



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720935/2023-68
ACÓRDÃO	1102-001.987 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CAIXA ECONÔMICA FEDERAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018

CUSTOS/DESPESAS. SERVIÇOS TOMADOS. EXECUTOR DAS ATIVIDADES CONTRATADAS. OCULTAÇÃO. ANUÊNCIA/CONIVÊNCIA DO TOMADOR. DOCUMENTAÇÃO PROBATÓRIA COMPROMETIDA. GLOSA. PERTINÊNCIA.

É cabida a glosa de custos/despesas na tomada de serviços desprovidos de documentação de suporte aos lançamentos contábeis efetuados que reflita a realidade, mormente quando as notas fiscais foram emitidas por quem não executou os serviços contratados, por absoluta incapacidade operacional provada nos autos, e não se conhece o efetivo executor, tampouco por que se manteve oculto, tudo contando com a anuência, a conivência, ou com o descaso/desleixo, do contribuinte autuado.

ESTIMATIVA MENSAL. INADIMPLEMENTO. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. LEGALIDADE.

A partir do ano-calendário 2007, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece 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, não havendo que se falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em negar provimento ao recurso voluntário, nos seguintes termos: por unanimidade de votos, mantidas as exigências de IRPJ e de CSLL; e por voto de qualidade, mantidas as exigências das multas isoladas concomitantemente com a de ofício, vencidos os Conselheiros Cristiane Pires McNaughton, Gustavo Schneider Fossati e Gabriel Campelo de Carvalho, que afastavam as exigências das multas isoladas.

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires McNaughton, Cassiano Romulo Soares, Gustavo Schneider Fossati, Gabriel Campelo de Carvalho e Fernando Beltcher da Silva.

RELATÓRIO

Em desfavor do contribuinte em epígrafe foram lavrados autos de infração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, em razão de glosas de despesas na tomada de serviços incorridas em 2018, por ausência de prova das operações. Os tributos vieram acompanhados de juros e de multa de ofício de 75%.

Exigiram-se, também, multas isoladas, em decorrência de insuficiência de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL.

Por bem resumir o caso, transcrevo excertos do relatório do acórdão de primeira instância (grifos nossos):

As glosas de despesas [...] restringem-se aos serviços pretensamente prestados, que não se mostraram comprovados, creditados e pagos às pessoas jurídicas **TND NEGÓCIOS IMOBILIÁRIOS LTDA - TND**, CNPJ 10.140.873/0001-53 (e filiais) e **TCB NEGÓCIOS IMOBILIÁRIOS LTDA - TCB**, CNPJ 10.341.637/0004 48 (e filial 03).

As duas pessoas jurídicas, que seriam prestadoras de serviço como correspondentes à CEF, são controladas pela Construtora Tenda S.A. (99,99% do capital social).

Na relação de valores de remunerações pagas por serviços que teriam sido prestados pela TND e TCB [...] sobressaem os referentes a “FGTS DESLIGAMENTO-SIACI”, que representam mais de 95% dos valores recebidos pelas duas “correspondentes bancárias”.

[...] os serviços citados no item precedente referem-se a “propostas de financiamentos imobiliários com recursos oriundos do FGTS relativos a unidades de empreendimentos financiados pela CAIXA para as construtoras, ou seja, o desligamento dessas unidades do contrato de financiamento da construção do empreendimento e sua transferência para o mutuário final.” A CEF financiou a construção de empreendimentos sob responsabilidade, direta ou indireta (através de SPE), da Construtora Tenda e, posteriormente, pagou para duas pessoas jurídicas controladas pela construtora pelo “desligamento” do financiamento da construção para o mutuário final.

ANÁLISE ELEMENTOS DA TND NEGÓCIOS

A CEF disponibilizou o contrato de prestação de serviço e as notas fiscais a seguir, todas com discriminação do serviço de correspondência bancária:

- a) Estabelecimento 01: meses de abril, setembro, outubro e novembro de 2018;
- b) Estabelecimento 03: meses de abril a dezembro de 2018 (referente a novembro/2018);
- c) Estabelecimento 05: meses de maio e agosto de 2018 a janeiro de 2019 (referente a dezembro de 2018);
- d) Estabelecimento 09: meses de abril e novembro.

Com relação aos documentos fiscais, a IF (CEF) afirmou, em 18/10/2023, **que não localizou as notas fiscais dos meses não relacionados no item anterior.**

Na planilha do documento NFs TND, a fiscalização listou as notas fiscais apresentadas – com as informações das datas, números e valores – e os créditos/pagamentos em favor da empresa – informações das datas e valores. [...]

[...]

Verifica-se, a título de exemplo, no documento NFs TND, **que foram efetuados ao estabelecimento matriz da TND pagamentos em todos os meses do ano e a comprovação dos registros contábeis, com a apresentação das notas fiscais, ocorreu em apenas em cinco meses de 2018.**

A **descrição genérica do serviço**, correspondente bancário, não é suficiente para identificar a operação ou as operações formalizadas nas notas fiscais para caracterizá-las como documentos hábeis para comprovação do registro da despesa da prestação do serviço no caso sob análise. Nesse sentido, apenas as notas fiscais com a descrição clara do objeto dos serviços, individualizada e específica, atrai, para si, os efeitos do § 2º do artigo 9º do Decreto-Lei 1.598 que impõe à Fiscalização o ônus de comprovar a falsidade ou incorreção das informações contidas nos documentos apresentados pelo contribuinte.

A CEF apresentou uma planilha com as remunerações por pretensos serviços prestados pela correspondente; ela disponibilizou também uma outra tabela

com dados que representariam a relação de propostas de financiamento do serviço prestado pela TND (doc. TND Propostas). [...]

A apresentação da referida planilha não permite averiguar os componentes do montante faturado, sua natureza e como foi quantificado; o documento, considerando ser uma tabela elaborada pela fiscalizada, não é suficiente para comprovar o serviço tido por contratado e a dedutibilidade dos dispêndios realizados pela IF (CEF).

A Caixa, por outro lado, deixou de apresentar a relação com a identificação das pessoas naturais integrantes da equipe do correspondente responsáveis pelos atendimentos aos clientes da CEF que teriam contratado o financiamento imobiliário. A fiscalização solicitou essa informação nos itens 13 do TIF nº 05, item 5 do TIF nº 06 e item 1 do TIF nº 07. Essa informação é obrigatória nos termos do item 11 da Resolução nº 3.954.

[...]

Confirmando: a informação das pessoas naturais que prestaram o atendimento aos clientes finais da caixa é condição para caracterização e comprovação do serviço de correspondentes bancários prestado por pessoas jurídicas, conforme a norma do Banco Central.

A CEF, além de deixar de apresentar a informação requisitada por três vezes pela fiscalização, não fez qualquer menção ao que foi solicitado nas respostas aos Termos de números 05 e 06. Apenas na resposta ao TIF nº 7, em 18/10/2023, ela afirmou que não localizou as informações que responderiam o questionamento fiscal.

O procedimento adotado pela autuada, negativa da apresentação da informação, se justifica, principalmente, a partir de consulta realizada pela fiscalização das informações prestadas pela TND em GFIP e DIRF.

A TND não informou nenhum trabalhador, empregado ou contribuinte individual, nas GFIPs encaminhadas no ano de 2018. Ratifica-se nenhum dos quatro estabelecimentos da TND listados (estabelecimentos 01, 03, 05 e 09) prestou informação em GFIP no ano auditado.

A pessoa jurídica, também, **não prestou informações de pagamentos em DIRF**, seja no estabelecimento da matriz seja nos estabelecimentos das filiais.

A comprovação das pessoas físicas que integrariam a equipe de correspondente bancário que teria prestado o serviço à Caixa é condição para dedutibilidade da despesa de correspondente bancário, pois é a pessoa natural que, efetivamente, intermedia a operação entre o consumidor e a instituição financeira.

Considerando os fatos expostos, **não é possível concluir sobre o preenchimento das condições de dedutibilidade dos pagamentos realizados em favor da TND**, na forma prevista no art. 299 do RIR/99 (art. 311 do RIR/18). Ratifica-se que o

serviço de correspondente prescinde do registro formal de pessoas físicas aptas a executarem efetivamente o serviço em favor da contratante, no caso a Caixa.

Ademais, conforme descrito, a Caixa deixou de apresentar as notas fiscais e não comprovou nem mesmo a prestação dos serviços referentes aos créditos/pagamentos listados na sequência (doc. NFs TND) e, nesses casos, a escrituração não serve como prova a favor da IF da despesa lançada, nos termos do art. 923 do RIR/99 (art. 967 do RIR/18):

- a) Estabelecimento 01: meses de janeiro a março, maio a agosto e dezembro;
- b) Estabelecimento 03: meses de janeiro a março e dezembro;
- c) Estabelecimento 05: meses de janeiro a março, maio, junho e dezembro;
- d) Estabelecimento 09: meses de janeiro a março, maio a outubro e dezembro.

Pelos fatos expostos, os créditos/pagamentos lançados como despesa de serviços prestados pela TND na conta 819999009 - DESP C/REMUNERACAO AO CORRESP NO PAIS RUB 560518 foram glosados pela fiscalização.

ANÁLISE ELEMENTOS DA TCB NEGÓCIOS

A situação da TCB é semelhante ao caso analisado da TND. Os documentos disponibilizados referentes a TCB – relação de pagamentos e contrato de prestação de serviço – estão anexados aos autos.

Uma das diferenças nos fatos apurados em relação à pretensa prestação de serviço pela TCB é que **a Caixa não apresentou nenhuma das notas fiscais que formalizaria os serviços prestados pelos estabelecimentos 03 e 04** da prestadora. Insista-se: a fiscalizada não apresentou nem mesmo os documentos que dariam sustentação aos registros contábeis de despesas relacionados à TCB.

A IF (CEF) fiscalizada **não apresentou nem mesmo a relação de proposta de financiamento** que, no caso da TND, entendeu comprovar a efetividade da prestação do serviço.

Os demais fatos mencionados na análise da TND se repetiram na TCB, incluindo a **falta de apresentação, pela Caixa, dos nomes dos integrantes da equipe da correspondente e a falta de informação, pela pretensa prestadora, em GFIP e DIRF de possíveis trabalhadores que realizariam o serviço em favor da IF atuada.**

A conclusão quanto a glosa da despesa não poderia ser diferente, considerando a impossibilidade da conclusão sobre a dedutibilidade da mesma e, antes disso, a total falta de comprovação do serviço registrado na escrituração contábil.

Notificada das exigências, a CEF as impugnou e, posteriormente, juntou mais documentos de instrução.

A defesa se centrou nos seguintes aspectos:

- a) nos termos da Resolução CMN nº 3.954/2011, a relação obrigacional estabelecida entre a CAIXA e os correspondentes pressupõe um contrato de prestação de serviços, contendo os elementos dispostos na norma, e que a exigência, dentre outras, de estabelecer vínculo de emprego (ou de outra espécie) com as pessoas naturais integrantes da sua equipe, envolvidas no atendimento a clientes e usuários, é dirigida aos correspondentes bancários (TND e TCB), não à contratante (CEF);
- b) inexistiria obrigação tributária acessória imputável à CEF de apresentação de relação com identificação das pessoas naturais integrantes da equipe de correspondentes;
- c) no curso do procedimento fiscal, a CEF não logrou êxito em localizar todas as notas fiscais, mas apresentou documentação alternativa que, no seu entender, daria o necessário suporte probatório (contratos de prestação de serviços, planilhas e telas do SITAE – Sistema de Tratamento de Transações Externas, as quais discriminam o nome do prestador, o período, bem como o total das tarifas para cada serviço individualmente considerado);
- d) a menção a serviços de correspondente bancário nas notas que localizou bastaria, não havendo que se falar em descrição genérica;
- e) a autoridade fiscal não teceu qualquer consideração acerca das telas do SITAE, cujos dados serviriam ao propósito invocado na acusação no que diz respeito às planilhas com listagem dos pagamentos efetuados aos correspondentes, de que a partir destas não seria possível *averiguar os componentes do montante faturado, sua natureza e como foi quantificado*;
- f) é possível a comprovação do fato alegado por outros meios, não se resumindo às respectivas notas fiscais (*liberdade dos meios de prova*);
- g) seria indevida a cumulação de exigência de multas isoladas e de ofício; e
- h) não se admitiria a exigência da multa isolada após o encerramento do correspondente ano-calendário.

Os elementos de instrução, apresentados pelo contribuinte na (e após a) impugnação, tratam-se de: contratos, resultantes de propostas encaminhadas pelos correspondentes bancários; relatórios SITAE, descrevendo as remunerações pagas a cada correspondente; extratos, com registro dos créditos de remuneração em favor dos correspondentes; e notas fiscais emitidas por TCB e por TND, fazendo com que todos os documentos dessa natureza, emitidos pelos correspondentes, alusivos aos serviços tomados em 2018, passassem a constar dos autos.

O colegiado de primeiro grau julgou a impugnação improcedente, havendo dissenso apenas no tocante ao conhecimento de documentação apresentada extemporaneamente e à

exigência de multas isoladas concomitantemente com a de ofício. A decisão recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2018

INSTRUÇÃO PROBATÓRIA EXTEMPORÂNEA. ANTES DA DECISÃO ADMINISTRATIVA. VALIDADE.

A apreciação de provas carreadas para os autos até a data da decisão deste órgão julgador é inafastável tendo em conta que o processo administrativo fiscal se insere no conjunto das medidas de autocontrole da legalidade do ato administrativo, e não há interesse subjetivo da Fazenda Nacional nas questões a serem dirimidas, mas na certeza da validade jurídica do ato praticado pela autoridade administrativa.

Segundo o princípio da verdade material, é dever da autoridade julgadora atentar para todas as provas e fatos de que tenha conhecimento, ou mesmo determinar a produção de provas, necessárias a formação de sua convicção (art. 29 do Decreto nº 70.235/1972) acerca da ocorrência do fato jurídico tributário, imputado ao contribuinte no lançamento.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018

GLOSA DE DESPESAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO COMPROVAÇÃO.

Para se comprovar uma despesa com prestação de serviço, de modo a torná-la dedutível, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. Para tanto, é indispensável comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido. Cabível a glosa, em razão da falta de apresentação, pelo interessado, de documentos hábeis, como contratos, relatórios, declarações de terceiros (clientes) beneficiários dos serviços e outros, sue [sic] comprovem a efetiva prestação dos serviços efetuados a seus clientes por terceiros contratados (correspondentes bancários).

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2018

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE.

Aplica-se aos autos de infração decorrentes, no que couber, a decisão adotada no julgamento do auto de infração matriz, em razão da coincidência de elementos de convicção presentes em ambos os lançamentos (matriz e decorrentes).

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2018

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488 de 15 de junho de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável; a redação alterada é direta e impositiva ao afirmar que "serão aplicadas as seguintes multas".

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

Cabível a multa exigida isoladamente, quando a pessoa jurídica sujeita ao pagamento mensal do IRPJ e de CSLL, determinada sobre a base de cálculo estimada, deixar de efetuar o seu recolhimento. A referida multa é aplicável ainda que a falta seja detectada após o término do ano-calendário.

Regularmente notificada da decisão, a CEF dela recorreu ao CARF no trintídio legal, reiterando a defesa lançada na impugnação e correlacionando, em anexo ao Recurso Voluntário, as notas fiscais emitidas por estabelecimentos dos correspondentes bancários com os pagamentos em benefício deles efetuados, líquidos dos tributos retidos na fonte.

Pede provimento.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Fernando Beltcher da Silva**, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, pelo que dele se conhece.

O procedimento fiscal foi inaugurado em novembro de 2021 e encerrado em 1º de dezembro de 2023.

Nesse interregno, a fiscalizada foi intimada (TIF nº 6), em agosto de 2023, a apresentar, dentre outros elementos, documentos que comprovassem que a TND e a TCB prestaram serviços de "FGTS DESLIGAMENTO – SIACI" como correspondente - com pagamento em janeiro de 2018, com o recebimento de "propostas de financiamentos imobiliários com recursos oriundos do FGTS" (resposta à fiscalização em 31/05/2023).

A fiscalizada forneceu, então, planilha denominada TND PROPOSTAS, anexada aos autos mediante termo de fl. 165. Nada a tal título trouxe a respeito da TCB, mas há um vasto acervo processual que, à primeira vista, demonstraria a atuação desta correspondente, tal qual a da outra.

Referida planilha, que se resume a janeiro de 2018 (pois a intimação se restringiu àquele período), lista 729 operações distintas, com contratos distintos, aparentemente celebrados com centenas de pessoas físicas.

A autuada instruiu sua impugnação com alguns dos contratos firmados entre a CONSTRUTORA TENDA S.A. (vendedora), pessoas físicas (compradoras e devedoras fiduciárias) e CEF (credora fiduciária).

A juízo deste relator, CEF demonstrou que se perseguiu o cumprimento do objeto da contratação formal das correspondentes bancárias e haver efetivamente suportado o ônus das despesas incorridas e contabilizadas, inclusive mediante esmerada correlação entre notas fiscais emitidas e pagamentos efetuados.

Apenas uma questão não foi esclarecida: quem efetivamente executou os serviços formalmente contratados entre CEF-TND e CEF-TCB, dada a incapacidade operacional das correspondentes bancárias?

TND e TCB nada informaram em GFIP e DIRF.

Como visto no relatório, CEF foi intimada, em três ocasiões, a fornecer *relação com a identificação das pessoas naturais integrantes da equipe do correspondente responsáveis pelos atendimentos aos clientes da CEF que teriam contratado o financiamento imobiliário*. CEF não cumpriu essa exigência no curso da ação fiscal, nem trouxe esses dados no contencioso.

Como TND e TCB poderiam prestar atendimento, como **braço da CEF**, a um sem-número de clientes nessas condições (sem corpo funcional, sem pagamento algum a quem quer que seja)?

Os contratos firmados entre CEF e as correspondentes (fls. 41/74 e 80 a 121) traziam como objeto a contratação para a **prestação de serviços em nome da CAIXA**, em conformidade com a Circular BACEN nº 2.978, de 19.04.2000, Resolução CMN nº 3.954, de 24.02.2011, e suas alterações.

A Cláusula Terceira dos instrumentos contratuais obrigava as correspondentes a informarem à instituição financeira a identificação do integrante da equipe da contratada que prestara o atendimento ao cliente, para aprovação da respectiva operação.

Se, para prestar o serviço, a correspondente deveria estabelecer vínculo empregatício (ou de outra natureza) com as pessoas físicas que atenderiam os clientes (art. 10 da Resolução CMN nº 3954/2011), **com mais razão** a instituição financeira contratante deveria atuar com o devido zelo, para se certificar de que tal requisito fora atendido.

A meu ver, as partes solidariamente se obrigam na coleta/fornecimento das informações alusivas aos colaboradores da correspondente e, para longe de qualquer dúvida, era **mandatório** a CEF exigir tais dados, inclusive em razão dos termos avençados nos contratos de prestação de serviços em questão, sob pena de desaprovação da operação com o cliente (adquirente/devedor fiduciário/mutuário).

Assim, o que emerge do caso é que a CEF anuiu em formalmente contratar quem sabidamente não reunia capacidade para executar os serviços, ou, no mínimo, faltou ao compromisso de agir diligentemente. Por quê? Não se sabe. Para ocultar quem? Também não se sabe.

Se as notas fiscais foram emitidas por quem sabidamente não prestou os serviços, se os pagamentos foram deliberadamente efetuados a quem não prestou os serviços, não se enquadrando a CEF na figura de mero “terceiro de boa-fé”, resta confirmar a glosa, porquanto essa **documentação juntada aos autos não espelha a realidade**, não sendo, nessas condições, usuais ou normais as despesas correlatas (art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964).

Mantidas, portanto, as exigências de IRPJ e de CSLL.

Quanto às multas isoladas, exigidas por inadimplemento de estimativas mensais, concomitantemente com a de multa de ofício, é bem verdade que diversas decisões do CARF caminhavam no sentido pretendido pelo contribuinte, a ponto de a compreensão resultar na edição da Súmula CARF nº 105.

Ocorre que a base legal das penalidades (de ofício e isolada) sofreu sensível alteração, passando a ser contundente quanto à determinação das exigências (grifos nossos):

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

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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

[...]

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.

Há considerável parcela dos Conselheiros que entende que o racional da Súmula CARF nº 105 deve prevalecer, independentemente da redação acima descrita promovida pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante de projeto de conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007.

Respeitosamente, discordo.

O contribuinte **optou** pela apuração anual do IRPJ. Tal **escolha** traz consigo a **obrigação** de antecipar mensalmente a exação, sob o rótulo de estimativa. O não cumprimento deste dever carrega consigo uma sanção legalmente prevista, ainda que a pessoa jurídica apure base de cálculo negativa da contribuição no encerramento do exercício (Súmula CARF nº 178).

Verificada a transgressão, incumbe à autoridade fiscal a aplicação da penalidade, pois a atividade administrativa de lançamento é plenamente vinculada, sob pena de responsabilização funcional (art. 142 do Código Tributário Nacional).

As multas de ofício e isolada incidem em circunstâncias completamente distintas, ocorridas em momentos distintos, e são calculadas de modos diversos. Não há identidade de hipótese de incidência, de temporalidade, de base imponível, nem mesmo de alíquota.

Considerada a alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sobrevieram incontáveis julgados deste Conselho em sentido contrário ao almejado pela Recorrente. Trago exemplos:

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

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO A PARTIR DE 2007. LEGALIDADE.

A partir do ano-calendário 2007, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". **[Acórdão nº 9101-006.602, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais]**

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

Ano-calendário: 2007

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO A PARTIR DE 2007. EXIGÊNCIA DEPOIS DO ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. LEGALIDADE.

A partir do ano-calendário 2007, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece 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, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário. **[Acórdão nº 9101-006.543, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais]**

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

[...]

IRPJ E CSLL. MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO ENCERRADO. POSSIBILIDADE.

A lei autoriza a imposição de multa isolada sobre a falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais após encerrado o ano-calendário, não se confundindo esta penalidade com a multa de ofício sobre o imposto devido apurado no encerramento do período. A lei ainda estabelece 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, não havendo impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTO DEVIDO. POSSIBILIDADE.

A multa exigida isoladamente sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais é de natureza diversa da multa proporcional incidente sobre a insuficiência de recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, no regime do lucro real anual. A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória no 351/2007 (posteriormente convertida na Lei no 11.488/2007) no art. 44 da Lei no 9.430/1996 deixa clara a possibilidade de aplicação de ambas as penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. No caso em análise, não se aplica a Súmula CARF no 105, pois a multa isolada foi exigida após as alterações promovidas pela referida Medida Provisória no 351/2007. **[Acórdão nº 9303-014.450, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais]**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2004

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE, PARA FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

O disposto na Súmula nº 105 do CARF, que diz que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício, aplica-se somente aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, que foi alterada pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007. Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, em sua nova redação, 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 estimativas mensais, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa

para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. **[Acórdão nº 9303-010.833, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais]**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2007

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

No caso de falta de recolhimento de estimativa mensal, o art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, com alterações promovidas pela Lei nº 11.488 de 2007, prevê a imposição de multa de 50%, mesmo no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, sendo exigida isoladamente, de modo que pode ser exigida mesmo após o encerramento do exercício. Tal entendimento está expresso na súmula CARF nº 178.

[...]

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A partir do ano-calendário 2007, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece 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, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário. **[Acórdão nº 1001-002.943, da 1ª Turma Extraordinária/1ª Seção de Julgamento, relatoria do Conselheiro Sidnei de Sousa Pereira]**

Assim, descabida a alegação de indevida concomitância, bem como da aplicação do princípio penal da consunção.

Quanto à lavratura indevida da exigência após o encerramento do ano-calendário, também não acolho o argumento da Recorrente.

A insuficiência de recolhimento de estimativa atrai a aplicação da penalidade ainda que o contribuinte levante prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa no ano-calendário, nos termos da alínea "b" do inciso II do **caput** do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. E, nessa toada, vale colacionar o verbete da Súmula CARF nº 178, também vinculante:

Súmula CARF nº 178

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

A 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).

Acórdãos Precedentes: 9101-003.353, 9101-005.362, 9101-005.078, 9101-004.290, 9101-004.320, 9101-004.416, 9101-004.544, 9101-002.777, 1802-00.572, 1202-000.732, 1401-00.361, 1101-00.255 e 1301-001.787.

A lei que instituiu a multa em questão não condicionou o lançamento a um aspecto temporal qualquer. Há que ser observada, apenas, a regra decadencial aplicável, disposta no Código Tributário Nacional, qual seja, o inciso I do art. 173 do Códex. Nesse sentido, invoco a vinculante Súmula CARF nº 104:

Súmula CARF nº 104

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014

Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

9101-001.861, de 30/01/2014; 1102-000.824, 04/12/2012; 1402-01.217, de 04/10/2012; 1401-000.804, de 12/06/2012; 1202-00.658, de 16/01/2012; 1301-00.503, de 23/02/2011; 1402-00.219, de 06/07/2010; 1803-00.426, de 20/05/2010; 198-00.101, de 30/01/2009; 195-0.125, de 10/12/2008; 193-00.017, de 13/10/2008; 101-96.215, de 14/06/2007; CSRF/01-05.653, de 27/03/2007

Mantêm-se, com isso, as multas isoladas exigidas.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva