata que o valor do tributo devido no encerramento do exercício é inferior ao calculado por estimativas.

Alega a Recorrente que a sanção foi aplicada dentro da plena licitude e literalidade de sua previsão, vez que a redação do art. 44, §1º, inciso IV, que previa tal sanção ao tempo da ocorrência dos fatos colhidos chegava a ressaltar em sua redação que a punição era devida ainda que [o contribuinte] tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

Transcreve diversos julgados administrativos favoráveis à sua pretensão de reforma do v. Acórdão recorrido, e atos normativos da Receita Federal do Brasil. Ao final, frisa que apenas a lei pode dispensar e reduzir penalidades, nos termos do art. 97 do CTN.

Assim, defende que correta a penalização da Contribuinte pelas multas isoladas, calculadas com base nas estimativas mensais.

Pois bem, o tema não é novo. Pelo contrário, há décadas a matéria em questão vem sendo analisada neste E. CARF, havendo farta jurisprudência sobre o tema, inclusive desta C. 1ª Turma da CSRF.

E como se observa, é incontroverso o fato atestado, provado e reconhecido pelo I. Relator do v. Acórdão recorrido, de que, os valores devidos informados nas DIPJ (fls. 322, 354, 408 e 481) eram inferiores aos apurados por estimativa (fls. 36 a 38).

Nessa toada, este Conselheiro já se pronunciou sobre a celeuma jurídica na aplicação da referida sanção, quando da relatoria do V. Acórdão n.º 1402-003.898, proferido pela C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, publicado em 11/07/2019, oportunidade em que, inclusive, valeu-se do voto vencido da I. Conselheira Cristiane Silva Costa, proferido no mais recente precedente sobre matéria apreciado por esta C. 1ª Turma da CSRF, estampado no Acórdão n.º 9101-003.802, publicado em 07/01/2019. Confira-se:

Como se observa do relatório, a matéria sobre apreço refere-se à possibilidade de se exigir dos contribuinte, antes de 2007 (a matéria controversa no presente caso apenas abrange penalidades referentes às estimativas mensais apuradas em janeiro e fevereiro de 2004 e novembro de 2005), após o encerramento do período de apuração, em ano-calendário em que o Contribuinte percebeu prejuízo.

(...)

Além do recolhimento das sanções referentes ao ano-calendário de 2007 (que justificou a desistência impugnatória do tema), em termos probatórios, o direito alegado da Recorrente depende apenas da demonstração de que teria verificado prejuízo nos anos-calendário de 2004 e 2005.

Contudo, não obstante tenha a Contribuinte acostado suas DIPJs integrais de ambos os períodos à sua Impugnação, demonstrando o prejuízo percebido na apuração do Lucro Real naqueles anos-calendário (vide fls. 223 e 303, especificamente), a própria Fiscalização faz a mesma prova, quando lavratura da Autuação, já em setembro de 2008 (vide fls. 16 e 52, especificamente). Ou seja, tal fato é incontroverso.

Tal tema foi muito debatido no antigo e predecessor C. Conselho de Contribuinte e mesmo neste E. CARF, nas últimas duas décadas. A divergência de posicionamentos, antagônicos, baseia na interpretação atribuída ao art. 44 da Lei n.º 9.430/96, confrontando a redação de seu caput com o inciso IV do seu §1º, antes das alterações promovidas pela MP n.º 351/2007, e na natureza tributária das estimativas, de mera antecipação do tributo devido ao final do ano-calendário.

Até o final de 2014, a matéria era julgada favoravelmente à pretensão da Contribuinte pela C. 1ª Turma da CSRF, vindo, posteriormente, tal N. Colegiado, a alterar seu posicionamento.

Tendo em vista a natureza exclusivamente jurídica do debate ora empregado, bem como a clareza da matéria envolvida e a existência de centenas precedentes jurisprudenciais administrativos sobre tema, adota-se a seguir, na certeza de não se estar promovendo o afastamento ou a negativa de vigência a dispositivo legal, como fundamento das razões de decidir, o voto vencido da I. Conselheira Cristiane Silva Costa, proferido no mais recente precedente sobre matéria apreciado pela C. 1ª Turma da CSRF, estampado no Acórdão n.º 9101-003.802, publicado em 07/01/2019:

Passo a enfrentar o mérito.

O caso dos autos é de exigência de multa quanto às estimativas mensais, quando o contribuinte apurou prejuízo e bases negativas ao final do ano-calendário.

A impossibilidade de cobrança da multa sobre estimativas mensais tem por principal fundamento a lógica empregada na sistemática de antecipação por estimativas. Isto porque as estimativas mensais não configuram obrigação tributária autônoma, mas mera técnica de arrecadação.

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

*Art. 231. Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 2.º, § 4.º): (...)*

*IV - do imposto pago na forma dos arts. 222 a 230. (grifamos)*

De acordo com o dispositivo do Regulamento do Imposto de Renda, a pessoa jurídica que tenha recolhido estimativas poderá, ao final do ano-calendário, deduzi-las do saldo a pagar do IRPJ. Tal mecanismo demonstra a relação inafastável entre as estimativas mensais e a apuração ao final do período, confirmando que não se tratam de relações jurídicas tributárias autônomas, mas apenas uma técnica de arrecadação.

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

*Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.*

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

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

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

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

*Prescreve o art. 2.º da Lei n. 9.430/969 que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento dos tributos, em cada mês, determinados sobre base de cálculo estimada. Feita essa opção, tem-se recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa, em que os valores devidos a título de imposto e de contribuição são determinados mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos em lei.*

*Essa opção não exclui, contudo, a obrigação de calcular a renda e o lucro líquido no final do ano-calendário, e de efetuar o pagamento dos tributos sobre ele incidentes. O §3º do dispositivo acima transcrito não deixa dúvidas a respeito do assunto (...). E o §4º segue a mesma linha de raciocínio, ao estipular que o tributo pago no regime de estimativa deve ser deduzido para fins de determinação do saldo de tributo a pagar.*

*Em sentido semelhante, também, é a disposição do art. 6º da Lei n. 9.430/96, a qual permite entrever a indissociabilidade do tributo pago no regime de estimativa e aquele devido ao final do ano-calendário.*

(...)

*Os referidos preceitos legais nos levam a concluir que o regime de estimativa não veicula tributos distintos do IRPJ e da CSLL anuais. Trata-se de técnica de tributação que implica antecipação do recolhimento de valores presumidamente devidos em 31 de dezembro de cada ano. Por isso, na apuração dos tributos no último dia do ano-calendário (critério temporal do IRPJ e da CSLL) devem ser consideradas as quantias antecipadas e, ainda, se estas forem superiores ao débito efetivo, cabe sua restituição (Derivação e Positivização no Direito Tributário, Volume 1, 2ª edição, São Paulo, Noeses, 2014, fl. 289/290)*

Curiosamente, a despeito do processo tratar de multa isolada quanto a meses de janeiro, fevereiro e abril do ano de 2006, o Termo de Verificação Fiscal fundamenta-se na redação do artigo 44, II, b, da Lei nº 9.430/1996, conferida por legislação posterior (Medida Provisória nº 303, de 29/06/2006), que, ainda, perdeu a eficácia.

Destaca-se trecho do Termo de Verificação Fiscal a esse respeito:

*25. Dada a situação descrita, procedeu-se ao lançamento de ofício da multa isolada sobre os valores lido recolhidos, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa da CSLL ao final do ano-calendário em questão, conforme determina o artigo 44 da Lei N.º 9.430/96 (com a redação da Medida Provisória n.º 303, de 29 de junho de 2006, cujo teor foi mantido na redação dada pela Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007):*

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

*II - cinqüenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*

*a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;*

*b) na forma do art. 1º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica." (grifamos)*

Com efeito, o artigo 44, IV, §1º, IV, da Lei nº 9.430/1996 tinha a seguinte redação anteriormente à Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488/2007:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;*

*§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

*IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;*

Antes disso, a Medida Provisória nº 303/206, de 29/06/2006, perdeu a eficácia, mas também teve previsão de modificação do citado artigo 44.

De toda forma, o caput do artigo 44 explicitava que apenas seria exigida a multa isolada no caso de "diferença de tributo ou contribuição". O §1º, inciso IV autorizava a cobrança isolada destas multa, ainda que apurado prejuízo fiscal, mas a interpretação do parágrafo deve se conformar ao caput e, assim, só poderia ser aplicada a citada multa isolada caso houvesse lançamento antes do final do ano-calendário.

Do contrário, indevida a cobrança de multa isolada sobre estimativas mensais. A 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara deu provimento ao recurso voluntário, conforme voto vencedor do qual se extrai:

Conforme consta dos termos do relatório apresentado, em relação ao exercício de 2006, a contribuinte apurou prejuízo fiscal (e também bases negativas), não restando, portanto, ao final do ano-calendário, qualquer montante a ser recolhido a título de IRPJ e/ou CSLL.

A matéria, portanto, cinge-se à análise própria dos contornos normativos aplicáveis ao chamado recolhimento de estimativas mensais, que, como se verifica, pelas sistemáticas próprias daqueles referidos tributos (IRPJ e CSLL, apurados pelo Lucro Real), representam-se, de fato, como meras antecipações do montante devido ao final do exercício. (...)

Da leitura desse relevante precedente, verifica-se que, tomando-se em conta a aplicação das disposições do mencionado Art. 44 da Lei 9.430/96, pacificou-se naquela Câmara Superior o entendimento de que a base de cálculo indicada pela legislação de regência para a apuração da referida multa isolada seria o montante ou a diferença do tributo devido, o que, no caso de apuração de prejuízos fiscais e/ou bases negativas, efetivamente impõe a conclusão de que o montante da penalidade, no caso, seria igual a zero.

A partir dessas considerações, entendo, na linha apontado, que o lançamento da referida multa isolada, no caso do não recolhimento de estimativas, somente tem cabimento no mesmo ano-calendário de sua apuração, sendo certo que, com o encerramento do exercício, a obrigação de recolhimento dessas antecipações dá lugar à apuração e recolhimento do Lucro Real Anual, restando, pois, completamente indevido o lançamento da referida multa isolada quando verificado que, naquele exercício, a contribuinte apurou prejuízo, não restando valor algum a ser recolhido aos cofres fazendários.

Com essas considerações, pedindo as mais respeitosas vênias ao ilustre Sr. Relator, entendo que o recurso interposto merece provimento, especificamente porque, sendo constatada a existência de prejuízo fiscal (e bases negativas), inexigível, após o encerramento do ano-calendário a exigência das estimativas não recolhidas (Súmula CARF no 82), e, pela verificação da inexistência de lucro tributável no exercício, indevida também a cobrança da referida multa isolada, sendo, portanto, completamente infundado o lançamento realizado.

O acórdão recorrido não merece reparos. Assim, voto por negar provimento ao recurso especial da Procuradoria para afastar a exigência de multa isolada calculada sobre estimativas mensais.

Acrescente-se às palavras da I. Conselheira que a questão aqui tratada se amolda exclusivamente como ferramenta punitiva do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contida no sistema jurídico tributário), ficando sujeita aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa penal do Poder Público.

Assim, se a norma que veicula tal sanção, diante da análise dos termos presentes em todas as suas previsões, consideradas conjuntamente, permite uma interpretação mais favorável ao apenado do que aquela adotada pela Autoridade aplicadora, inclusive, in casu, dispensando o sancionamento, merece, então, prevalecer aquela hermenêutica, trazida no Apelo.

Parte de tal principiologia informa a norma contida no art. 112 do CTN, sendo, claramente, aplicável ao caso o teor do seu inciso II, diante do conflito lógico de previsões do art. 44 da Lei n.º 9.430/96.

**Em resumo, extrai-se do entendimento lá adotado, para aplicar também, agora, ao presente caso, que a correta interpretação da prescrição sancionatória do inciso IV do §1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, sob o devido confronto com o teor do seu próprio caput, no que tange a fatos ocorridos até janeiro de 2007 (a presente demanda trata de eventos ocorridos entre 1999 e 2002), é a de que a multa isolada prevista deve ser calculada com base na totalidade ou diferença de tributo ou contribuição efetivamente devidos pelo contribuinte, apurados ao final do período.**

À luz de tal entendimento, no presente caso, considerando os fatos e as provas incontroversos, resta evidente que tomou-se base equivocadas na aplicação da penalidade, adotando o cálculo da Fiscalização referentes às estimativas mensais, sem considerar, no lançamento de ofício, os valores da CSSL devida, previamente informados nas DIPJs de cada período.

A Fazenda Nacional, ao seu turno, defende em seu Apelo uma interpretação dessa mesma redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 (anterior a 2007), em que não se considera o teor do seu caput, mas, isoladamente, o teor do inciso IV do §1º para se extrair a base da sanção.

Ora, havendo eventual antinomia ou conflito prescritivo entre caput e incisos de um determinado parágrafo, é absolutamente pacífico, inclusive em atenção ao artigo 11, inciso III, alínea “c”, da Lei Complementar n.º 95/98, que deve prevalecer hermenêutica que privilegia aquilo veiculado no caput – não podendo, de forma alguma, simplesmente ignorar a redação da partícula primordial do dispositivo, a que os parágrafos, incisos e alíneas se submetem.

Novamente ilustrando tal entendimento agora que se filia, confira-se trecho do icônico voto vencedor do I. Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no v. Acórdão CSRF/01-05.552, proferido em sessão de 04 de dezembro de 2006, por esta mesma C. 1ª Turma:

Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício.

Eventuais diferenças, a maior ou a menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução de tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador — totalidade ou diferença de tributo — só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

Defendem alguns que a conclusão acima contradiz o § 1º, inciso IV, do mesmo dispositivo legal, que estabelece a aplicação de multa isolada na hipótese de a pessoa jurídica estar sujeita ao pagamento de tributo ou contribuição e deixar de fazê-lo, ainda que tenha prejuízo ou apurado base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

Ou seja, por esse enunciado, permaneceria obrigatório o recolhimento por estimativa mesmo se houvesse prejuízo ou base de cálculo negativa.

Essa contradição é apenas aparente.

O parágrafo 2º do art. 39 da Lei n.º 8.383/91 autoriza a interrupção ou diminuição dos pagamentos por antecipação quando o contribuinte demonstra, mediante balanços ou balancetes mensais, que o valor já pago da estimativa acumulada excede o valor do tributo calculado com base no lucro ajustado do período em curso.

Os balanços ou balancetes mensais são, então, os meios de prova exigidos pelo Direito, para que se demonstre a inexistência de tributo devido. Na verdade, para emprestar praticidade ao regime de estimativa, inverteu-se o ônus da prova, atribuindo ao contribuinte o dever de demonstrar que não apurou lucro no curso do ano e que não está sujeito ao recolhimento antecipado. Via de regra, o ônus de provar que o contribuinte está sujeito ao regime de estimativa, para fins de aplicação da multa, caberia ao agente fiscal.

Assim, caso a pessoa jurídica não promova o correspondente recolhimento da estimativa nos meses próprios do respectivo ano-calendário e não apresente os balancetes de suspensão no curso do período - ainda que tenha experimentado prejuízo ou base de cálculo negativa - ficará sujeita à multa isolada de que trata o art. 44 da Lei n.º 9.430/96. A lei estabelece uma presunção de que o valor calculado de forma presumida (estimada) coincide com o tributo que será devido ao final do período, partindo da constatação de que a estimativa não foi recolhida e de omissão do sujeito passivo em apresentar os balanços ou balancetes.

