



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10920.004625/2010-01
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-010.932 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 10 de novembro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LUNELLI COMÉRCIO DO VESTUÁRIO LTDA.

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

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

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

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.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

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 dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello (relatora), que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL, com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 256/2009, então vigente, buscando a reforma do **Acórdão n. 1402001.333**, proferido pela 2.ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1.ª Seção de Julgamento, de 06 de março de 2013, através do qual foi dado provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a multa isolada, recebendo a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

ÁGIO. DEDUÇÃO. REQUISITOS FORMAIS APARENTEMENTE PREENCHIDOS. NECESSIDADE DE AVALIAR A MATERIALIDADE DOS ELEMENTOS CARACTERIZADORES DO ÁGIO. O ágio se caracteriza pela diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido na época da aquisição (art. 20, II, do DL 1.598, de 1.977).

A transferência de ações da empresa investidora para a empresa investida e posterior incorporação desta pela primeira, sem que a incorporadora nada tenha desembolsado, não materializa pagamento a maior, que é elemento essencial à caracterização do ágio.

Para dedução do ágio como despesa em empresa que adquire participação societária, são necessários mais do que registros contábeis e atos contratuais formalmente perfeitos. É imprescindível a materialidade do ágio, isto é, um desembolso por quem adquire. Não se concebe como despesa dedutível o ágio decorrente de atos societários ou reorganizações empresariais onde quem se beneficia nada desembolsou, quer seja em espécie quer seja em bens representativos de valor econômico. No caso concreto, quer nas empresas incorporadas, quer na empresa incorporadora, não houve pagamento pela aquisição. Assim, descaracterizada a materialidade do ágio.

MULTA ISOLADA. ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. LANÇAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO ACRESCIDO DE MULTA DE OFÍCIO E DE MULTA ISOLADA EM RELAÇÃO ÀS ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. A multa isolada é sanção aplicável nos casos em que o sujeito passivo, no decorrer do ano-calendário, deixar de recolher o valor devido a título de estimativas ou carnê-leão. Encerrado o ano-calendário não há o que se falar em recolhimento de carnê-leão ou de estimativa, mas sim no efetivo imposto devido. Nas situações em que o sujeito passivo, de forma espontânea, oferecer os rendimentos ou lucros à tributação, acompanhado do pagamento dos tributos e juros, aplica-se o instituto da denúncia espontânea previsto no disposto no artigo 138 do CTN. Nos casos de omissão, verificada a infração, apura-se a base de

cálculo e sobre o montante dos tributos devidos aplica-se a multa de ofício, sendo incabível a exigência da multa isolada cumulada com a multa de ofício.

A alteração do artigo 44, II, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, resultante da conversão da Medida Provisória 351, de 2007, não teve o condão de cumular a multa de ofício com a multa isolada, mas sim reduzir o percentual desta, quando devida, por se tratar de infração de menor gravidade. Ademais, o item 8 da exposição de motivos da citada Medida Provisória fala em “multa lançada isoladamente nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa.” Assim, se estamos falando de multa isolada ela não pode ser cumulada com outra multa, sendo a primeira exigida, no decorrer do ano-calendário, nas circunstâncias em que o contribuinte deixar de recolher os valores devidos a título carnê-leão ou de estimativas e a segunda quando verificado omissão após o período de apuração e prazo para entrega da declaração.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido.

A decisão de recurso voluntário foi rerratificada pelo **Acórdão de Embargos nº 1402-002.828**, de 25 de janeiro de 2018, que deu provimento aos embargos de declaração opostos pelo Contribuinte, sem atribuição de efeitos infringentes, para suprir a omissão apontada. O julgado foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

No regime de tributação referente ao lucro real anual, o fato gerador aperfeiçoa-se apenas em 31 de dezembro do ano corrente, conforme previsto no art. 2º, § 3º da Lei nº 9.430, de 1996. Sendo o primeiro período objeto de lançamentos o ano-calendário de 2005, a decadência consuma-se em 31/12/2010. Cientificada a embargante em 01/12/2010, não há que se falar em decadência.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Não resignada com a parte do acórdão que lhe foi desfavorável, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial alegando divergência jurisprudencial com relação à aplicação da multa de ofício cumulada com a multa isolada prevista para penalizar o contribuinte que não cumpre a sistemática de recolhimento mensal do tributo com base no regime de estimativa, defendendo que a Súmula CARF nº 105 é aplicável apenas até o ano-calendário de 2006. Para comprovar o dissenso interpretativo, colacionou como paradigmas os acórdãos nº 1401 -000.761 e 9101-00.947.

Foi dado seguimento ao recurso especial, nos termos do despacho S/Nº, de 30 de junho de 2015, proferido pelo Presidente da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, por entender como comprovada a divergência jurisprudencial.

De outro lado, o Contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial, requerendo 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 pela Fazenda Nacional atende aos requisitos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 e junho de 2015 (anterior Portaria MF nº 256/2009), devendo, portanto, ter prosseguimento.

2 Mérito

No mérito, a Fazenda Nacional insurge-se quanto ao entendimento do acórdão recorrido quanto ao afastamento da exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, concomitantemente com a multa de ofício, para os valores lançados nos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007.

Com relação às exigências relativas aos anos-calendário de 2005 e 2006, a questão encontra-se pacificada na Súmula CARF nº 105, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 105

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.

Acórdãos Precedentes:

9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012

Portanto, inequívoco o provimento ao recurso especial da Contribuinte para reconhecer a impossibilidade de cumulação da multa isolada e da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSL nos anos-calendário de 2005 e 2006.

Quanto ao ano-calendário de 2007, também objeto do presente recurso, igualmente se entende por afastar a aplicação da multa isolada cumulada com a multa de ofício, em razão dos bem expostos argumentos no voto vencedor do Acórdão nº 9101-005.080, de relatoria do Ilustre Conselheiro Caio César Nader Quintella, que reflete o entendimento desta relatora para o caso em apreço, nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.

É certo que o cerne decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela coexistência de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da consunção (ou da absorção) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

[...]

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à concomitância. Por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao Recurso Especial, vencidos os conselheiros Andréa Duek Simantob (relatora), André Mendes Moura, Edeli Pereira Bessa e Viviane Vidal Wagner, que lhe deram provimento parcial. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Livia De Carli Germano. Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Suplente Convocado) não votou nesse julgamento, por se tratar de questão já votada pelo conselheiro André Mendes de Moura na reunião anterior.

Da fundamentação do voto vencedor, extrai-se os seguintes argumentos:

[...]

O tema da aplicação cumulada das multas isoladas e de ofício vem sendo largamente discutido no âmbito do contencioso administrativo tributário federal há décadas, sendo, inclusive, objeto da Súmula CARF nº 105, verbete este que exprime a posição institucionalmente pacificada sobre a matéria. Confira-se o teor do entendimento sumulado:

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.

Ocorre que, entende a I. Relatora que a Súmula CARF nº 105 aplicar-se-ia apenas aos fatos jurídicos ocorridos antes do ano-calendário de 2007, em face de alteração legislativa promovida àquele tempo no art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 11.488/2007, que acabou revogando o inciso IV do seu §1º, expressamente mencionado na referida súmula.

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar a geografia das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e deslocou o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da coexistência de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF nº 105):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

NULIDADE DA DECISÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A garantia constitucional de ampla defesa, no processo administrativo fiscal, está assegurada pelo direito de o contribuinte ter vista dos autos, apresentar impugnação, interpor recursos administrativos, apresentar todas as provas admitidas em direito e

solicitar diligência ou perícia. Não caracteriza cerceamento do direito de defesa o indeferimento de perícia, eis que a sua realização é providência determinada em função do juízo formulado pela autoridade julgadora, ex vi do disposto no art. 18, do Decreto 70.235, de 1972.

OMISSÃO DE RECEITAS. NOTAS FISCAIS DE SAÍDA E CUPONS FISCAIS. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO.

Não comprovado que as notas fiscais de saída e cupons fiscais correspondem a uma mesma operação, resta configurada a omissão de receitas.

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (destacamos)

Como se observa, o efetivo cerne decisório foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.

Ao passo que as estimativas representam um simples adiantamento de tributo que tem seu fato gerador ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa antecipação mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o ius puniendi (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular dano ao Erário (do ponto de vista material), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o princípio da absorção ou da consunção, visando repelir esse bis in idem, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra.

Frise-se que, per si, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva cumulação, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada consequência, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que reconhecimento de situação antijurídica não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do

corolário da consunção, para fazer cessar o bis in idem, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos fatos geradores colhidos no lançamento de ofício.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial em relação à matéria conhecida, para cancelar as multas isoladas aplicadas nos anos-calendários de 2006 e 2007, indiscriminadamente, referentes à falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL.

[...]

(grifo nosso)

Portanto, mantém-se o afastamento da cumulação das multas isolada e de ofício também para os períodos de apuração posteriores a maio de 2007.

3 Dispositivo

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Redator designado.

Com o devido respeito ao voto da ilustre relatora, discordo de seu entendimento quanto a impossibilidade de aplicação da multa isolada, por falta de recolhimento das estimativas do IRPJ, em relação ao ano calendário de 2007.

Importante destacar que foram aplicadas multas isoladas em relação aos anos-calendários 2005, 2006 e 2007, porém a insurgência do recurso especial refere-se somente ao ano-calendário de 2007, vez que para os anos-calendários 2005 e 2006 aplica-se a Súmula CARF Nº 105. Porém, o acórdão recorrido, bem como a ilustre relatora do presente voto, entendem que

seriam aplicáveis a partir do ano-calendário de 2007, os mesmos princípios que culminaram na elaboração da súmula CARF nº 105. Entenderam que não houve qualquer alteração legislativa com o advento da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007.

Discorda-se desse entendimento. Não se aplica princípios, quando a lei é expressa, não cabendo ao CARF afastar a aplicação do diploma legal.

Com base no § 1º do art. 50 da Lei nº 9784/99, adoto como razões de decidir, o voto do ilustre ex-conselheiro André Mendes de Moura, no acórdão nº 9101-004.593, proferido em sessão de 05/12/2019, abaixo transcrito:

(...)

A matéria devolvida consiste em analisar a possibilidade de imputação de multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativas mensais, quando é lavrado auto de infração com lançamento do valor principal de tributo acompanhado de multa de ofício.

A princípio, vale discorrer sobre o lucro real, um dos regimes de tributação existentes no sistema tributário, atualmente regido pela Lei nº 9.430, de 1996, aplicado a partir do ano-calendário de 1997:

Capítulo I

IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA

Seção I

Apuração da Base de Cálculo

Período de Apuração Trimestral

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas **será determinado com base no lucro real**, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei. (grifei)

No lucro real, pode-se optar pelo regime de apuração trimestral ou anual. Vale reforçar que é uma **opção** do contribuinte aderir ao regime anual ou trimestral.

E, no caso do regime anual, a lei é expressa ao dispor sobre a apuração de **estimativas mensais**. Transcrevo redação vigente à época dos fatos geradores objeto da autuação:

(Lei nº 9.430, de 1996)

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a **tributação com base no lucro real** poderá optar pelo **pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada**, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto

nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

.....
Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

Art. 35. **A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês**, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.

Observa-se, portanto, com base em lei, a obrigatoriedade de a contribuinte optante pelo regime de lucro real anual, apurar, mensalmente, imposto devido, a partir de base de cálculo estimada com base na receita bruta, ou por balanço ou balancete mensal, esta que, inclusive, prevê a suspensão ou redução do pagamento do imposto na hipótese em que o valor acumulado já pago excede o valor de imposto apurado ao final do mês.

Contudo, a hipótese de não pagamento de estimativa deve atender aos comandos legais, no sentido de que os balanços ou balancetes deverão ser levantados com **observância das leis comerciais e fiscais** e transcritos no livro Diário.

Trata-se de obrigação imposta ao contribuinte que optar pelo regime do lucro real anual. E o legislador, com o objetivo de tutelar a conduta legal, dispôs penalidade, **a multa isolada**, para o seu descumprimento. No caso, a prevista no art. 44 da mesma Lei nº 9.430, de 1996 (redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007):

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;**

(...)

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. (grifei)

A sanção imposta pelo sistema é claríssima: caso descumprido o pagamento da estimativa mensal, cabe imputação de multa isolada, sobre a totalidade (caso em que

não se pagou nada a título de estimativa mensal) ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário.

A sanção tem base legal.

E expressamente dispõe que é cabível ainda que a pessoa jurídica **tenha apurado prejuízo fiscal (IRPJ) ou base de cálculo negativa de CSLL**. Na mesma medida, não estabelece qualquer restrição para o lançamento da **multa isolada** após o encerramento do ano-calendário. Vale esclarecer que, no decorrer do ano-calendário, o lançamento fiscal que caberia seria o incidente sobre o **valor principal** da estimativa mensal. Por sua vez, aqui se fala sobre o lançamento de **multa isolada** incidente sobre o valor principal, no percentual de 50%. E, nesse caso, a legislação não deixa dúvidas sobre materialidade do lançamento.

E a nova redação dada pela MP nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, 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**. As hipóteses de incidência que ensejam a imposição das penalidades da multa de ofício e da multa isolada em razão da falta de pagamento da estimativa são distintas, cada qual tratada em inciso próprio no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Nesse contexto, não há que se falar na aplicação do disposto na Súmula nº 105 do CARF, que se aplica 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 precisamente pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007.

Observa-se que os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tratam 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. Por sua vez, a multa isolada é apurada conforme balancetes elaborados **mês a mês** ou, ainda, mediante receita bruta acumulada **mensalmente**. Ou seja, são **materialidades independentes**, não havendo que se falar em concomitância.

Portanto, não há reparos ao procedimento adotado pela autoridade fiscal. Não há que se falar em concomitância nos lançamentos de multa isolada por estimativa mensal e multa de ofício.

(...)

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal