



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10166.726982/2014-38
ACÓRDÃO	1101-002.143 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CB DIGITAL S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA. INAPLICABILIDADE.

É inaplicável a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas quando há concomitância com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ajuste anual, mesmo após a vigência da nova redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, dada pela Lei nº 11.488/2007.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2011

NULIDADE. LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos moldes da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

PAF. APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos dos artigos 98 e 123, e parágrafos, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, c/c a Súmula nº 2, às instâncias administrativas não compete apreciar questões de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente, por extrapolar os limites de sua competência.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

O decidido para o lançamento matriz de IRPJ estende-se às autuações que com ele compartilham os mesmos fundamentos de fato e de direito, sobretudo inexistindo razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso, em face do nexo de causa e efeito que os vincula.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator, para afastar a multa isolada por concomitância. Vencido o conselheiro Edmilson Borges Gomes que negava provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Diljese de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Edmilson Borges Gomes, Jeferson Teodorovicz, Roney Sandro Freire Correa, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira, Efigênio de Freitas Junior (Presidente).

RELATÓRIO

CB DIGITAL S/A, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrados Autos de Infração, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, decorrentes da constatação de omissão de receitas da atividade, além de Multa Isolada por insuficiência de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre base de cálculo estimada, consoante infrações abaixo listadas, em relação ao ano-calendário 2011, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 03/12, Termo de Verificação Fiscal, de e-fls. 13/15, e demais documentos que instruem o processo, como segue:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

0001 IRPJ NÃO DECLARADO
AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO OU DECLARAÇÃO INEXATA

Ausência de declaração e/ou declaração inexata detectado pelo confronto dos valores declarados na DIPJ, na DCTF, Sinal e Perd/Comp, gerando falta/insuficiência de recolhimentos do imposto, conforme Termo de Verificação Fiscal - TVF em anexo.

Fato Gerador	Imposto (R\$)	Multa (%)
31/12/2011	9.044,92	75,00

[...]

0002 MULTA OU JUROS ISOLADOS
FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

Fato Gerador	Multa
28/02/2011	1.132,46
30/06/2011	4.096,85
31/08/2011	22.934,10
31/12/2011	171.070,84

Após regular processamento, a contribuinte foi cientificada dos Autos de Infração em 28/08/2014 (AR e-fl. 21) e interpôs impugnação, de e-fls. 193/214, a qual fora julgada improcedente pela 1ª Turma da DRJ02 em Belém/PA, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 01-37.628, de 13 de fevereiro de 2020, de e-fls. 267/290, com a seguinte ementa:

“Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 2011

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE. Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. AMPLA DEFESA. IMPUGNAÇÃO.

Os procedimentos da autoridade fiscalizadora têm natureza inquisitória não se sujeitando ao contraditório os atos lavrados nesta fase. Somente depois de lavrado o auto de infração e instalado o litígio administrativo é que se pode falar em obediência aos ditames do princípio do contraditório e da ampla defesa. Ademais, após a ciência do auto de infração, com o litígio instaurado entre o fisco e o contribuinte, a legislação concede na fase impugnatória, ampla oportunidade para apresentação documentos e razões de fato e de direito.

ÔNUS DA PROVA. DISTRIBUIÇÃO. O ônus da prova existe afetando tanto o Fisco como o sujeito passivo. Não cabe a qualquer delas manter-se passiva, apenas alegando fatos que a favorecem, sem carrear provas que os sustentem. Assim, cabe ao Fisco produzir provas que sustentem os lançamentos efetuados, como, ao contribuinte as provas que se contraponham à ação fiscal.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO - EFEITO CONFISCATÓRIO.

Não há de se cogitar da materialização das hipóteses de confisco e de ofensa ao Princípio da Capacidade Contributiva quando os lançamentos se pautaram nos pressupostos jurídicos, declarados no enquadramento legal, e fáticos, esses coadunados com o conteúdo econômico das operações comerciais do contribuinte.

CONSTITUCIONALIDADE.

Escapa à competência da autoridade administrativa afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

PRECLUSÃO PROBATÓRIA. O prazo para apresentação da impugnação é de trinta dias contados da ciência do lançamento. A apresentação extemporânea de novos argumentos e/ou provas por parte do sujeito passivo deve estar fundamentada na força maior ou na superveniência de fato ou direito.

PAF. PERÍCIA E DILIGÊNCIA. Descabe a realização de diligência ou perícia quando presentes nos autos os elementos necessários e suficientes à dissolução do litígio administrativo.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

São improficuos os julgados administrativos trazidos pelo sujeito passivo, pois tais decisões não constituem normas complementares do Direito Tributário, já que foram proferidas por órgãos colegiados sem, entretanto, uma lei que lhes atribuisse eficácia normativa, na forma do art. 100, II, do Código Tributário Nacional.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS. As decisões judiciais, com efeito inter partes, não podem ser aplicadas a outros casos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Irresignada, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, de e-fls. 299/314, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Preliminarmente, pretende seja decretada a nulidade do feito, por entender que a autoridade lançadora, ao constituir o presente crédito tributário, não logrou motivar/comprovar os fatos alegados de forma clara e precisa na legislação de regência, sobretudo o próprio fato gerador do tributo, contrariando o princípio da verdade material, bem como o disposto no artigo 142 do CTN, em total preterição do direito de defesa e do contraditório da atuada, baseando os lançamentos em meras presunções.

Ainda em sede de preliminar, pugna pela decretação da nulidade do lançamento, por entender a autoridade fiscal *aplicou a multa isolada não se atentando para a legislação vigente, eivando o ato de vício insanável, quais sejam, erro no motivo e no objeto.*

No mérito, após breve relato das fases e fatos que permeiam a demanda, insurge-se contra a exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, opondo-se à cumulação das penalidades aplicadas, explicitando que a multa isolada incide sobre o valor da estimativa mensal não recolhida, enquanto que a multa de ofício incide sobre o total dos rendimentos omitidos não recolhidos pelo contribuinte, que por sua vez já abarca os valores das referidas estimativas.

Sustenta que, na hipótese em que seja aplicada a multa de ofício à falta de recolhimento do tributo apurado em lançamento, a ausência de anterior recolhimento mensal, por estimativa, do IRPJ ou da CSLL, não deve ocasionar a aplicação cumulativa da multa isolada, de modo a se evitar a dupla penalização sobre a mesma base de incidência.

Colaciona à peça recursal jurisprudência deste Tribunal a propósito da matéria, defendendo não haver se falar em aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado, tendo em vista tal fato constituir uma única hipótese de incidência da infração, devendo a cobrança da multa isolada ser, de plano, afastada.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados, rechaçando totalmente a exigência fiscal.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira**, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso voluntário e passo ao exame das alegações recursais.

Consoante se positiva dos autos, em face da contribuinte fora lavrado o presente lançamento, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, decorrentes da constatação de omissão de receitas da atividade, além de Multa Isolada por insuficiência de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre base de cálculo estimada, consoante infrações abaixo listadas, em relação ao ano-calendário 2011, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 03/12, Termo de Verificação Fiscal, de e-fls. 13/15, e demais documentos que instruem o processo, como segue:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

0001 IRPJ NÃO DECLARADO
AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO OU DECLARAÇÃO INEXATA

Ausência de declaração e/ou declaração inexata detectado pelo confronto dos valores declarados na DIPJ, na DCTF, Sinal e Perd/Comp, gerando falta/insuficiência de recolhimentos do imposto, conforme Termo de Verificação Fiscal - TVF em anexo.

Fato Gerador	Imposto (R\$)	Multa (%)
31/12/2011	9.044,92	75,00

[...]

0002 MULTA OU JUROS ISOLADOS
FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

Fato Gerador	Multa
28/02/2011	1.132,46
30/06/2011	4.096,85
31/08/2011	22.934,10
31/12/2011	171.070,84

Inconformada com a exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, a contribuinte interpôs impugnação, a qual fora julgada improcedente pelo Acórdão recorrido, e, posteriormente, recurso voluntário a este Tribunal, repisando basicamente as alegações de defesa, escorando sua pretensão nas razões de fato e de direito que passamos a contemplar.

PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO

Preliminarmente, pretende seja decretada a nulidade do feito, por entender que a autoridade lançadora, ao constituir o presente crédito tributário, não logrou motivar/comprovar os fatos alegados de forma clara e precisa na legislação de regência, sobretudo o próprio fato gerador do tributo, contrariando o princípio da verdade material, bem como o disposto no artigo 142 do CTN, em total preterição do direito de defesa e do contraditório da autuada, baseando os lançamentos em meras presunções.

A fazer prevalecer sua pretensão, pugna pela decretação da nulidade do lançamento, por entender a autoridade fiscal *aplicou a multa isolada não se atentando para a legislação vigente, eivando o ato de vício insanável, quais sejam, erro no motivo e no objeto.*

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pela contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o lançamento, corroborado pela decisão recorrida, apresenta-se incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhes deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com o presente lançamento. A simples leitura dos anexos da autuação, especialmente a “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”, Termo de Verificação Fiscal/Relatório Fiscal e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção do lançamento.

Consoante se positiva dos anexos encimados, a fiscalização ao promover o lançamento demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhes suportou, ou melhor, os fatos geradores dos tributos ora lançados e multas ora exigidas, não se cogitando na nulidade do procedimento.

Melhor elucidando, os cálculos dos valores objetos do lançamento foram extraídos das informações constantes dos sistemas fazendários, bem como dos demais documentos contábeis, fornecidos pela própria recorrente, rechaçando qualquer dúvida quanto à regularidade do procedimento adotado pelo fiscal autuante, como procura demonstrar à autuada, uma vez que agiu da melhor forma, com estrita observância à legislação de regência.

Mais a mais, a exemplo da defesa inaugural, a contribuinte em seu recurso voluntário não trouxe qualquer elemento de prova capaz de comprovar que o lançamento encontra-se maculado por vício em sua formalidade e/ou materialidade, escorando seu pleito em simples arrazoado desprovido de demonstração do sustentado.

Neste contexto, não há se falar em nulidade do procedimento eleito pela autoridade fazendária ao promover o lançamento, uma vez ter observado precisamente os requisitos estabelecidos pelos dispositivos legais que regulamentam a matéria.

MÉRITO

No mérito, após breve relato das fases e fatos que permeiam a demanda, insurge-se contra a exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, opondo-se à cumulação das penalidades aplicadas, explicitando que a multa isolada incide sobre o valor da estimativa mensal não recolhida, enquanto que a multa de ofício incide sobre o total dos rendimentos omitidos não recolhidos pelo contribuinte, que por sua vez já abarca os valores das referidas estimativas.

Sustenta que, na hipótese em que seja aplicada a multa de ofício à falta de recolhimento do tributo apurado em lançamento, a ausência de anterior recolhimento mensal, por estimativa, do IRPJ ou da CSLL, não deve ocasionar a aplicação cumulativa da multa isolada, de modo a se evitar a dupla penalização sobre a mesma base de incidência.

Colaciona à peça recursal jurisprudência deste Tribunal a propósito da matéria, defendendo não haver se falar em aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado, tendo em vista tal fato constituir uma única hipótese de incidência da infração, devendo a cobrança da multa isolada ser, de plano, afastada.

Destarte, já manifestamos nosso entendimento em diversas oportunidades, no sentido da impossibilidade de aplicação concomitante da multa pela ausência de recolhimento do

IRPJ e CSLL e da multa pela falta de recolhimento daqueles tributos sobre a base estimada, com base na jurisprudência da matéria.

Aliás, trata-se da eterna discussão quanto à cumulação de multas isolada e de ofício, que já fora objeto, inclusive, de Súmula do CARF, em confrontação com a legislação de regência e o lapso temporal, havendo, até então inúmeros entendimentos a respeito do tema.

De nossa parte, nos filiamos à impossibilidade de aludida “cumulação” de penalidades e, sem muito alongar sobre a matéria, trazemos à colação excerto do voto condutor do Acórdão nº 1201-002.635, da lavra do Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, exarado nos autos do processo nº 16024.720004/2017-26, senão vejamos:

“[.]

Da multa isolada

A discussão sobre a legitimidade ou não da cobrança cumulativa de multa isolada e multa de ofício não é recente, mas é tema que ainda demanda atenção.

Com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado 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.”

Na prática, a Súmula aplica-se indubitavelmente para os fatos compreendidos até 31/12/2006.

Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial que sustenta que, após a nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007 ao art. 44 da Lei nº 9.430/96 (que passou a produzir efeitos a partir de 2007), não haveria mais espaço para interpretação diversa daquela que afirma a possibilidade da exigência de multa isolada, mesmo nos casos em que houver sido imposta a multa de ofício pela falta de pagamento anual do IRPJ e da CSLL.

Vejamos, então, o que dispõe o art. 44 da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007:

[...]

Da leitura desses dispositivos, verifica-se que a multa do inciso I é aplicável nos casos de totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

A multa prevista no inciso II, porém, é passível de exigência sobre o valor do pagamento mensal de estimativa que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física e 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.

Adotando uma interpretação sistemática, me parece que o mais razoável é não admitir a cumulação das multas, devendo a infração prevista no inciso II ser absorvida quando o caso concreto também se enquadrar na hipótese de multa mais onerosa (inciso I).

Com efeito, aplicar a multa de ofício de 75% sobre o valor apurado de IRPJ, juntamente com o principal, e, ao mesmo tempo, pretender exigir a multa de 50% sobre o IRPJ não antecipado no mesmo período de apuração, representa uma violação à razoabilidade e proporcionalidade.

Vale dizer, a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa (antecipação do tributo devido) não recolhida. Admitir o contrário permite que duas penalidades incidam sobre uma mesma base de cálculo (bis in idem), o que é vedado no sistema jurídico.

Ao analisar essa matéria, destaca-se a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Ministro Humberto Martins, da 2ª Turma do STJ (Resp 1.496.354PR. Dje 24/03/2015):

"Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações a pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, "a" e "b", em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta."

Em decisão mais recente, a C. 2ª Turma do STJ ratificou seu posicionamento, conforme atesta a ementa do seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO. [...]. CUMULAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO E ISOLADA. IMPOSSIBILIDADE.

[...]

2. Nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, seria cabível a multa de ofício ou no percentual de 75% (inciso I), ou aumentada de metade (parágrafo 2º), não se cogitando da sua cumulação.” (Resp 1.567.289RS. Dje 27/05/2016).

Nesse sentido, afasto a aplicação da multa isolada.”

É que se vislumbra na hipótese dos autos e, neste cenário, é de se afastar a aplicação da multa isolada.

LANÇAMENTO DECORRENTE

O decidido para o lançamento matriz de IRPJ estende-se às autuações que com ele compartilham os mesmos fundamentos de fato e de direito, sobretudo inexistindo razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso, em face do nexo de causa e efeito que os vincula

Por todo o exposto, estando o Acórdão recorrido parcialmente em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO, rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, somente para afastar a multa isolada, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Assinado Digitalmente

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Edmilson Borges Gomes

Com o devido respeito ao nobre Conselheiro Relator, Dr. Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, peço vênia para divergir de seu voto no que diz respeito ao cancelamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas. Entendo que a referida penalidade deve ser mantida, em concomitância com a multa de ofício, pelas razões que passo a expor.

I. DA AUTONOMIA DAS INFRAÇÕES E A INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO

A tese central do voto do relator baseia-se na aplicação do princípio da consunção, sob o argumento de que a multa de ofício absorveria a multa isolada. Contudo, data máxima

vênia, tal princípio não se aplica ao caso, pois as penalidades em questão visam reprimir condutas infracionais distintas e autônomas.

A multa de ofício, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, sanciona o descumprimento da obrigação tributária principal, qual seja, a falta de pagamento do imposto ou contribuição apurados ao final do período. Sua materialidade é o tributo devido e não pago.

A multa isolada, por sua vez, conforme o art. 44, II, "b", da mesma lei, sanciona o descumprimento de uma obrigação acessória: o dever de antecipar o pagamento do tributo por meio de estimativas mensais. A infração aqui é a impontualidade e a inobservância de um dever instrumental imposto ao contribuinte optante pela apuração anual.

Não há, portanto, uma relação de "crime-meio" e "crime-fim". A falta de recolhimento da estimativa não é uma mera etapa para a falta de pagamento do saldo anual. São ilícitos independentes. Um contribuinte pode, por exemplo, deixar de recolher as estimativas e, ao final do ano, apurar prejuízo fiscal. Nesse caso, não haverá tributo a pagar nem multa de ofício, mas a infração pelo descumprimento do dever de antecipar já terá se consumado, justificando plenamente a multa isolada.

Como dito, trata de lançamento para exigência de IRPJ e CSSL acrescidos de multa de ofício e multa isolada. E quanto a este ponto temos dois cenários.

Para os lançamentos anteriores a 2007 a concomitância das multas é afastada em razão da **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 CSSL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício."

Entretanto, para os fatos ocorridos após alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351/07, no art. 44, da Lei nº 9.430/96 não há um consenso.

Na prática, a Súmula aplica-se indubitavelmente para os fatos compreendidos até dezembro/2006.

Há quem entenda que a citada medida provisória trouxe de forma expressa a possibilidade de aplicação das duas penalidades em casos como ora analisado, afinal haveria duas condutas igualmente puníveis: o não pagamento do tributo, levando à aplicação da multa do art. 44, I haja vista a necessidade de realização do lançamento de ofício do crédito tributário e a multa isolada de 50%, prevista no inciso II, exigida em razão do não recolhimento as estimativas mensais, notadamente pelo fato de tal conduta ser exigida ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa.

II. DA IMPERATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO VIGENTE

Entendo que a controvérsia foi definitivamente superada com a alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.488, de 2007, que deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/96. O

texto legal passou a determinar, de forma cogente, que, nos casos de lançamento de ofício, "serão aplicadas as seguintes multas".

O uso do verbo no futuro do presente ("serão") confere um caráter mandatório, e não facultativo, à norma. O legislador não deixou margem para que o aplicador da lei escolha entre uma penalidade e outra. Ao prever as duas multas em incisos distintos, estabeleceu a possibilidade e a obrigatoriedade de sua aplicação cumulativa, desde que ocorridos os respectivos fatos geradores.

Nesse sentido, a Súmula CARF nº 105, citada como fundamento para o cancelamento, perdeu sua aplicabilidade, pois foi editada com base na legislação anterior. A nova lei estabeleceu um novo regime jurídico para a matéria, que deve ser observado.

III. DA EXPRESSA PREVISÃO LEGAL PARA APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA

A autonomia da multa isolada é reforçada pela parte final do dispositivo legal, que prevê sua aplicação "ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente".

Esta ressalva é a prova inequívoca de que a multa isolada não se confunde com a apuração final do tributo. Se a penalidade é devida até mesmo na ausência de um resultado tributável (lucro), ela evidentemente não pode ser absorvida por uma multa (a de ofício) que depende justamente da existência desse resultado.

Este entendimento já foi pacificado no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), que em diversos acórdãos recentes tem confirmado a legalidade da exigência concomitante das multas sob a égide da legislação atual.

Diante do exposto, por entender que:

a) As multas de ofício e isolada possuem fatos geradores distintos, punindo o descumprimento de obrigações principal e acessória, respectivamente;

b) A redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a alteração de 2007, é imperativa quanto à aplicação de ambas as penalidades;

c) A jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais já se consolidou em favor da concomitância;

Dirijo do nobre Conselheiro Relator para votar pela manutenção integral do auto de infração, negando provimento ao recurso do contribuinte neste ponto e mantendo a exigência da multa isolada em cumulação com a multa de ofício.

É como voto.

Edmilson Borges Gomes - Conselheiro