Esse não é o caso, contudo, da empresa que, após o término do ano-calendário correspondente, apresenta o balanço final do período ao invés de balancetes ou balanços de suspensão. Nesse caso, a exigência da norma sancionadora para que se comprove a inexistência de tributo é atendida. Vale dizer, após o encerramento do período, o balanço final (de dezembro) é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário. Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor devido pelo contribuinte.

(...)

Chegamos, portanto, a poucas, mas importantes conclusões:

- 1- as penalidades, além da obediência genérica ao princípio da legalidade, devem também atender a exigência de objetividade identificando com clareza e precisão, os elementos definidores da conduta delituosa;
- 2- a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas normas sancionadoras faz pressupor a identidade do critério material dessas normas;
- 3- tributo, na acepção que lhe é dada no direito positivo (art. 3º do Código Tributário Nacional) pressupõe a existência de obrigação jurídica tributária que não se confunde com valor calculado de forma estimada e provisória sobre ingressos;
- 4- a base de cálculo predita no artigo 44 da Lei n.º 9.430/96 refere-se à multa pela falta de pagamento de tributo;
- 5- o tributo devido ao final do exercício e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício;

6- não será devida estimativa caso inexistir tributo devido no encerramento do exercício;

7- os balanços ou balancetes mensais são os meios de prova exigidos pelo Direito, para que o contribuinte demonstre a inexistência de tributo devido e a dispensa do recolhimento da estimativa;

**8- após o final do exercício, o balanço de encerramento e o tributo apurado devem ser considerados para fins de cálculo da multa isolada;**

9- antes do final do exercício, o fisco pode considerar para fins de aplicação de multa isolada o valor estimado calculado a partir da receita da empresa, desde que a inexistência de tributo não esteja comprovada por balanços ou balancetes mensais.

(...)

Além disso, a recorrente recolheu, nos anos de 2001 e 2002, à título de estimativa **no curso dos anos que foram objeto da autuação valor superior ao devido ao final do período-base de apuração (fls 391), não havendo como prosperar a exigência da penalidade pelo não recolhimento de estimativas que superam o tributo devido.** (destacamos)

[...]

(grifo nosso)

Desse modo, considerando os fundamentos acima trazidos, o Acórdão recorrido merece reforma, sendo procedentes as alegações do Recurso Especial, não sendo cabível a cobrança da multa isolada de que trata o artigo 44 da Lei nº 9.430/96 quando não houver tributo a pagar no encerramento do ano-base, ou seja, quando apurado saldo negativo.

### 3 Dispositivo

Diante do exposto, dá-se provimento ao recurso especial do Contribuinte.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

### Voto Vencedor

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire - Redator designado.

Com as vênias de praxe, divirjo da i. relatora.

O presente feito visa, exclusivamente, a exigência de multas isoladas, conforme item 4.1 do TVF, fls. 50/53 (inc. IV do art. 44 da Lei n.º 9.430/96), devido a recolhimentos a menor dos valores devidos mensalmente por balancete de suspensão/redução, a título respectivamente de IRPJ e CSLL nos anos-base de 1999 a 2003.

O voto do relator originário restou vencido em relação ao cancelamento das multas isoladas relativas aos meses de abril/1999 e janeiro de 2002.

Cediço que existe um regramento legal, claro e específico a ser aplicado às situações fáticas como a encontrada no presente caso.

O art. 44 da Lei n.º 9.430/96 prevê expressamente a cobrança da multa isolada pelo descumprimento da obrigação de realizar recolhimentos mensais estimados dos tributos (art. 2º daquela lei), **ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL ao final do ano-calendário correspondente.**

Por se tratar de lançamento referente à multa isolada por falta de recolhimento das estimativas, e não dos valores das estimativas propriamente, não se trata aqui de situação que atrairia a aplicação da Súmula CARF n.º 82<sup>1</sup>.

Deveras, a situação sob exame demanda a aplicação direta do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, que prevê a imputação de multa isolada pelo descumprimento da obrigação de realizar recolhimentos das estimativas mensais, ainda que, ao final do respectivo ano-calendário, sejam apurados prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

Esse entendimento, pelo cabimento da aplicação da multa isolada por não recolhimento de estimativas mensais após o encerramento do ano-calendário ou mesmo quando o contribuinte apura resultado negativo ao final do ano-calendário, já foi adotado por esta 3ª Turma da CSRF em julgamentos anteriores, e, igualmente, da 1ª Turma da CSRF (dentre outros, cito como exemplos os arestos 9303-011.103, 9303-010.932).

Reporto-me às razões no voto condutor do Acórdão n.º **9101-003.353**, de relatoria da i. Conselheira Adriana Gomes Rêgo, cujos fundamentos transcrevo, adotando-o:

Pela lógica do argumento levantado pela recorrente, o dever de antecipar deixaria de existir quando o tributo passa a ser exigível ao final do ano-calendário, condição em que seria devido o próprio tributo, acrescido da multa de ofício pelo não recolhimento do ajuste anual. **Pela mesma lógica, a falta de recolhimento de estimativas não seria punível porque, se ao final do período nada foi apurado como devido, ou ainda, caso tenha sido experimentado prejuízo fiscal ou saldo negativo de IRPJ ou de CSLL, não haveria mais que se falar em dever de antecipar algo que não existe e, assim, não haveria conduta a ser punida.**

**Com a devida vênia, discorda-se desse entendimento.**

Em verdade, a lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais a título de estimativa, que devem

---

<sup>1</sup> Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução.

(...) Vê-se, então, que a pessoa jurídica, obrigada a apurar seus resultados de acordo com as regras do lucro real trimestral, tem a opção de fazê-lo com a periodicidade anual, desde que, efetue pagamentos mensais a título de estimativa. Essa é a regra do sistema.

DF CARF MF Fl. 317 Documento nato-digital Fl. 9 do Acórdão n.º 9101-005.029 - CSRF/1ª Turma Processo n.º 16004.001088/2006-81 No presente caso, a pessoa jurídica fez a opção por apurar o lucro real anualmente, sujeitando-se, assim, e de forma obrigatória, aos recolhimentos mensais a título de estimativas.

(...)

A vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resultam falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

**Assim, a exigência de multa isolada pela falta ou insuficiência de recolhimentos estimados visa punir a conduta do contribuinte que abandona a regra geral de tributação, que é o lucro real trimestral, sem cumprir o requisito para o ingresso na sistemática das estimativas mensais antecipatórias dever instrumental, e pode ser exigida, sim, mesmo que encerrado o ano-calendário, porque pune-se a conduta de não recolhimento de uma obrigação tributária.**

(...)

(...) Em verdade, quando menciona que a multa é devida ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, está-se dizendo também que essa multa é aplicável após o encerramento do ano-calendário. Ora, com a devida vênia à tese defendida aqui pela contribuinte, se a multa não pudesse ser cobrada após o encerramento do ano-calendário, como ela poderia ser exigida ainda que tivesse sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa?

(...)

(...) o tributo apurado ao final do ano-calendário somente se sujeita a encargos a partir de seu vencimento. Logo, para desconstituir a infração de falta de recolhimento de estimativas, o sujeito passivo deve recolher as antecipações em atraso com os encargos pertinentes desde seu vencimento mensal. **O recolhimento do tributo devido no ajuste anual, mesmo acrescido dos correspondentes encargos, não repara o prejuízo causado ao fluxo de caixa da União que, na regra geral de tributação, receberia trimestralmente o ingresso dos tributos incidentes sobre o lucro. O mesmo prejuízo ocorre se o contribuinte deixa de recolher as antecipações e apura saldo negativo de IRPJ ou de CSLL ao final do período de apuração. Veja que o legislador não fez distinção alguma a esse respeito.** (grifos acrescidos)

O argumento de que não seria cabível a exigência de multa isolada após o encerramento do ano-base também não encontra eco junto à jurisprudência mais recente deste

Colegiado, como se extrai do julgado de lavra da i. Conselheira Livia De Carli Germano (Acórdão n.º **9101-004.106**, julgado na sessão de 09 de abril de 2019), cujo excerto reproduzo:

**H) Impossibilidade de exigência de multa isolada após encerramento do ano-base (...)**

DF CARF MF Fl. 318 Documento nato-digital Fl. 10 do Acórdão n.º 9101-005.029 - CSRF/1ª Turma Processo n.º 16004.001088/2006-81 (...) Embora se trate, essencialmente, do mesmo tributo (mesmo fato gerador), as condutas exigidas do contribuinte são distintas: a primeira é o dever de antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a segunda é o dever de pagar este mesmo tributo efetivamente apurado como devido ao final do ano-calendário (ajuste anual).

Uma conduta independe da outra, ou seja, o dever de recolher estimativas pode existir sem que haja tributo devido no ajuste anual, e vice-versa.

Além disso, tais condutas visam a atender bens jurídicos distintos, sendo uma destinada a manter o fluxo de caixa do governo durante o ano e outra dirigida ao recolhimento do tributo efetivamente devido. Daí porque tais condutas podem, sim, e de fato são, penalizadas especificamente, a primeira à razão de 50% do valor devido e a segunda, em regra, à razão de 75%.

De se notar que, ao contrário do que alega a recorrente, na verdade só faz sentido exigência isolada de multa quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário, caberia à fiscalização exigir o tributo devido (por estimativa) acrescido de multa de ofício e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa (ou seja, isolada) quando detectada a falta de recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.

Vale notar que a conclusão acima não contradiz o disposto no enunciado da Súmula CARF 82 (vinculante, conforme Portaria MF 277/2018), que diz:

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

A análise dos acórdãos precedentes que orientaram a edição de tal enunciado esclarece que o que não pode ser exigido é apenas o principal da estimativa, visto que este está contido no ajuste apurado ao final do ano-calendário.

Não obstante, a penalidade pelo descumprimento do dever de adiantar a estimativa permanece aplicável e, até por isso, é denominada "multa isolada": porque cobrada independentemente da exigibilidade da sua base de cálculo (a estimativa devida). A título ilustrativo, vale destacar trecho do voto no acórdão 10196.353, de 17/10/2007:

*A ação do Fisco, após o encerramento do ano-calendário, não pode exigir estimativas não recolhidas, uma vez que o valor não pago durante o período-base está contido no saldo apurado no ajuste efetuado por ocasião do balanço.*

*Na prática, a aplicação da multa isolada desonera a empresa da obrigação de recolher as estimativas que serviram de base para o cálculo da multa. O imposto e a contribuição não recolhidos serão apurados na declaração de ajuste, se devidos.*

Neste sentido, entendo que a tese defendida pelo contribuinte não serve de argumento para cancelar a exigência das multas isoladas em questão, razão porque devem os fundamentos da decisão recorrida serem mantidos nesta parte.”

Nesse ponto, o voto da relatora foi vencedor, como refletiu a ementa abaixo:

MULTA ISOLADA PELO NÃO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS.  
COBRANÇA APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO.  
POSSIBILIDADE.

Só faz sentido falar-se em multa isolada quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-base, caberia à fiscalização exigir também o principal de tributo devido (por estimativa) e os juros correspondentes.

Da mesma forma decide-se neste julgado para concluir que o encerramento do ano-calendário não obsta a aplicação da multa isolada pela ausência de recolhimento das estimativas mensais dos tributos, não merecendo reforma o acórdão recorrido quanto ao tema.

Portanto, sem reparos à r. decisão, a qual deve ser mantida.

### **DISPOSITIVO**

Em face do exposto, conheço do recurso especial do contribuinte e, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire