



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13603.722306/2013-04
ACÓRDÃO	1002-003.957 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CMP COMPONENTES E MODULOS PLASTICOS INDUSTRIA ECOMERCIO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA DE IRPJ e CSLL. FALTA DE RECOLHIMENTO. PROCEDÊNCIA.

De acordo com a Súmula CARF nº 178, cabe o lançamento de multa isolada quando constatada a falta/insuficiência de recolhimento de IRPJ e CSLL devidos por estimativa, mesmo diante da inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os Conselheiros Andrea Viana Arrais Egypto, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Aílton Neves da Silva (Presidente), Ricardo Pezzuto Rufino, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Luís Ângelo Carneiro Baptista, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó e Andrea Viana Arrais Egypto.

RELATÓRIO

Por bem sintetizar os fatos até o momento processual anterior ao do julgamento da Impugnação, transcrevo e adoto o relatório produzido pela DRJ/RPO.

Trata, o presente processo, de Autos de Infração (fls. 2 a 21), cientificados ao autuado em 19/08/2013, conforme fls. 4 e 11, que formalizam a cobrança de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL e multas exigidas isoladamente, em face da falta de pagamento dos tributos incidentes sobre a base de cálculo estimada, conforme a seguir:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
IMPOSTO	2917	143.956,08
JUROS DE MORA (Calculados em 08/2013)		47.649,45
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		107.967,06
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	1632	90.958,48
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		390.529,08

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIBUIÇÃO	2973	51.806,87
JUROS DE MORA (Calculados em 08/2013)		17.148,07
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		38.855,15
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	1649	32.727,01
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		140.537,10

Extrai-se do Termo de Verificação Fiscal - TVF de fls. 22 a 37:

O sujeito passivo optou pela tributação de seus lucros na modalidade lucro real com apuração anual no ano-calendário de 2009 (exercício 2010), conforme Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) entregues à Receita Federal do Brasil pelo mesmo, cujas cópias encontram-se anexas.

Durante a auditoria fiscal foram verificadas as infrações abaixo relacionadas, para as quais foram emitidos autos de infração.

3.1 — INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE IRPJ

O contribuinte informou a título de compensação de prejuízo valor que ultrapassa o saldo disponível, sendo assim a FISCALIZAÇÃO efetuou glosa do valor excedente no montante de R\$575.824,42 conforme demonstrativo abaixo.

Em função da glosa no valor de R\$ 575.824,42 (R\$ 2.350.849,94 — R\$ 1.775.025,52 = R\$ 575.824,42), apurou-se IRPJ a pagar que excede ao Valor declarado e pago pelo contribuinte conforme quadro abaixo.

APURAÇÃO ANUAL DO IRPJ	
BASE DE CÁLCULO DA IRPJ	110.207.090,75
BASE DE CÁLCULO NEGATIVA - COMPENSAÇÃO	(1.775.025,52)
BASE DE CÁLCULO DO IRPJ	108.432.065,23
IRPJ	16.264.809,78
ADICIONAL	10.819.206,52
(=) IRPJ TOTAL A PAGAR	27.084.016,31
VALOR IRPJ DECLARADO EM DCTF	(26.601.598,69)
IRRF	(338.461,54)
(=) IRPJ A SER LANÇADO	143.956,08

3.2 — FALTA / INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL).

O contribuinte informou a título de compensação de base de cálculo negativa da CSLL valor que ultrapassa o saldo disponível à compensação, sendo assim a FISCALIZAÇÃO realizou glosa do valor excedente no montante de R\$ 575.631,92, conforme demonstrativo abaixo.

Em função da glosa no valor de R\$ 575.631,92 (R\$ 2.350.849,94 — R\$ 1.775.218,02 = R\$ 575.631,92), apurou-se CSLL a pagar que excede ao valor declarado e pago pelo contribuinte conforme quadro abaixo.

