



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10384.723481/2013-44
ACÓRDÃO	1001-004.175 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TV RADIO CLUBE DE TERESINA SA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS. 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 falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário. Súmula CARF nº 178.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA DE MULTAS. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. MULTA É TÍPICA E NECESSÁRIA NA APURAÇÃO ANUAL DO IRPJ.

As infrações das quais decorrem as multas proporcional e isolada são distintas. As estimativas são antecipações do imposto a ser apurado somente ao final do exercício, tendo apenas efeito financeiro e não sobre a base de cálculo. A ausência da multa isolada desvirtua a sistemática de apuração anual. A multa isolada sobre a estimativa não recolhida é decorrência necessária e natural da sistemática de apuração anual do IRPJ.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2009

EFEITO CONFISCATÓRIO DA MULTA APLICADA. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DO CARF.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Sumula CARF n. 2).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do recurso voluntário, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar-lhe provimento. Vencidas as Conselheiras Ana Cecília Lustosa da Cruz e Ana Cláudia Borges de Oliveira que davam provimento ao recurso para excluir a aplicação da multa de ofício isolada. A Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz manifestou a intenção de apresentar declaração de voto. Contudo, encerrado o prazo regimental de 15 dias após o julgamento, previsto no §7º do artigo 114 do RICARF, a Conselheira não apresentou a declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Paulo Elias da Silva Filho – Relator

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Paulo Elias da Silva Filho (Relator), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado, Ana Cláudia Borges de Oliveira e Carmen Ferreira Saraiva (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo contribuinte insurgindo-se contra o Acórdão 09-72.615 – 2ª Turma da DRJ/JFA, de 29/10/2019. O referido acórdão considerou improcedente a impugnação apresentada no âmbito do processo em epígrafe.

O tema central da lide é a aplicação de multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

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

Trata o presente processo de autos de infração lavrados em 05/11/2013, contra o contribuinte acima identificado, relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) no valor de R\$ 279.976,31, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) no valor de R\$ 271.388,76, à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social no valor de R\$ 170.983,42 e à Contribuição para o PIS/PASEP no valor de R\$ 37.046,42, acrescidos de juros de mora à taxa SELIC, calculados até novembro de 2013, multa de ofício de 75%, multa exigida isoladamente de IRPJ no valor de R\$ 146.370,97 e multa exigida de CSLL no valor de R\$ 135.694,37, totalizando um crédito tributário de R\$ 1.888.235,36.

Na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do auto de infração de IRPJ, a autoridade fiscal apurou as seguintes infrações para o ano-calendário de 2009:

(ver tabelas fls. 294)

...

O Relatório Fiscal de fls. 29/36 detalha o procedimento fiscal, o qual extraio os principais trechos, in verbis:

(...)

INFRAÇÃO 1 - OMISSÃO DE RECEITAS DA VEICULAÇÃO DE PUBLICIDADE LOCAL

9. Inicialmente, em análise dos valores constantes do Demonstrativo de Prestação de Contas, constatamos que o total das receitas obtidas com a veiculação das publicidades SPOT e LOCAL é superior aos valores efetivamente escriturados e declarados à Receita Federal. No quadro abaixo, apresentamos um demonstrativo das diferenças apuradas

MÊS VENDAS	PUBLICIDADE SPOT (cfe. Notas Fiscais)	PUBLICIDADE LOCAL (cfe. Demonstrativo de Prestação de Contas)	TOTAL DAS RECEITAS - TV CLUBE	TOTAL DAS RECEITAS ESCRITURADAS DECLARADAS (RAZÃO)	DIFERENÇA E APURADA
Janeiro	534.184,11	1.240.582,27	1.774.766,38	1.143.134,45	631.631,93
Fevereiro	425.941,96	974.514,74	1.400.456,70	1.093.019,90	307.436,80
Março	587.402,76	1.215.571,85	1.802.974,61	1.045.928,67	757.045,94
Abril	489.022,91	1.158.261,65	1.647.284,56	1.312.929,85	334.354,71
Maio	602.642,17	1.247.610,35	1.850.252,52	1.203.708,28	646.544,24
Junho	634.175,95	1.415.960,47	2.050.136,42	1.469.252,43	580.883,99
Julho	573.249,37	1.237.367,13	1.810.616,50	1.413.066,54	397.549,96
Agosto	587.228,03	1.367.280,13	1.954.508,16	1.504.444,74	450.063,42
Setembro	775.511,52	1.329.798,43	2.105.309,95	1.546.719,67	558.590,28
Outubro	852.962,37	1.524.919,19	2.377.881,56	1.744.307,47	633.574,09
Novembro	940.948,66	1.511.045,56	2.451.994,22	2.348.866,39	103.127,83
Dezembro	956.681,13	1.645.510,08	2.602.191,21	2.303.546,98	298.644,23
TOTAL	7.959.950,94	15.868.421,85	23.828.372,79	18.128.925,37	5.699.447,42

10. Intimada a esclarecer as diferenças acima, a fiscalizada limitou-se a informar que "as diferenças apuradas foram decorrentes de erros operacionais que

impactaram os registros contábeis das receitas locais da TV Rádio Clube de Teresina S/A" (termo resposta de 24/09/2013).

11. Em vista do exposto, e por ficar evidenciada a omissão de receitas, efetuamos o lançamento de ofício do IRPJ e Reflexos (CSLL, PIS e COFINS).

12. Ressaltamos que, ao emitirmos os autos de infração de IRPJ e de CSLL, procedemos à compensação integral do Prejuízo Fiscal e da Base Negativa de CSLL apurados pelo contribuinte no ano-calendário, conforme valores registrados no Livro LALUR.

(...)

INFRAÇÃO 3: FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL

24. Em decorrência da Omissão das Receitas de veiculação de publicidade Local (infração 1, retrocitada), os resultados mensais da empresa resultaram em prejuízo em todos os meses do ano-calendário, conforme demonstrado no livro LALUR, em anexo. Por conseguinte, a fiscalizada deixou de apurar/recolher as estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

25. Desta forma, procedemos à recomposição das respectivas bases de cálculo, com a inserção das receitas indevidamente omitidas, apurando-se os valores devidos a título de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, e, ao final, efetuamos o lançamento da Multa pela insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, conforme demonstrado nas planilhas: CÁLCULO DO IRPJ MENSAL POR ESTIMATIVA e CÁLCULO DA CSLL MENSAL POR ESTIMATIVA, em anexo.

26. O autos de infração de IRPJ e REFLEXOS (CSLL, PIS E COFINS), decorrentes das INFRAÇÕES 1 e 3, foram protocolizados através do processo nº 10384-723.481/2013-44, enquanto que os autos de PIS e COFINS, decorrentes da INFRAÇÃO 2, foram protocolizados através do processo nº 10.384-723.482/2013-99.

Irresignada, a contribuinte apresentou em 04/12/2013, impugnação (fls. 244/254), da qual extraio os seguintes trechos, in verbis:

3. DA PARCELA NÃO LITIGIOSA DOS AUTOS

3.1. A IMPUGNANTE reconhece que, por equívoco, deixou de registrar parte das receitas decorrentes da veiculação de publicidade na modalidade LOCAL por ela auferidas no decorrer do ano-calendário de 2009, razão pela qual considera não litigiosa a totalidade do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS lançados nos AUTOS sobre tais receitas, tendo optado pelo seu pagamento à vista dentro do prazo legal.

3.2. Dessa forma, a IMPUGNANTE junta à presente cópia dos Documentos de Arrecadação de Receitas Federais (DARFs) correspondentes ao pagamento de tais débitos, acrescidos de juros e das respectivas multas de ofício, estas reduzidas em 50%, tendo em vista os pagamentos terem sido efetuados dentro do prazo legal de 30 (trinta) dias a contar da data de ciência dos AUTOS (DOC. 02).

4. DO DESCABIMENTO DA COBRANÇA DAS MULTAS ISOLADAS EXIGIDAS NOS AUTOS

4.1. . Como visto, os autos de infração de IRPJ e CSLL, além de exigirem IRPJ e CSL sobre a diferença de receita de publicidade LOCAL auferida pela IMPUGNANTE, com acréscimos de juros de mora e multa de 75%, também exigem multas isoladas de 50% sobre o IRPJ e de CSLL estimados que a fiscalização entendeu serem devidos em razão da omissão das referidas receitas.

4.2. O fundamento legal invocado pela fiscalização para lançar a referida multa isolada foi o inciso II, alínea "b", do art. 44 da Lei nº 9.430/96, cujo teor segue abaixo transcrito:

(...)

4.3. Em suma, além da multa isolada, a fiscalização também lançou multa de ofício de 75% sobre o valor do IRPJ e da CSLL anuais .exigidos nos AUTOS, em razão da mesma infração que a levou ao entendimento de que as estimativas mensais de IRPJ e CSLL não teriam sido devidamente recolhidas (qual seja, a omissão de receitas auferidas com a veiculação de publicidade na modalidade LOCAL), justificando-as com base no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96:

(...)

4.4. Assim, verifica-se que ambas as multas (as isoladas e as proporcionais) foram aplicadas em decorrência das mesmas infrações; ou seja, sobre os mesmos valores de IRPJ e CSLL exigidos pelos AUTOS foram aplicadas duas multas distintas:

(i) as multas isoladas, incidentes sobre antecipações ou parcelas (estimativas mensais) do IRPJ e da CSLL que, supostamente, deixaram de ser recolhidos pela IMPUGNANTE no decorrer do ano-calendário de 2009; e (ii) as multas proporcionais de 75% sobre a soma dessas várias antecipações ou parcela, isto é, sobre o IRPJ e a CSLL devidos no encerramento do mesmo período-base de 2009.

4.5. A cobrança de duas multas em razão das mesmas infrações configura patente "bis in idem", não sendo admitida pela doutrina e jurisprudência pátria

4.6. Na hipótese de haver a cobrança da multa proporcional sobre a totalidade do IRPJ e da CSLL devidos em função da infração apurada, sem dedução do IRPJ e da CSLL que seriam exigíveis a título de estimativa, não é possível a cobrança concomitante da multa isolada.

4.7. Noutras palavras, "isolada" ou "conjuntamente" (com o tributo não pago) são apenas formas pelas quais podem ser exigidas as penalidades, mas não indicam hipóteses autônomas da aplicação das multas, daí não poderem incidir concomitantemente.

4.8. Nesse sentido, exatamente em conformidade com o exposto acima no que se refere à improcedência das multas isoladas exigidas, é o entendimento da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF e da Câmara

Superior de Recursos Fiscais - CSRF,. cujas ementas de alguns dos Acórdãos mais recentes por proferidos sobre a matéria a IMPUGNANTE transcreve abaixo:

(...)

4.9. Além disso, a imposição de multa isolada na hipótese de não cumprimento de obrigação principal (no caso, de recolher o IRPJ e a CSLL por estimativa) ofende o art. 97, V, combinado com o art. 113, ambos do Código Tributário Nacional (CTN), que somente autorizam a cobrança de multa isolada na hipótese de descumprimento de obrigação acessória, conforme já reconheceu o antigo 1º CC (atual ia Seção do CARF):

(...)

4.10. Adotar entendimento diverso ao que vem sendo consolidado pelo CARF e pela CSRF seria cancelar a penalização da IMPUGNANTE duas vezes por infrações indissociáveis entre si, uma vez que a falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL devidos quando do encerramento do ano-calendário decorre da falta de recolhimento das estimativas mensais, de modo que a penalidade decorrente do não recolhimento do tributo apurado ao final do ano (multa de ofício) absorve a penalidade decorrente do não recolhimento de determinado valor a título de estimativa mensal (multa isolada), já que ambas decorrem de normas sancionatórias que concorrem entre si para penalizar uma mesma conduta.

4.11. Dessa forma, o recolhimento a menor ou o não recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL compõem apenas uma etapa preparatória do ato de recolher a menor ou deixar de recolher o IRPJ e a CSLL devidos no encerramento do ano-calendário, razão pela qual a dupla penalização sofrida pela IMPUGNANTE sobre ilícitos materialmente relacionados não tem cabimento, devendo, em face do princípio da consunção, serem as multas isoladas lançadas nos AUTOS absorvidas pelas multas de ofício neles também lançadas.

4.12. De resto, o lançamento da multa isolada não obedeceu à regra contida no art. 90 do Decreto n' 70.235/72 e no art. 38 do Decreto n° 7.574/11, que determinam que as multas isoladas aplicadas em razão de insuficiência de antecipações de IRPJ e CSLL devem ser lançadas em auto de infração específico. Com efeito, dispõem os referidos dispositivos:

(...)

4.15. Nesse passo, também por esse motivo, devem as multas isoladas lançadas serem canceladas.

5. DO PEDIDO

5.1. Por todo o exposto, a IMPUGNANTE pede (i) sejam julgadas totalmente improcedentes as multas isoladas lançadas nos autos de infração de IRPJ e CSLL, (ii) bem como seja cancelado o pagamento por ela efetuado dos demais débitos lançados nos AUTOS, com a sua consequente extinção

É o relatório.

O voto condutor da decisão da DRJ, a qual não acatou a impugnação apresentada e, sendo assim, manteve o auto de infração em sua totalidade, trouxe, resumidamente, os seguintes argumentos:

Conforme relatado, a interessada foi autuada pela omissão das receitas decorrentes da veiculação de publicidade na modalidade local (infração 1).

*Em sua defesa, a contribuinte **reconhece a falta de pagamento dos tributos devidos e promove o respectivo recolhimento**, consoante faz prova cópias dos DARFs de fls. 284/287.*

*Inicialmente, diga-se que **não se instaura o litígio** relativamente à parcela do crédito tributário correspondente à omissão das receitas decorrentes da veiculação de publicidade na modalidade local, face a anuência da contribuinte quanto à infração e a apresentação do respectivo recolhimento.*

Nesse caso, impõe-se, tão-somente, a alocação do pagamento para extinção do correspondente crédito tributário no valor equivalente ao recolhimento efetuado, nos termos do art. 156, I, do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

A matéria objeto do litígio versa exclusivamente sobre a possibilidade da cobrança da multa isolada (em razão da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa) com a multa de ofício presente nos autos de infração. (grifamos)

Após a delimitação da lide nos termos acima, o voto condutor do acórdão manifestou-se pela possibilidade de concomitância da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas com a multa proporcional. Em resumo porquê:

- O advento da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, alterou a base legal da multa isolada;
- A alteração legal deixou claro a distinção entre as multas de ofício e a isolada, afastando a falta de clareza da redação anterior;
- Que a referida alteração afasta a aplicação da Súmula CARF nº 105, a qual impedia a cobrança concomitante das multas citadas.

Por fim concluiu que:

Diante de todo o exposto, não vislumbro óbice à cobrança cumulativa das multas isoladas (art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/1996) e de ofício (art. 44, inciso I, da mesma Lei) para infrações ocorridas a partir de janeiro de 2007, quando teve início a vigência da MP nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007.

O julgamento referido teve a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*Ano-calendário: 2009***OMISSÃO DE RECEITAS DA VEICULAÇÃO DE PUBLICIDADE LOCAL. MATÉRIA NÃO-IMPUGNADA.***Inexiste litígio em relação à infração cuja concordância tenha sido expressamente manifestada pela contribuinte, mediante apresentação do pagamento do respectivo crédito tributário, cumprindo, apenas, a alocação do recolhimento efetuado.***ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO***Ano-calendário: 2009***MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAS DO IRPJ E DA CSLL. COBRANÇA CONCOMITANTE COM MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.***A partir do advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, concomitantemente com a multa de ofício decorrente da falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário.**Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido*

Irresignado, o contribuinte apresentou o Recurso Voluntário de fls. 311, no qual apresentou as suas razões em contestação à decisão de primeira instância. Quais sejam, em resumo:

RAZÕES RECURSAIS

- a) Que, sobre a mesma infração, foram aplicadas as multas, isolada e proporcional;
- b) Que “A dupla penalização de ilícitos materialmente relacionados não tem cabimento, por implicar na inobservância do princípio da **consunção**”;
- c) Que a multa proporcional deve absorver a multa isolada, pois são normas sancionatórias que concorrem entre si;
- d) Que a Súmula CARF nº 105 reconhecia a impossibilidade concomitância das multas e, indevidamente, não foi aplicada na decisão recorrida, dada a mudança legislativa sobre as multas;
- e) Que a referida súmula ainda seria aplicável, mesmo com a mudança;

- f) Que as mudanças na base legal da multa isolada “*apenas autorizaram a cobrança de multa isolada (por estimativa não recolhida ou recolhida a menor) quando o contribuinte encerra seu período-base com prejuízo fiscal ou com base negativa. Nada além disso*”;
- g) Que “*Esta particularidade, por óbvio, também importaria em dizer que, no caso de a pessoa jurídica apurar IRPJ e CSLL definitivos em montante inferior àquele devido por estimativa, cabível seria a cobrança de multa isolada sobre a diferença a maior da estimativa mensal não recolhida; mas, no caso de o contribuinte apurar IRPJ e CSLL definitivos em montante superior ao estimado mensal não recolhido ou recolhido a menor, somente seria cabível a exigência de multa de ofício (proporcional), se, obviamente, a pessoa jurídica não viesse a recolher o IRPJ e a CSLL definitivos (cujo montante teria sido superior àquele das estimativas mensais não recolhidas ou recolhidas a menor)*”;
- h) Que “*persiste a seguinte situação: há uma única conduta do contribuinte (omissão de receitas) que leva ao cometimento de duas infrações com nexo de casualidade/dependência entre elas: (i) não recolhimento do tributo apurado ao fim do ano; e (ii) não recolhimento de determinado valor a título de estimativa mensal*”;
- i) Que “*o recolhimento das estimativas mensais nada mais é que uma etapa preparatória do ato de recolher o IRPJ e a CSLL devidos no encerramento do período base. Logo, diante do nexo de dependência entre as infrações, é de se observar o **princípio da consunção**, por meio do qual a infração mais grave (não recolhimento do tributo apurado ao fim do ano) absorve aquele de menor gravidade (não recolhimento de determinado valor a título de estimativa)*”
- j) Neste sentido, trouxe jurisprudência do STJ, citada a fls. 320;
- k) Também citou acórdãos do CARF, vide fls. 321
- l) Que as multas isoladas lançadas são confiscatórias;
- m) Que a multa isolada só seria cabível por descumprimento de obrigação acessória, vide art. 97, V, combinado com art. 113, ambos do CTN, para tanto trouxe jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes;
- n) Que “*conforme também suscitado pela RECORRENTE em sua impugnação, mas ignorado pela DECISÃO, o lançamento da multa isolada não obedeceu à regra contida no art. 90 do Decreto nº 70.235/72 e no art. 38 do Decreto nº 7.574/11, que determinam que as multas isoladas aplicadas em razão de insuficiência de antecipações de IRPJ e CSLL devem ser lançadas em auto de infração específico*”;

Por fim, pede a reforma da decisão de primeira instância com a decorrente extinção do crédito tributário.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Paulo Elias da Silva Filho**, Relator

1 CONHECIMENTO

O contribuinte teve ciência da decisão de primeira instância em 07/11/2019, vide fls. 307. Apresentou o Recurso Voluntário em 05/12/2019, logo tempestivo o recurso. O recurso foi apresentado pelo meio adequado e com a devida representação, logo, dele conheço.

2 DELIMITAÇÃO DA LIDE

Ao delimitarmos a lide, neste caso, o mais importante nos parece ser destacar que, desde a impugnação de primeira instância, não houve litígio quanto aos tributos lançados e a multa proporcional incidente.

A contestação do recorrente é relativa à alegada impossibilidade de concomitância entre a multa proporcional e a multa isolada sobre estimativas não recolhidas. Com esta delimitação, passo a analisar o recurso.

3 PRELIMINARES

O único aspecto preliminar levantado no recurso voluntário, refere-se à ausência de análise, em primeira instância, do argumento de que as multas isoladas deveriam ser lançadas em autos de infração específicos, com base na legislação abaixo:

Decreto nº 70.235/72

"Art. 90 A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito."

Decreto nº 7.574/11

"Art. 38. A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade."

Segundo o recorrente, tal fato acarretaria a nulidade da exigência de multas isoladas.

Passamos a analisar.

Quanto à previsão legal transcrita acima, trazida pelo recorrente, cabe acrescentar o parágrafo 1º do próprio artigo 9º do PAF, vejamos:

§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, **quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova.** (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

No caso, verifica-se que é justamente o que ocorreu.

Ambas as infrações, relativas ao mesmo tributo, decorreram dos mesmos elementos de prova. Há previsão para inclusão em um mesmo auto de infração e mesmo processo, vide o parágrafo 1º acima. Tal previsão está alinhada com o princípio da eficiência da administração pública. Nenhuma das partes sofre prejuízo por não haver autos apartados, pelo contrário, a o lançamento em um único processo permite a avaliação de toda a questão em um mesmo processo trazendo maior celeridade e eficiência.

Prosseguindo, importante destacar que não vislumbro prejuízo à defesa do recorrente, eis que, ainda que existisse descumprimento no aspecto formal suscitado, não houve prejuízo pois:

- o contribuinte teve acesso e manifestou-se, tanto na impugnação quanto no recurso voluntário, sobre todos os elementos de prova juntados;
- o argumento trazido não teria o condão de alterar o julgamento, eis que os demais aspectos, os principais, do auto de infração e da impugnação, suficientes para a conclusão apresentada, foram analisados.

Ademais, de acordo com o artigo 489 da lei nº 13.105/2015 (CPC), o julgador não precisa pronunciar-se de forma exauriente sobre todos os pontos elencados na peça de defesa, bastando enfrentar apenas os fundamentos de fato e de direito que, no seu entendimento, sejam necessários e influentes à solução da lide:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

...

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

...

IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;

Verifica-se que, desde que o julgador enfrente as questões fundamentais e que estas sejam suficientes para fundamentar e proferir sua decisão, ele não é obrigado a pontuar todas as questões suscitadas pelas partes, desde que estas questões secundárias não tenham o condão de alterar seu voto. (ver acórdãos CARF. 1201-003.996, de 15/09/2020 e 9101-004.250, de 09/07/2019)

Diante do exposto, preliminar rejeitada.

4 MÉRITO

4.1 LEGALIDADE DA MULTA ISOLADA APLICADA

Foi contestada somente a multa de ofício isolada. Não houve contestação, no mérito, da multa proporcional.

No caso dos autos, os fatos geradores objeto de autuação fiscal são relativos ao ano-calendário 2009, portanto, sujeitos à nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, de 2007, o qual trata da multa isolada.

Desse modo, a partir da estimativa devida referente ao mês de dezembro de 2006, cujo vencimento se deu em 31/01/2007, a penalidade isolada aplicada no lançamento de ofício encontra-se prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação que lhe foi dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, não se aplicando, portanto, se for o caso, a Súmula CARF nº 105. Confirma-se a redação do dispositivo em questão:

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:

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

b) na forma do art. 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.

[...]

Verifica-se pela redação das normas transcritas, que são essencialmente duas as penalidades previstas no art. 44 retrotranscrito (*“serão aplicadas as seguintes multas”, “I...II”*):

- Uma, exigida juntamente com o tributo faltante, nas hipóteses de *“de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata”*, valorada em 75% *“sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição”*;

- Outra, exigida de forma isolada, no percentual de 50%, na hipótese da **falta recolhimento** das estimativas mensais de IRPJ e da CSLL.

A multa isolada devida com base no inciso II é devida pela falta de recolhimento mensal do valor estimado. O valor definitivo será apurado somente ao final do ano-calendário. As estimativas mensais, que podem ser calculadas com base na receita bruta ou com base em balancetes de redução ou suspensão, como o próprio nome diz, são estimativas, antecipações. O imposto definitivo será calculado apenas após o encerramento do ano-calendário. Apurado o imposto definitivo, se recolhidas, as estimativas podem ser compensadas.

Já a multa de ofício vinculada ao tributo, prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é decorrente da falta de recolhimento do tributo apurado no encerramento do ano-calendário. Ou seja, ela é devida em função do descumprimento de uma obrigação principal, passando a compor esta obrigação juntamente com o tributo, consoante §1º, do art. 113, do CTN abaixo transcrito. A sua motivação é o não recolhimento do tributo devido.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Ante o exposto, conclui-se que a multa de ofício isolada e a multa de ofício vinculada ao tributo decorrem de situações fáticas distintas e autônomas, ou seja, as hipóteses de incidência e os ilícitos tributários justificadores de sua aplicação são diferentes. A multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido, como ocorria até 2006.

No IRPJ e na CSLL, observamos que os critérios material e temporal são completamente distintos. O tributo não pago, decorrente da existência de lucro apurado trimestralmente ou anualmente, submete-se à multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, enquanto a estimativa não recolhida, decorrente da existência de receita bruta mensal ou balanços de redução, submete-se à multa do inciso II do dispositivo antes citado.

Neste ponto, cabe destacar que, inclusive, é possível apurar Prejuízo Fiscal ao final do ano e ter apurado e recolhido estimativas, caso em que o contribuinte pode pleitear sua restituição ou compensação com outros tributos. Logo, verifica-se que as estimativas recolhidas não interferem na base de cálculo do imposto apurado(devido) no final do ano, este terá o mesmo valor tendo recolhido as estimativas ou não, estas podem alterar apenas o valor a recolher, uma vez que, assim como os impostos retidos na fonte, são deduzidas do valor devido a fim de apurar o imposto a recolher.

Aqui cabe trazer a súmula CARF nº 178, a qual prevê que as multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas serão devidas mesmo que se apure prejuízo fiscal ao final do ano, vejamos:

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).

Se o contribuinte opta pela apuração anual, o que implica submissão às normas determinantes do recolhimento por estimativa, não poderá alegar que, sem o amparo de balanço de suspensão ou redução, não estará sujeito à multa isolada após o encerramento do ano-calendário, pois é clara a previsão legal.

A alegação trazida resultaria inegável desestímulo à realização de recolhimentos mensais apurados sobre bases de cálculo estimadas, inviabilizando a aplicação da sistemática do Lucro Real Anual, a qual não pode prescindir das multas isoladas, sob pena da falência desta.

4.2 CONSUNÇÃO – INAPLICABILIDADE DA TESE

No Direito Penal, o princípio da Consunção, é aquele segundo o qual um crime menos grave (consumido) é absorvido por um crime mais grave (consuntivo), sendo que o primeiro é considerado uma etapa preparatória para a execução do segundo.

Exemplos brevíssimos seriam:

- a) a lesão corporal e o homicídio, pois para se chegar ao homicídio pode se ter passado pela lesão corporal, ou;
- b) a falsidade praticada no intuito de cometer o crime de estelionato, pois a falsificação seria um meio necessário.

Para justificar a exclusão da multa de ofício isolada, quando aplicada juntamente com a multa de ofício proporcional vinculada, pelo princípio da consunção, considera-se que o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como uma etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, configurando assim meio de execução desta infração. Em vista disso, toma-se emprestado o princípio da consunção do Direito Penal, no sentido de que a sanção prevista para punir a conduta mais gravosa, no caso, a falta de recolhimento (ou declaração) do tributo ao final do ano-calendário, absorve a outra conduta secundária.

No caso das estimativas não recolhidas, o dever descumprido é de antecipar, os recolhimentos. A apuração das estimativas **não altera a base de cálculo do IRPJ** e o imposto devido apurado ao final do ano. No máximo, uma vez recolhidas as estimativas, estas podem ser compensadas contra o imposto definitivo apurado. Se não recolhidas, mesmo que declaradas, ainda assim incidirão as multas isoladas, mas somente estas serão devidas, pois o valor das estimativas apuradas não é mais passível de cobrança após o encerramento do exercício, vide a súmula abaixo:

Súmula CARF nº 82

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 10/12/2012

Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Já quanto ao imposto definitivo, apurado somente ao final do ano, a infração é deixar de declarar tributo devido, e a sanção é calculada de forma proporcional sobre o tributo não declarado.

A ressalva constante da redação atual do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, no sentido de que a multa é exigida isoladamente do tributo devido ao final do ano-calendário, já traduz, por outro lado, que a multa do inciso I sempre é exigida em conjunto com o tributo devido. Tanto é assim que a multa do inciso I não é aplicada em caso de apuração, no balanço do encerramento do ano-calendário, de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, ao passo que a multa do inciso II independe da apuração de lucro ou prejuízo fiscal, ou de base de cálculo positiva ou negativa de CSLL. Esta última deve ser exigida se o contribuinte deixar de efetuar o pagamento integral da estimativa, ainda que, ao final do ano-calendário, seja apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL. São institutos independentes.

Não nos parece adequada esta importação de conceitos, pois **a estimativa não recolhida não interfere na base de cálculo do imposto apurado ao final do ano**. A estimativa não recolhida tem incidência (fato gerador) diverso da segunda e, sobretudo, não é ato preparatório. **As estimativas têm apenas efeito financeiro**. As infrações que acarretam multa proporcional, em regra, aumentam a base de cálculo do IRPJ e, por conseguinte, o imposto apurado (**devido**). Deste podem ser subtraídas algumas deduções, como o IRRF e as próprias estimativas recolhidas.

Não há de se confundir as estimativas, que são meras antecipações do imposto ou contribuição devidos ao final do ano calendário, conforme estabelece o art. 37, § 3º, alínea 'd' da Lei 8.981/95.

Art. 37. (...)

§ 3º Para efeito de determinação do saldo do imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do **imposto devido** o valor:

(...)

d) do Imposto de Renda calculado na forma dos arts. 27 a 35 desta lei, pago mensalmente.

Nesta linha, a PGFN estabeleceu este mesmo entendimento, afirmando que as estimativas não têm natureza de tributo, conforme se pode abstrair do trecho abaixo destacado do Parecer PGFN/CAT nº 1.658/2011:

28. Ocorre que, como visto e reiterado, os valores do IRPJ e da CSLL apurados por *estimativa* não se qualificam como *crédito tributário*, mas como mera antecipação do pagamento deste.

(...)

31. *Conclusivamente, o débito relativo à antecipação do IRPJ e da CSLL apurada por estimativa não constitui crédito tributário e assim não se converteu pelo fato de ter sido objeto de DCOMP, não se sustentando como líquido e certo, inclusive porque é necessário o ajuste, ao final, para apuração do saldo do imposto.*

32. De fato, conforme preceitos do art. 2º c.c. art. 6º da Lei nº 9.430, de 1996, caso não recolhido ou pago a menor o valor da *antecipação* mensal dos tributos, é necessária a apuração destes ao final (31 de dezembro ou na data do encerramento das atividades ou dos demais eventos indicados na lei), com previsão de penalidade pecuniária, ainda que a pessoa jurídica venha a apurar prejuízo no balanço.

9

33. A propósito, não é desarrazoado prever a ocorrência de situação em que os valores antecipados sejam superiores ao valor do tributo devido, hipótese que reforça a conclusão de inexistência de *certeza e liquidez* das referidas antecipações.

Muito embora o referido parecer derive de consulta feita pela RFB sobre a possibilidade de cobrança de estimativas declaradas em Dcomp, é notória a distinção feita pela

PGFN entre as antecipações pagas mensalmente e os créditos tributários apurados ao final do ano calendário.

Prosseguindo, o não recolhimento de estimativas não acarreta, aumenta, diminui ou necessariamente faz parte de outras infrações a serem apuradas ao final do ano. O imposto definitivo será influenciado por infrações que lhe são próprias como as omissões de receitas, exclusões indevidas, adições não realizadas, etc., as quais aumentam a base de cálculo do IRPJ e, por conseguinte, o **imposto devido**, e serão sancionadas com multa proporcional.

Deixar de recolher estimativas não é instrumento necessário para atingir apuração a menor do imposto definitivo, pois não aumenta a base de cálculo do IRPJ apurado (devido), podendo apenas influenciar o valor a recolher, caso tenha sido pago, pois deduz-se do imposto apurado, a exemplo das retenções na fonte.

Isso é diferente dos citados casos em que alguém pratica uma agressão e lesiona a vítima no intuito de matá-la, trata-se de uma etapa necessária, mesmo caso da falsificação de um documento para enganar a terceiro no intuito de ludibriá-la, no caso do estelionato. Deixar de recolher as estimativas não é etapa necessária para reduzir o imposto definitivo apurado.

Entendo que não há o necessário vínculo entre a conduta que seria preparatória (não recolhimento das estimativas) com o resultado almejado (redução do tributo na apuração definitiva), para que seja aplicado o princípio da consunção. Tanto que um pode existir sem o outro, em especial, pode haver multa isolada sem imposto devido ao final do ano e multa proporcional.

Ademais, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento das estimativas, o legislador não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo, aliás entendo que a legislação de vigência quer sua convivência.

4.3 DA SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO COM RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS E A NATURAL E NECESSÁRIA DECORRÊNCIA DAS MULTAS ISOLADAS

A regra geral de apuração do IRPJ é a da trimestralidade, ou seja, a cada trimestre deve ser apurado o IRPJ, de forma completa, com adições, exclusões, etc. e apurados a base cálculo, o imposto devido (antes das deduções) e o imposto a recolher.

A fim de permitir aos contribuintes a apuração anual, porém sem perder o Estado a regularidade de recolhimentos, permitiu-se a apuração anual do IRPJ, contudo com a obrigatoriedade de apuração mensal de estimativas a serem recolhidas e, uma vez recolhidas, compensadas contra o imposto definitivo (devido) apurado ao final do ano-calendário.

Nessa sistemática anual, houve a fixação, pelo legislador, da aplicação da multa de ofício isolada. A finalidade desta multa é dar efetividade à exigência legal de recolhimento mensal estimado para as pessoas jurídicas optantes pela apuração do lucro real anual. Não há dúvida de que as pessoas jurídicas estariam, na prática, livres desta obrigação se não houvesse a previsão de uma sanção pelo descumprimento do recolhimento antecipado.

Sobretudo, caso não se pudesse penalizar o contribuinte por meio da multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas, a própria sistemática de apuração anual, que é opção e concessão em detrimento da regra geral, que é a apuração trimestral, se tornaria inócua.

Bastaria ao contribuinte aguardar o encerramento do ano-calendário, sem recolher estimativas, que estaria isento de qualquer responsabilização (exceto se apurar prejuízo fiscal), colocando-o em indevida vantagem em relação, tanto aos demais contribuintes, que efetuaram os devidos recolhimentos das estimativas, quanto àqueles que optaram pelo Lucro Real Trimestral. **Quebraria a lógica do sistema de apuração anual com estimativas mensais.**

A concomitância entre as multas proporcionais (sobre os tributos não declarados) e a multa isolada (sobre estimativas não recolhidas) é decorrência natural da sistemática de apuração do IRPJ por meio do Lucro Real Anual. Afastar a cobrança desta multa traz distorção ao sistema e, inclusive, pode colocar em situações distintas contribuintes que tiveram a mesma conduta.

Para exemplificar, tomaremos 5 situações hipotéticas em que os contribuintes teriam praticado a mesma infração, uma omissão de receitas, por exemplo, e deixado de recolher a mesma quantia em termos de estimativas. Teremos:

Situação 1), **Infração não absorvida**, pois teve lucro. Presume-se que o tributo sobre o lucro antes da infração já foi declarado espontaneamente. Toda a infração identificada seria tributada de ofício.

Situação 2), **Infração 50% absorvida** pelo prejuízo do exercício. Contribuinte com prejuízo no ano-calendário, o qual absorve parcialmente a infração. A diferença seria tributada de ofício.

Situação 3), **Infração quase totalmente absorvida** pelo prejuízo do exercício. O prejuízo antes da adição de infrações, ao absorvê-las, reduziria significativamente o lançamento de ofício de tributo com multa proporcional.

Situação 4), **Infração totalmente absorvida** pelo prejuízo do exercício. Após a absorção das infrações pelo prejuízo do exercício não restou tributo devido e, por consequência, lançamento de tributos de ofício a ser realizado.

Situação 5), **Não praticou infração**. Contribuinte não praticou infrações passíveis de multa proporcional, porém deixou de recolher estimativas, no mesmo valor que os demais.

Estabelecidas estas 5 situações, a seguir calcularemos qual seria o efeito, no valor das multas lançadas sobre elas, levando em conta as 3 teses existentes relativas à concomitância das multas proporcionais e da multa isolada, quais sejam:

- RESULTADO COM MULTA ISOLADA CONCOMITANTE**, tese da aceitação da convivência da multa isolada com a multa proporcional, tese aplicada pela Receita Federal em sua atuação;
- RESULTADO EXCLUINDO TOTALMENTE A MULTA ISOLADA EM CASO DE CONCOMITÂNCIA**, tese de que, havendo a incidência de multa proporcional, não pode haver lançamento de qualquer multa isolada;
- RESULTADO COM ABSORÇÃO DA MULTA ISOLADA APENAS ATÉ O LIMITE DA MULTA PROPORCIONAL**, tese de que a multa isolada será absorvida até o limite da multa proporcional lançada. Caso a multa isolada exceda o valor da multa proporcional, essa diferença deve ser lançada.

Para melhor demonstrar e permitir a comparação, trazemos a tabela abaixo:

	Situação 1)	Situação 2)	Situação 3)	Situação 4)	Situação 5)
	Infração não absorvida , pois teve lucro	Infração 50% absorvida pelo prejuízo do exercício	Infração quase totalmente absorvida pelo prejuízo do exercício	Infração totalmente absorvida pelo prejuízo do exercício	Não praticou infração tributária sujeita à multa proporcional, mas deixou de recolher estimativas
Lucro (já tributado espontaneamente) ou Prejuízo antes das infrações.	10.000.000,00	-(10.000.000,00)	-(19.900.000,00)	-(20.000.000,00)	-(1.000.000,00)
Infração passível de multa proporcional	20.000.000,00	20.000.000,00	20.000.000,00	20.000.000,00	0,00
Lucro Real a tributar de ofício (após absorção do prejuízo de exercício, se for o caso)	20.000.000,00	10.000.000,00	100.000,00	0,00	0,00
IRPJ 25%	5.000.000,00	2.500.000,00	25.000,00	0,00	0,00
multa proporcional 75%	3.750.000,00	1.875.000,00	18.750,00	0,00	0,00
Estimativas não recolhidas	2.500.000,00	2.500.000,00	2.500.000,00	2.500.000,00	2.500.000,00

	Situação 1)	Situação 2)	Situação 3)	Situação 4)	Situação 5)
a) RESULTADO COM MULTA ISOLADA CONCOMITANTE					
Multa isolada 50% (aceitando a concomitância com multa proporcional)	1.250.000,00	1.250.000,00	1.250.000,00	1.250.000,00	1.250.000,00
Total de multas a pagar (proporcional + isolada)	5.000.000,00	3.125.000,00	1.268.750,00	1.250.000,00	1.250.000,00

	Situação 1)	Situação 2)	Situação 3)	Situação 4)	Situação 5)
b) RESULTADO EXCLUINDO TOTALMENTE A MULTA ISOLADA EM CASO DE CONCOMITÂNCIA					
Multa isolada de 50% (considerando a não aplicação em caso de concomitância)	0,00	0,00	0,00	1.250.000,00	1.250.000,00
Total de multas a pagar (proporcional + isolada)	3.750.000,00	1.875.000,00	18.750,00	1.250.000,00	1.250.000,00

	Situação 1)	Situação 2)	Situação 3)	Situação 4)	Situação 5)
c) RESULTADO COM ABSORÇÃO DA MULTA ISOLADA ATÉ O LIMITE DA MULTA PROPORCIONAL					
Multa isolada de 50% (considerando a absorção até o limite da multa proporcional)	0,00	0,00	1.231.250,00	1.250.000,00	1.250.000,00
Total de multas a pagar (proporcional + isolada)	3.750.000,00	1.875.000,00	1.250.000,00	1.250.000,00	1.250.000,00

Nos 5 casos hipotéticos acima, porém perfeitamente possíveis, os contribuintes tiveram a mesma conduta, qual seja:

- Praticaram infração tributária, omissão de receita, por exemplo, no montante de R\$ 20 milhões (com exceção da Situação 5) e;
- Não recolheram estimativas no montante de R\$ 2,5 milhões.

As situações 3), 4) e 5) são as que melhor demonstram o quanto a tese da não concomitância não cabe no método do Lucro Real Anual com recolhimento de estimativas mensais, tanto legalmente, como já demonstramos no item anterior, mas principalmente, como pretendemos demonstrar agora, sistematicamente.

Nas situações 4), em que não há incidência de multa proporcional e 5) em que sequer há infração sujeita a multa proporcional, vê-se que, apesar de praticarem a mesma

conduta que os demais, por não terem incidência de multa proporcional, **acabarão pagando a multa isolada “cheia”, sob qualquer das três teses**, a), b) e c). Isso difere das situações 1), Infração não absorvida, pois teve lucro 2) Infração 50% absorvida pelo prejuízo do exercício e 3) Infração quase totalmente absorvida pelo prejuízo do exercício, para as quais, aplicando-se a consunção, quadros b) e c), os contribuintes **teriam a multa isolada zerada ou reduzida**.

Em especial, a comparação da situação 3) com as situações 4) e 5) demonstra que a não aplicação da multa isolada, pela tese da concomitância, traz distorção indevida, ilegal e, até mesmo, injusta, ao sistema.

Vejam que o contribuinte da situação 3) cometeu infrações assim como os demais, porém, por “sorte”, após a absorção das infrações pelo prejuízo do exercício, restou apenas um resquício de imposto devido sujeito à multa proporcional. Desta forma, aplicando-se a tese da não concomitância teríamos:

- Pela tese b), da exclusão total da multa isolada, ele ficaria sujeito apenas à multa proporcional (em valor mínimo) gerando uma diferença brutal em relação aos que praticaram a mesma conduta, mas tiveram prejuízo;

Aplicando-se a tese c), absorção da multa isolada até o limite da multa proporcional, à esta situação 3), ao menos diminuiria esta distorção.

Compare esta situação com as situações 4) e 5). Nestes casos, por não terem multa proporcional a pagar, estes contribuintes ficariam sujeitos à toda a multa isolada.

É visível a distorção causada pela tese da consunção, em especial a demonstrada no quadro b), exclusão total da multa isolada, pois aqueles com maior prejuízo e, até mesmo, que não praticaram infração da qual decorra multa proporcional, poderão vir a pagar multas em valor similar ou superior àquele que ficou sujeito à multa proporcional, ainda que mínima.

A tese da não concomitância faz com que os contribuintes nas situações 4) aquele com grande prejuízo e 5), aquele que não praticou infração sujeita à multa proporcional, sejam **os únicos a pagar multa isolada cheia**, a despeito de não ter sido sequer apurado imposto a pagar. Percebe-se que haveria uma quebra de toda a sistemática.

Pelo exposto, verifica-se que o não recolhimento das estimativas não é necessariamente ato preparatório à infração principal e que **as multas isoladas, nos moldes previstos na legislação, são necessárias e típicas da sistemática de apuração anual do IRPJ, logo, devem naturalmente conviver para que tal sistema tenha completude e efetividade, sob pena de inviabilização desta sistemática de apuração.**

4.4 CONCLUSÃO SOBRE A CONCOMITÂNCIA DE MULTAS

À vista do exposto, repele-se o argumento baseado na tese da consunção na tentativa de afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o

campo de aplicação da multa isolada com base no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não absorvem o fato relacionado nº inciso II do mesmo artigo e, sobretudo, porque **a multa isolada é condição da existência da sistemática de apuração pelo Lucro Real Anual e sua aplicação é decorrência lógica desse sistema de apuração do IRPJ.**

Cabível, então, a aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

4.5 MULTA CONFISCATÓRIA

Recorrente também considera haver “caráter confiscatório” nas multas aplicadas.

Tendo em vista que a multa foi aplicada nos termos da lei, o questionamento de seu percentual e base de cálculo por sua possível inconstitucionalidade, não pode ser analisado por este CARF, nos termos da Súmula nº 2 deste órgão, vejamos:

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Sendo assim, não merece guarida o pedido do recorrente.

5 DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso, rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Paulo Elias da Silva Filho