APURAÇÃO ANUAL DA CSLL	
BASE DE CÁLCULO DA CSLL	110.207.090,75
BASE DE CÁLCULO NEGATIVA - COMPENSAÇÃO	(1.775.218,02)
BASE DE CÁLCULO DA CSLL	108.431.872,73
(=) CSLL A PAGAR	9.758.868,55
VALOR CSLL DECLARADO EM DCTF	(9.481.420,65)
RETENÇÃO DE CSLL	(225.641,03)
(=) CSLL A SER LANÇADA	51.806,87

3.3 —DO LANÇAMENTO DA MULTA ISOLADA — FALTA DE RECOLHIMENTO DA ESTIMATIVA DE IRPJ

Submetida ao regime de tributação com base no lucro real anual, a pessoa jurídica deverá efetuar recolhimentos mensais por estimativa do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, segundo percentuais estabelecidos na legislação, de acordo com a atividade exercida pela empresa. Poderá, também, reduzir, ou suspender, os pagamentos estimados, desde que comprove, através de balanços, ou balancetes, que o total de recolhimentos excede o valor efetivamente devido.

Assim, não tendo havido recolhimentos, ou sendo estes insuficientes, a pessoa jurídica está sujeita ao lançamento de ofício de multa isolada sobre as diferenças não pagas, de acordo com o dispositivo legal em destaque.

Levando-se em consideração à infração lançada no item "3.1" do presente TVF, apuramos valor da MULTA ISOLADA DEVIDO A FALTA DE RECOLHIMENTO DA ESTIMATIVA DE IRPJ conforme quadro resumo abaixo:

Ver "DEMONSTRATIVO DO IRPJ APURADO PELA FISCALIZAÇÃO"		
PA	OUTUBRO 2009	NOVEMBRO 2009
BASE DE CÁLCULO DO IRPJ	102.965.084,08	104.717.595,01
IRPJ	15.444.762,61	15.707.639,25
ADICIONAL	10.276.508,41	10.449.759,50
(=) ESTIMATIVA IRPJ TOTAL A RECOLHER	25.721.271,02	26.157.398,75
VALOR IRPJ DECLARADO EM DCTF	(25.683.314,20)	0,00
ESTIMATIVA PG DE PERÍODOS ANTERIORES		(25.683.314,20)
IRRF		(330.128,45)
(=) ESTIMATIVA DE IRPJ PAGA A MENOR	37.956,82	143.956,10
MULTA ISOLADA DEVIDO A FALTA DE RECOLHIMENTO A MENOR DA ESTIMATIVA DE IRPJ	18.978,41	71.978,05

3.4 —DO LANÇAMENTO DA MULTA ISOLADA — FALTA DE RECOLHIMENTO DA ESTIMATIVA DE CSLL

Levando-se em consideração a infração lançada no item "3.2", apurou-se valor da MULTA ISOLADA DEVIDO A FALTA DE RECOLHIMENTO DA ESTIMATIVA DE CSLL conforme quadro resumo abaixo:

Ver "DEMONSTRATIVO DA CSLL APURADA PELA FISCALIZAÇÃO"		
PA	OUTUBRO 2009	NOVEMBRO 2009
BASE DE CÁLCULO DA CSLL	102.964.891,58	104.717.402,51
(=) VALOR ESTIMATIVA CSLL A PAGAR	9.266.840,24	9.424.566,23
VALOR CSLL DECLARADO EM DCTF	(9.253.193,11)	
ESTIMATIVA CSLL PG PERÍODOS ANTERIORES	0,00	(9.253.193,11)
FONTE DE CSLL		(119.566,24)
(=) ESTIMATIVA DE CSLL PAGA A MENOR	13.647,13	51.806,88
MULTA ISOLADA PELO RECOLHIMENTO A MENOR DA ESTIMATIVA DE CSLL	6.823,57	25.903,44

Em 17/09/2013, foi apresentada a Impugnação de fls. 1930 a 1941, acompanhada dos documentos de fls. 1942 a 2000, da qual se extrai, em resumo:

No tocante aos tributos lançados, aos juros e às multas de ofício, a Impugnante optou pelo seu recolhimento, por entendê-los devidos. Assim, junta, como doc. n.º 07, os respectivos comprovantes de pagamento.

Entretanto, em relação a multa isolada de 50%, aplicada pela insuficiência de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL dos meses de outubro e novembro de 2009, a Impugnante não efetuou o recolhimento por entender indevida a sua exigência, pelas razões que serão desenvolvidas no curso da presente impugnação, a seguir sumarizadas:

(a) a imposição da multa isolada de 50% cumulada com a multa de ofício de 75% ofende os princípios do ne bis in idem, da proporcionalidade e do não-confisco;

(b) ademais, a multa isolada não poderia ser exigida após o encerramento do ano-calendário (e recolhimento do ajuste anual);

(c) subsidiariamente, ainda que superados os argumentos acima, houve erro no cálculo da multa isolada relativa a insuficiência de recolhimento no mês de dezembro de 2009, pelo que merece ser reformulada.

E o que se passa a expor, com mais detalhes, a seguir.

3. FUNDAMENTOS DA IMPUGNAÇÃO.

3.1. Impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício.

Ofensa aos princípios do ne bis in idem, da proporcionalidade e do não-confisco.

Assim, ao fim e ao cabo, sobre a diferença de recolhimento ocasionada pela equivocada utilização de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL a maior, a Impugnante acabou por ser apenada em duplicidade: houve a exigência tanto da multa de ofício de 75% (incidente sobre o ajuste anual recolhido a menor), como da multa isolada de 50% (incidente sobre as estimativas recolhidas a menor em outubro e novembro de 2009).

A coincidência do fato autuado é reconhecida pela própria fiscalização, por ocasião do relato constante no "Termo de Verificação Fiscal" (doc. n. 04, anexo). E que, nos tópicos 3.3 e 3.4, relativos ao lançamento da multa isolada do IRPJ e da CSLL, respectivamente, relata a fiscalização que:

"Levando-se em consideração a infração lançada no item 3.1 do presente TVF, apuramos valor da MULTA ISOLADA DEVIDO A FALTA DE RECOLHIMENTO DA ESTIMATIVA DE IRPJ (original sem destaques).

"Levando-se em consideração a infração lançada no item 3.2 do presente TVF, apuramos valor da MULTA ISOLADA DEVIDO A FALTA DE RECOLHIMENTO DA ESTIMATIVA DE CSLL (original sem destaques)

Inicialmente, verifica-se que as mencionadas multas, na condição de sanções, possuem a mesma natureza e a mesma função: as duas são tributárias, pois derivam da legislação tributária e almejam punir ou reprimir o infrator por seu descumprimento.

De outro lado, constata-se que o recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo mensal estimada não é resultado de fato gerador distinto daquele verificado ao final do ano, pois corresponde a uma mera antecipação provisória do pagamento do tributo, cujo fato gerador e a base de cálculo é uma estimativa. O imposto e a contribuição verdadeiramente devidos são aqueles apurados, após o ajuste, ao final do ano.

A Câmara Superior do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ao analisar situação jurídica idêntica à presente, em que há a cumulação de sanções por uma mesma conduta ilegal, tem, reiteradamente, posicionado-se por sua impossibilidade.

(Acórdão CSRF/9101- 001.637, publicado em 26.07.2013. 1ª Turma — Câmara Superior de Recursos Fiscais — grifos ausentes no original).

(Acórdão CSRF/9101-001.560, publicado em 11.04.2013. 1ª Turma — Câmara Superior de Recursos Fiscais — grifos ausentes no original).

(Acórdão CSRF/9101-001.560, publicado em 23.05.2013. 1ª Turma — Câmara Superior de Recursos Fiscais — grifos ausentes no original).

E a vedação de cumulação de penalidades também provém de outros dois importantes princípios jurídicos, especialmente aplicáveis à hipótese vertente: o da proporcionalidade e o do não-confisco.

Esta desproporção, entre as penalidades e as infrações que lhes deram causa, constitui fator suficiente a demonstrar, conforme já sustentou o próprio Supremo Tribunal Federal, a feição confiscatória daquelas, na medida em que atentam contra o patrimônio do particular. Em recentíssimo julgado, o STF reafirmou o entendimento da Corte no sentido de que o efeito de confisco das penalidades pecuniárias advém dos valores excessivos que "comprometam, ou, até mesmo, aniquilem o patrimônio dos contribuintes." — no caso, o Supremo afastou a aplicação de multa no patamar de 25%.

3.2. Impossibilidade de aplicação da multa isolada após o término do ano-calendário (e recolhimento do ajuste anual).

Em reforço aos argumentos expendidos no tópico anterior, a multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas de IR e CSLL somente poderá ser aplicada no curso do ano-calendário a que se referir. Isso porque, ultrapassado o ano-calendário, será conhecida a real base de cálculo dos tributos em questão, não havendo

mais qualquer antecipação devida e, desta maneira, de exigência da multa isolada pelo seu não recolhimento.

E que, nos termos da súmula n. 82 do CARF, "Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas". Logo, mostra-se incabível, por decorrência lógica, a exigência da multa correlata à falta de pagamento da estimativa. Com efeito, se a antecipação não mais é exigível, será igualmente inaplicável o lançamento da multa que possui como pressuposto fático a própria estimativa.

Também neste ponto, o entendimento consolidado no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais é firme no sentido de não ser exigível a penalidade após o encerramento do período de apuração.

(Acórdão CSRF/9101-001.547, publicado em 07.08.2013. 1ª Turma — Câmara Superior de Recursos Fiscais — grifos ausentes no original).

(Acórdão CSRF/9101-000.844, publicado em 22.02.2011. 1ª Turma — Câmara Superior de Recursos Fiscais — grifos ausentes no original).

(Acórdão CSRF/9101- 000.844, publicado em 15.12.2010. 1ª Turma — Câmara Superior de Recursos Fiscais — grifos ausentes no original)

3.3. Ad argumentandum: erro de cálculo na apuração da Multa isolada relativa ao mês de novembro de 2009.

As estimativas recolhidas a menor, sobre as quais se aplicou a multa isolada de 50%, foram assim apuradas pela fiscalização:

	Outubro	Novembro
Estimativa IRPJ total a recolher	25.721.271,02	26.157.398,75
Valor Declarado em DCTF	(25.683.314,20)	0,00
Estimativa PG de períodos anteriores		25.683.314,20
IRRF		330.128,45
Estimativa de IRPJ paga a menor	37.956,82	143.956,10
Multa Isolada pelo recolhimento menor da estimativa de IRPJ (50%)	18.978,41	71.978,05

	Outubro	Novembro
Estimativa CSLL total a recolher	9.266.840,24	9.424.566,23
Valor Declarado em DCTF	(9.253.193,11)	
Estimativa PG de períodos anteriores	0,00	(9.253.193,11)
CSLL Retida na Fonte		(119.566,24)
Estimativa de IRPJ paga a menor	13.647,13	51.806,88
Multa Isolada pelo recolhimento menor da estimativa de CSLL (50%)	6.823,57	25.903,44

Como se vê da apuração, todavia, o cálculo foi elaborado de maneira equivocada, pois ao quantificar as estimativas de IRPJ e de CSLL devidas nos meses de novembro, a fiscalização não descontou aquelas já lançadas nos meses de outubro.

E dizer, se era devida uma estimativa em outubro e outra em novembro, o valor lançado para outubro deveria ter sido reduzido do valor lançado em novembro. E a multa, via de consequência, deveria ter sido calculada sobre o valor já reduzido, da seguinte forma:

	Outubro	Novembro
Estimativa IRPJ total a recolher	25.721.271,02	26.157.398,75
Valor Declarado em DCTF	(25.683.314,20)	0,00
Estimativa PG de períodos anteriores		25.721.271,02
IRRF		330.128,45
Estimativa de IRPJ paga a menor	37.956,82	105.999,28
Multa Isolada pelo recolhimento menor da estimativa de IRPJ	18.978,41	52.999,64

	Outubro	Novembro
Estimativa CSLL total a recolher	9.266.840,24	9.424.566,23
Valor Declarado em DCTF	(9.253.193,11)	
Estimativa PG de períodos anteriores	0,00	(9.266.840,24)
CSLL Retida na Fonte		(119.566,24)
Estimativa de IRPJ paga a menor	13.647,13	38.159,75
Multa Isolada pelo recolhimento menor da estimativa de CSLL	6.823,57	19.079,87

A Impugnação foi julgada procedente em parte pela DRJ/RPO, conforme acórdão n. **14-103.821**, de 18 de dezembro de 2019 (e-fl. 2004), que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CABIMENTO

Constatada a falta/insuficiência do recolhimento das estimativas devidas, fica a pessoa jurídica sujeita à multa de ofício isolada sobre os valores inadimplidos. Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos. O primeiro sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, obrigação tributária principal, e o segundo por descumprimento de obrigação acessória, decorrente de insuficiência de estimativa mensal, apurada conforme balancetes elaborados mês a mês. Por este exato motivo, tratar-se de descumprimento de obrigação acessória, que também não procede o argumento da impossibilidade de aplicação de multa isolada após o encerramento do ano-base.

Constatado erro na apuração da estimativa que seria devida e, conseqüentemente, na multa isolada correspondente, esta deve ser reajustada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009

LANÇAMENTO REFLEXOS. CSLL.

Aplica-se à CSLL o decidido no IRPJ, vez que compartilham o mesmo suporte fático e matéria tributável.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2009

DESRESPEITO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. ANÁLISE VEDADA.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Irresignado, o ora Recorrente apresenta Recurso Voluntário de e-fls. 2022, no qual repisa os fundamentos já apresentados em sede de impugnação em relação à cobrança da multa isolada por falta/insuficiência do recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL devidas.

É o relatório do necessário.

VOTO

Conselheiro Aílton Neves da Silva, Relator.

Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do art. 43 c/c o 65 da Portaria MF nº 1.634/2023 (Regimento Interno do CARF).

Demais disso, observo que o recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Mérito

Trata-se de Recurso Voluntário contra acórdão exarado pela da instância de primeiro grau, que julgou parcialmente procedente impugnação contra Autos de Infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL e multas exigidas isoladamente, em face da falta de pagamento das antecipações mensais incidentes sobre a base de cálculo estimada destes tributos.

O apelo questiona exclusivamente o auto de infração da multa isolada por falta/insuficiência do recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL devidas.

Como dito no preâmbulo, o Recorrente não apresenta novos argumentos ou elementos de prova, mas apenas repisa os apresentados na Impugnação, já enfrentados pela decisão recorrida.

É de se destacar que o assunto não comporta maiores digressões, eis que se encontra sumulado no âmbito do CARF:

Súmula CARF nº 178

inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Considerando o exposto, decido manter o acórdão recorrido pelos seus próprios fundamentos, valendo-me da autorização prevista no parágrafo 12 do art. 114 da Portaria MF nº 1634, de 21 de dezembro de 2023 (RICARF), pedindo vênias para reproduzi-los na sequência.

MULTA ISOLADA EM FACE DAS ESTIMATIVAS NÃO PAGAS

A nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de 22/01/2007 (o caso em debate), afastou qualquer dúvida sobre a possibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e das multas isoladas por insuficiência de estimativa mensal:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de

2007)

II de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos. O primeiro sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, obrigação tributária principal, e o segundo por descumprimento de obrigação acessória, decorrente de insuficiência de estimativa mensal, apurada conforme balancetes elaborados mês a mês.

Por este exato motivo, tratar-se de descumprimento de obrigação acessória, que também não procede o argumento da impossibilidade de aplicação de multa isolada após o encerramento do ano-base. Inexiste norma jurídica que exonere o contribuinte, após o término do ano-calendário, da multa isolada sobre estimativas, tampouco que impeça a sua cobrança em concomitância com o tributo devido, acrescido de multa e juros de mora.

A súmula n. 82 do CARF trata da impossibilidade de lançamento de ofício do IRPJ para exigir a própria estimativa não recolhida, o que não é o caso. Aqui se cobra uma multa pelo não pagamento dela, circunstância fática diversa.

A alínea "b" do inciso II do caput do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, estabelece literalmente que a multa aqui tratada incide sobre o valor do pagamento mensal, 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. Ou seja, concretizado o aspecto temporal do fato gerador, a Autoridade Fiscal lançará mão da base de cálculo estritamente definida pela norma que estabelece a hipótese de incidência.

Na verdade não se está lançando o tributo apurado por estimativa após o término do ano-calendário, mas tão somente uma multa por descumprimento de obrigação acessória, legalmente prevista, penalidade totalmente autônoma.

Para corroborar o entendimento acima exposto, vejamos a precisa conclusão da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, no Acórdão nº 9101002.438 (1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 20 de setembro de 2016), de sua relatoria:

"A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação original não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". Ademais, quando o legislador estipula na alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade mesmo se apurado lucro tributável e, por consequência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art.

44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de bis in idem sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário. A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de bis in idem."

Essa tem sido a jurisprudência dominante sobre o tema, inclusive no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme ilustra a ementa a seguir referenciada:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ano-calendário: 2009

(...)

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se

sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007." (Acórdão nº 9101002.801 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 10 de maio de 2017)

Dispositivo

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva