



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10980.723578/2012-47</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1001-004.126 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	11 de novembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	MULTI MERCANTES LTDA.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2009

LUCRO REAL ANUAL. DIFERENÇAS ENTRE DIPJ E DCTF. ESTIMATIVAS MENSAS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

É passível de lançamento de ofício o IRPJ apurado pela autoridade administrativa com base na DIPJ e nos livros contábeis e fiscais quando o sujeito passivo proceder à sua apuração e confissão em DCTF em valor menor.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA.

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.

PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. NÃO APLICABILIDADE NA SISTEMÁTICA DO LUCRO REAL ANUAL. CONCOMITÂNCIA DE MULTA PROPORCIONAL E MULTA ISOLADA.

Na apuração do IRPJ baseada no lucro real anual com recolhimento de estimativas, a convivência entre as multas proporcional e isolada é necessária e típica, logo, estas multas devem naturalmente coexistir para

que tal sistema tenha completude e efetividade, sob pena de inviabilização desta sistemática de apuração

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2009

PROCEDIMENTO FISCAL. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. COMPETÊNCIA PARA O LANÇAMENTO. AUTORIZAÇÃO SUPERIOR. MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO.

É válido o ato administrativo do lançamento realizado pelo Auditor-Fiscal no exercício de suas funções. Não há previsão nem exigibilidade de autorização superior. O MPF-Mandado de Procedimento Fiscal, é dispensado nos procedimentos de revisão interna. Encontra-se motivado o ato administrativo quando consta no auto de infração a base legal e a descrição dos fatos.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2009

RAZOABILIDADE DO LANÇAMENTO. PRESUNÇÃO DE INOCÊNCIA. DEVIDO PROCESSO LEGAL. FUNÇÃO SOCIAL DA EMPRESA.

Foge à competência do julgamento administrativo a análise da lei em tese e da aplicação de princípios constitucionais de forma genérica.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário, em rejeitar as preliminares suscitadas e, por maioria, 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 voluntário.

*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, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado, Ana Cláudia Borges de Oliveira e Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

## RELATÓRIO

O recorrente insurge-se contra o Acórdão 08-45.727 – 4ª Turma DRJ/FOR, o qual julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve integralmente a autuação fiscal.

A lide decorreu de auto de infração lavrado contra o recorrente, em procedimento de revisão interna, no qual apuraram-se diferenças entre o valor declarado em DCTF e aqueles apurados na DIPJ, bem como, multas isoladas por não recolhimento de estimativas.

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

*Em desfavor da pessoa jurídica em epígrafe qualificada, empresa do ramo de comércio atacadista de lustres, luminárias e abajures, localizada no Estado do Paraná, foram lavrados, em 14/05/2012, os autos de infração de fls. 201 a 220, constitutivos de créditos tributários relativos ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, apurado pelo regime do Lucro Real Anual, com recolhimentos mensais de Estimativas, bem como à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, considerados devidos para o ano-calendário de 2009, cujos valores originais importaram nos seguintes montantes:*

### IRPJ

CRÉDITO TRIBUTÁRIO	CÓDIGO DE RECEITA	DATA DE VENCTO.	VALOR
IRPJ – AJUSTE ANUAL	2917	31/03/2010	R\$ 462.864,58
MULTA DE OFÍCIO VINCULADA (75%)	3020	19/06/2012	R\$ 347.148,44
MULTAS ISOLADAS (50% SOBRE ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS)	1632	19/06/2012	R\$ 384.188,20
TOTAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO (COM MULTAS E JUROS DE MORA CALCULADOS ATÉ A DATA DO LANÇAMENTO)			R\$ 1.300.289,83

### CSLL

CRÉDITO TRIBUTÁRIO	CÓDIGO DE RECEITA	DATA DE VENCTO.	VALOR
CSLL – AJUSTE ANUAL	2973	31/03/2010	R\$ 167.343,50
MULTA DE OFÍCIO VINCULADA (75%)	3087	19/06/2012	R\$ 125.507,62
MULTAS ISOLADAS (50% SOBRE ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS)	1649	19/06/2012	R\$ 138.037,76
TOTAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO (COM MULTAS E JUROS DE MORA CALCULADOS ATÉ A DATA DO LANÇAMENTO)			R\$ 469.244,08

*-Fiscal responsável pelo procedimento de revisão interna da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ imputou ao sujeito passivo a responsabilidade por insuficiência de recolhimentos em relação aos valores apurados de ofício na respectiva DIPJ. Tais débitos não foram confessados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF e também não foram pagos. O contribuinte apresentou a DIPJ do exercício de 2010 com apuração trimestral. Entretanto, conforme demonstrado a fl. 42, recolheu Darfs com o código de receita 2362 – IRPJ Lucro Real – Estimativa Mensal.*

*3. A empresa foi intimada e apresentou o Livro de Apuração do Lucro Real – Lalur, bem como os balancetes mensais para o período de 01/01/2009 a 31/12/2009, o que permitiu à autoridade fiscal apurar os valores devidos a título de estimativas mensais, bem como o saldo a pagar no ajuste anual.*

*4. Os valores de IRPJ apurados encontram-se demonstrados na planilha de fl. 199 e os valores apurados de CSLL encontram-se na planilha de fl. 200, a seguir reproduzidas:2. O Auditor-Fiscal responsável pelo procedimento de revisão interna da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ imputou ao sujeito passivo a responsabilidade por insuficiência de recolhimentos em relação aos valores apurados de ofício na respectiva DIPJ. Tais débitos não foram confessados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF e também não foram pagos. O contribuinte apresentou a DIPJ do exercício de 2010 com apuração trimestral. Entretanto, conforme demonstrado a fl. 42, recolheu Darfs com o código de receita 2362 – IRPJ Lucro Real – Estimativa Mensal.*

*3. A empresa foi intimada e apresentou o Livro de Apuração do Lucro Real – Lalur, bem como os balancetes mensais para o período de 01/01/2009 a 31/12/2009, o que permitiu à autoridade fiscal apurar os valores devidos a título de estimativas mensais, bem como o saldo a pagar no ajuste anual.*

*4. Os valores de IRPJ apurados encontram-se demonstrados na planilha de fl. 199 e os valores apurados de CSLL encontram-se na planilha de fl. 200, a seguir reproduzidas:*

		Nome Empresarial MULTI MERCANTES LTDA			CNPJ 04.049.640/0001-47				
Período de apuração	Lucro real ( A )	Imposto B=( A x 15%)	Adicional C=(A-n20.000)x10%	Imposto devido D = ( B + C )	Imposto acumulado ( E )	Imposto a pagar F = ( D - E )	IRPJ declarado e recolhido ( G )	MULTA ISOLADA 50% ( F - G )	
mar/09	409.196,31	61.379,45	34.919,63	96.299,08	-	96.299,08	-	48.149,54	
abr/09	453.786,11	68.067,92	37.378,61	105.446,53	96.299,08	9.147,45	-	4.573,73	
mai/09	1.452.577,23	217.886,58	135.257,72	353.144,31	105.446,53	247.697,78	-	123.848,89	
jun/09	1.639.021,51	245.853,23	151.902,15	397.755,38	353.144,31	44.611,07	-	22.305,54	
jul/09	2.739.296,16	410.894,42	259.929,62	670.824,04	397.755,38	273.068,66	66.049,43	103.509,62	
ago/09	3.441.842,25	516.276,34	328.184,23	844.460,56	670.824,04	173.636,52	119.007,05	27.314,74	
set/09	4.161.257,12	624.188,57	398.125,71	1.022.314,28	844.460,56	177.853,72	117.553,17	30.150,27	
out/09	4.832.727,01	724.909,05	463.272,70	1.188.181,75	1.022.314,28	165.867,47	117.195,61	24.335,93	
nov/09	5.597.609,77	839.641,47	537.760,98	1.377.402,44	1.188.181,75	189.220,69	253.637,76		
dez/09	4.646.320,18	696.948,03	440.632,02	1.137.580,05	1.377.402,44	-239.822,40	1.272,45		
						<b>TOTAL</b>	<b>674.715,47</b>		
<b>AJUSTE ( IRPJ devido dez/2009 - total recolhido )</b>				<b>462.864,58</b>					

		CONTRIBUINTE MULTI MERCANTIS LTDA			CNPJ 04.049.640/0001-47		
Período de apuração	Base de cálculo ( A )	CSLL apurada B=( A x 9%)	CSLL acumulada ( C )	CSLL a pagar D = ( B - C )	CSLL declarada e recolhida ( E )	MULTA ISOLADA 50% ( D - E )	
mar/09	409.196,31	36.827,67	-	36.827,67	-	18.413,83	
abr/09	453.786,11	40.840,75	36.827,67	4.013,08	-	2.006,54	
mai/09	1.452.577,23	130.731,95	40.840,75	89.891,20	-	44.945,60	
jun/09	1.639.021,51	147.511,94	130.731,95	16.779,99	-	8.389,99	
jul/09	2.739.296,16	246.536,65	147.511,94	99.024,72	28.817,79	35.103,46	
ago/09	3.441.842,25	309.765,80	246.536,65	63.229,15	43.562,54	9.833,30	
set/09	4.161.257,12	374.513,14	309.765,80	64.747,34	43.039,14	10.854,10	
out/09	4.832.727,01	434.945,43	374.513,14	60.432,29	42.910,42	8.760,94	
nov/09	5.597.609,77	503.784,88	434.945,43	68.839,45	92.029,59		
dez/09	4.646.320,18	418.168,82	503.784,88	-85.616,06	465,84		
					<b>Total</b>	<b>250.825,32</b>	
<b>AJUSTE ( CSLL apurada dez/09 - total recolhido )</b>				<b>167.343,50</b>			

5. A empresa autuada foi cientificada do auto de infração, por via postal, em 18/05/2012 (fl. 222) e ofereceu impugnação em 18/06/2012. A peça impugnatória foi juntada aos autos às fls. 224 a 234 e, posteriormente, a impugnante solicitou juntada de um aditamento à impugnação às fls. 238 a 243.

6. Em suas razões de defesa a impugnante alega, preliminarmente, que o ato administrativo de lançamento, consubstanciado nos presentes autos de infração, seriam nulos devido à ausência do Mandado de Procedimento Fiscal. Afirma que a autoridade fiscal agiu em cumprimento ao Registro de Procedimento Fiscal nº 0910100201200347, o que não supriria a exigência do Mandado de Procedimento Fiscal prescrito na então Portaria RFB nº 3.014, de 29 de junho de 2011, a qual dispunha sobre o planejamento das atividades fiscais, estabelecendo normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

7. A impugnante cita o art. 10 da Portaria RFB nº 3.014, de 2011, o qual dispunha sobre as situações ou procedimentos fiscais que estariam dispensados da prévia emissão do Mandado de Procedimento Fiscal, assegurando que nenhuma daquelas hipóteses corresponderia ao procedimento fiscal levado a efeito contra si para a cobrança do IRPJ e CSLL exigidos nestes autos. Assim, não estando excetuada, seria obrigatória a expedição do Mandado de Procedimento Fiscal.

8. Alega, ainda, a impugnante, que os autos de infração são nulos, nos termos do art. 194 do Código Tributário Nacional, pelo fato de terem sido lavrados por agente incompetente. Além do mais, assegura que os autos de infração constituem apenas um ato de ofício ou de revisão de lançamento, dando apenas início ao procedimento administrativo, cujas conclusões deveriam ser remetidas à autoridade competente para definitiva constituição dos créditos exigidos. Assim, afirma ter sido ferido o art. 10 do Decreto nº 7.235, de 1972.

9. Argumenta que a empresa não poderia ser autuada sem a devida autorização de autoridade superior, haja vista que desde 2009 tem acompanhamento tributário diferenciado, em razão de seu porte, faturamento e volume de operações.

10. Afirma que as multas aplicadas superam 80% do valor principal dos tributos lançados, o que constituiria inobservância aos princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade, ferindo, assim, o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal. Alega que os autos constituem afronta ao art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, por falta de adequação entre meios e fins, tendo sido impostas obrigações em volume superior às estritamente necessárias ao interesse público. Cita doutrinas sobre o Princípio da Razoabilidade.

11. Em aditamento à Impugnação, o contribuinte formula tese, às fls. 238 a 243, sobre a impossibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício de 75% vinculada ao tributo devido no ajuste anual com a multa isolada exigida em razão do não recolhimento das estimativas mensais. Colaciona decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF prolatada no Acórdão nº 1804-00.089, da Quarta Turma Especial – Primeira Seção de Julgamento, em Sessão de 26/09/2009, abaixo reproduzida:

**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. (CARF, Quarta Turma Especial – Primeira Seção de Julgamento, Rec. n° 164585, Rel. Selene Ferreira de Moraes, data da sessão 26/05/2009)*

12. *Cita doutrina sobre a natureza da norma jurídica penal e princípios sobre a razoabilidade da pena, então voltados para o legislador e recorre ao Princípio da Consunção para pugnar pelo cancelamento das multas isoladas pela falta de recolhimento das estimativas mensais, no sentido de que sejam absorvidas pela multa vinculada ao tributo devido no ajuste anual.*

13. *Por fim, requer a impugnante que a sua defesa seja acolhida a fim de determinar o cancelamento do lançamento de ofício, por força das razões acima apresentadas, ou, alternativamente, caso assim não se entenda, sejam adequadas as multas aplicadas a patamares razoáveis e proporcionais à infração.*

O voto condutor da decisão *a quo* (unânime) enfrentou todas as questões trazidas na impugnação. Podemos assim resumir:

#### **CONSIDERAÇÕES GERAIS:**

- Em procedimento de revisão interna, a autoridade administrativa apurou e lançou de ofício diferenças entre os tributos apurados e calculados em DIPJ e aqueles declarados em DCTF;
- Que a impugnante “*não ofereceu resistência aos valores apurados pela autoridade fiscal*”;

#### **NULIDADE DO PROCEDIMENTO**

- Comprovou a não obrigatoriedade de emissão de MPF no caso concreto, eis que trata-se de revisão interna, colacionou a legislação pertinente;
- Demonstrou que a autoridade lançadora era competente para efetuar o lançamento, sem necessidade de submissão à autoridade superior;

#### **RAZOABILIDADE, PROPORCIONALIDADE E EFEITO CONFISCATÓRIO DAS MULTAS**

- Que as multas aplicadas são aquelas previstas em lei;
- Que excede à competência do julgamento na esfera administrativa análise da constitucionalidade e validade de normas postas;

#### **CONCOMITÂNCIA NA APLICAÇÃO DE MULTAS ISOLADAS E MULTAS VINCULADAS AO TRIBUTO DEVIDO NA APURAÇÃO ANUAL**

- Discorreu sobre a mudança legislativa ocorrida no artigo 44 da Lei 9.430/96, a partir o ano-calendário 2007;
- Ponderou não ser caso de “*subsunção*”;

- Distinguiu as multas isoladas das proporcionais;
- Colacionou jurisprudência favorável à manutenção das multas concomitantes;

#### **DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS E DOUTRINA**

- Ponderou que, apesar de serem fontes para fins de interpretação do Direito, não substituem, em especial no Direito Tributário, o texto explícito do direito positivo;

Diante destes argumentos, foi emitido o acórdão abaixo:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*IRPJ Ano-calendário: 2009*

*LUCRO REAL ANUAL. ESTIMATIVAS MENSAIS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.*

*É passível de lançamento de ofício o IRPJ apurado pela autoridade administrativa com base nos livros contábeis e fiscais quando o sujeito passivo proceder à sua apuração e confissão em desacordo com a legislação de regência. No caso, os erros de preenchimento da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, que implicaram na incorreta confissão na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, bem como no pagamento a menor dos tributos devidos, devem ser objeto de correta constituição por meio de autos de infração.*

*CONCOMITÂNCIA DA MULTA VINCULADA COM A MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS. INAPLICÁVEL O PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.*

*É possível a aplicação de multa isolada em decorrência da falta de pagamento de estimativa após o encerramento do ano-calendário. Além disso, é devida sua exigência concomitantemente com a multa de ofício vinculada ao tributo devido que deixou de ser recolhido, vez que são sanções decorrentes de situações fáticas distintas, que geram obrigações também distintas e são determinadas a partir de bases de cálculo diferentes por definição. Inaplicável o Princípio da Consunção.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2009 REVISÃO DE OFÍCIO DE DIPJ. MALHA FISCAL. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO ORDINÁRIO. CONFORMIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL E DO LANÇAMENTO.*

*A autoridade administrativa deverá efetuar de ofício o lançamento para constituir o crédito tributário quando a declaração não seja prestada na forma da legislação tributária. O procedimento fiscal de revisão interna de declarações dispensa o Mandado de Procedimento Fiscal, nos termos da legislação de regência.*

*A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano-calendário: 2009 CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. A decisão*

*relativa ao IRPJ quanto a estas matérias aplica-se no julgamento do auto de infração da CSLL, vez que ambos os lançamentos estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.*

*Impugnação Improcedente*

Irresignado, o contribuinte apresentou o Recurso Voluntário de fls. 279, no qual apresentou as suas razões em contestação à decisão de primeira instância. Por melhor organizar e demonstrar nossa decisão, traremos as razões do recurso no próprio voto, uma a uma, quando também faremos a sua análise.

## VOTO

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

### 1 CONHECIMENTO

O contribuinte teve ciência da decisão de primeira instância em 12/03/2019, vide fls. 276. Apresentou o Recurso Voluntário em 10/04/2019, logo tempestivo o recurso. O recurso foi apresentado pelo meio adequado e com a devida representação, logo, dele conheço.

### 2 DELIMITAÇÃO DA LIDE

O contribuinte trouxe, em seu Recurso Voluntário, basicamente os mesmos argumentos já levados à impugnação julgada na primeira instância.

Ao delimitarmos a lide, neste caso, o mais importante nos parece ser destacar que **não foram contestados os cálculos e a forma de apuração dos tributos**. Toda a argumentação referiu-se, resumidamente, a aspectos preliminares e formais (competência da autoridade, ausência de MPF, motivação do ato administrativo, princípios constitucionais e outros) e à contestação quanto à legislação em si, a qual, no dizer do recorrente, acarretou uma autuação desproporcional, irrazoável e confiscatória.

Em relação especificamente aos tributos e multas lançados, a contestação que trouxe foi a da 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 E NULIDADES

Quanto às preliminares e nulidades alegadas pelo recorrente, verificamos que já foram levantadas na impugnação e analisadas na decisão da DRJ. Desta forma, dada a clareza e completude dos argumentos apresentados nesta, vamos utilizar dos mesmos fundamentos, seja comentando ou copiando para o presente voto.

A fundamentação do voto utilizando a decisão da DRJ está prevista no Regulamento do CARF, Portaria MF nº 1.634/2023, vide abaixo:

#### *DAS DECISÕES COLEGIADAS*

*Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.*

...

*§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:*

*I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e*

*II – referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta.*

#### 3.1 PRELIMINAR DE NULIDADE ABSOLUTA

A recorrente discorreu sobre vários princípios constitucionais, entre eles:

- Devido processo legal;
- Contraditório e ampla defesa;
- Presunção da inocência, e;
- Ausência de notificação.

Assevera que estes princípios foram feridos pois considera:

- Que não teria sido notificada previamente para demonstrar que não havia praticado qualquer irregularidade assim descumprindo o devido processo legal;
- Que não se permite qualquer restrição aos direitos dos contribuintes sem que antes tenha havido decisão transitada em julgado respeitando o devido processo legal;
- Que deve ser garantida a ampla defesa;

- Que a administração tem o poder-dever de rever seus atos, quando eivados de vícios;
- Que o auto de infração fere o princípio do pleno emprego e da finalidade social da empresa;
- Que a autuação não teve adequação entre meios e fins;

Por estes motivos pugna pela nulidade do auto de infração.

O contribuinte não vinculou diretamente quais partes auto de infração ou da decisão recorrida teriam ferido os princípios citados, tratando-se assim de uma discussão sobre a constitucionalidade do procedimento fiscal como um todo. Recorremos ao Acórdão recorrido como fundamento quanto a este item.

*31. Quanto à discussão de questões de natureza constitucional importa esclarecer que a este órgão de julgamento compete, tão-somente, a análise da legalidade dos atos praticados pela autoridade fiscal a quo tendo em vista que a constituição do crédito tributário é atividade plenamente vinculada à legislação positivada.*

*32. Encontra-se tal matéria, portanto, além dos limites desta instância administrativa por tratar-se de análise da constitucionalidade de norma legal regularmente editada e em vigor. Nos termos do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, reproduzido abaixo, não se pode deixar de aplicar as normas vigentes sob alegação de inconstitucionalidade.*

*Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*33. Assim, não serão analisadas, pois, as questões relativas a supostas violações a ordem constitucional ou de validade e eficácia de norma posta, quando não tenham o efeito vinculante para a administração tributária por imposição das normas acima expostas.*

Concluindo, não há nulidade neste tocante.

### 3.2 NULIDADE DO PAF – AUSÊNCIA DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL

A recorrente considera que o auto de infração seria nulo por não ter sido precedido por emissão de Mandado de Procedimento Fiscal. Esta falta acarretaria a nulidade do procedimento fiscal.

Teria sido transgredido o artigo 10. Da Portaria RFB nº 3.014, de 29 de junho de 2011.

Mais uma vez, tomamos como fundamento as razões trazidas no acórdão de origem, eis que além de bem claras, com elas concordamos.

*20. Ora, preliminarmente, cumpre esclarecer que o controle fiscal instituído pela administração tributária cuidou de excetuar, ou dispensar, a exigência do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, nos procedimentos fiscais mais rotineiros e freqüentes, a exemplo dos procedimentos fiscais voltados para revisão interna de declarações, visando dar maior celeridade à fiscalização em tais situações. Vejamos o teor da norma trazida pela própria impugnante:*

*Portaria RFB nº 3.014, de 29 de junho de 2011 Dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.*

*Art. 10. O MPF não será exigido nas hipóteses de procedimento de fiscalização:*

*I - realizado no curso do despacho aduaneiro;*

*II - interno, nos casos de formalização de exigência de crédito tributário constituído em termo de responsabilidade ou pelo descumprimento de regime aduaneiro especial, lançamento de multas isoladas, revisão aduaneira e formalização de abandono ou apreensão de mercadorias realizada por outros órgãos;*

*III - de vigilância e repressão ao contrabando e descaminho realizado em operação ostensiva;*

*IV - relativo à revisão interna de declaração, inclusive na hipótese de aplicação de penalidade por falta ou atraso em sua apresentação (malhas fiscais); (grifei)V - destinado, exclusivamente, à aplicação de multa por não atendimento à intimação efetuada por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil em procedimento de diligência realizado mediante a utilização de MPF-D;*

*VI - destinado à aplicação de multa por não atendimento à Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF), nos termos do art. 4º do Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001; e VII - destinado à verificação de ocorrência de avaria ou extravio de mercadorias sob controle aduaneiro.*

*§ 1º Na hipótese de realização de diligência, em decorrência dos procedimentos fiscais de que trata este artigo, deverá ser emitido MPF-D.*

*§ 2º Em relação ao disposto no inciso II do caput, é dispensado o MPF para os procedimentos de revisão aduaneira que*

*puderem ser realizados com base unicamente nos elementos probatórios disponíveis no âmbito da RFB.*

*21. Observe-se que o inciso IV do invocado art. 10 estabelece dispensa do Mandado de Procedimento Fiscal em relação à atividade fiscal de revisão interna de declarações, objeto das denominadas malhas fiscais. E foi exatamente no exercício de tal atividade que a autoridade fiscal, munido do Registro de Procedimento Fiscal nº 0910100201200347, fiscalizou e autuou a empresa. As mesmas disposições se repetem nas portarias que revogaram a Portaria RFB nº 3.014, de 2011, e estão vigentes no atual art. 10 da Portaria RFB nº 6.478, de 29 de dezembro de 2017.*

*22. Assim, não assiste razão à impugnante quanto às suas alegações no sentido de desqualificar o procedimento fiscal e tornar nulos os lançamentos. Ademais, a revisão interna de declarações como estratégia de fiscalização, constituição e cobrança de créditos tributários decorrentes de omissões ou inexatidões no preenchimento de declarações, não é novidade, consolida-se e se aperfeiçoa a cada ano na Receita Federal, e está prescrita no próprio Código Tributário Nacional, a teor do que dispõe o artigo 149, incisos II, IV e V, verbis:*

*Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

*II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;*

*IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;*

*V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;*

Diante do exposto, não há nulidade quanto a este ponto.

### 3.3 NULIDADE PELA FALTA DE AUTORIZAÇÃO SUPERIOR E POR TER SIDO LAVRADO POR AGENTE FISCAL INCOMPETENTE

A recorrente considera que o auto seria nulo pois:

- A imposição de penalidade pelo Auditor-Fiscal carecia de autorização superior, pela previsão do artigo 194 do CTN, o qual abaixo reproduzimos:

*Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das*

*autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.*

*Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.*

- O auto de infração deveria ter sido, previamente, levado à autoridade competente;
- Teria sido infringido o artigo 10 do Decreto 70.235/72, o qual reproduzimos a seguir:

*Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:*

*I - a qualificação do autuado;*

*II - o local, a data e a hora da lavratura;*

*III - a descrição do fato;*

*IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

*V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;*

*VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

- Considera que, por estar sob acompanhamento diferenciado, necessitaria de autorização especial para o exame de sua escrita;

Mais uma vez utilizaremos como fundamento da decisão a argumentação trazida no voto que embasou o acórdão da primeira instância:

*23. O argumento de que o ato foi praticado por autoridade incompetente e por isso resultariam nulos os autos de infração lavrados é desprovido de qualquer substância. É o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil a autoridade a quem a lei atribuiu o poder/dever de constituir créditos tributários mediante lançamento. Vejam-se as disposições da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, a qual dispõe sobre a reestruturação da Carreira Auditoria do Tesouro Nacional, que passou a denominar-se Carreira Auditoria da Receita Federal – ARF, com redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007. Tal Lei veio exatamente atender à norma geral insculpida no invocado art. 194 do Código Tributário Nacional, a seguir reproduzido:*

*Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966)*

*Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de*

*que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.*

*Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002.*

*Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:*

*I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:*

***a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições; (grifei)***

*b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais;*

*c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados; (grifei)*

*d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal; (grifei)*

*e) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária;*

*f) supervisionar as demais atividades de orientação ao contribuinte; (Incluída pela Lei nº 11.457, de 2007) (Vigência)*

*II - em caráter geral, exercer as demais atividades inerentes à competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil.*

*24. Ora, a autoridade fiscal que constituiu o crédito tributário por meio da lavratura dos autos de infração ora em discussão, a Sra. Xxxx (ocultamos o nome por desnecessidade dessa citação neste acórdão do CARF, o qual é público), é ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, plenamente investida em seus poderes e atribuições, lotada no Serviço de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal de Curitiba. Não há razões para questionar a sua competência administrativa, em perfeita consonância com o que dispõe o invocado art. 194 do Código Tributário Nacional.*

*25. Não caberia à autoridade fiscal recorrer a outra autoridade administrativa de hierarquia administrativa ou técnica superior para constituir o crédito tributário constatado no procedimento fiscal que presidiu. Não existia e inexistiu atualmente*

*norma administrativa que lhe imponha tal dever. Todos os elementos do fato jurídico tributário, presentes na norma individual e concreta do lançamento, estão plenamente identificados no auto de infração, nos termos do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.*

*Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:*

*I - a qualificação do autuado;*

*II - o local, a data e a hora da lavratura;*

*III - a descrição do fato;*

*IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

*V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;*

*VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

*26. Portanto, inexistindo qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 142 do CTN ou nos artigos 10 e 59 do Decreto 70.235, de 1972, não há que se cogitar de nulidade da autuação.*

*27. A alegação de que o procedimento fiscal de revisão da declaração careceria de autorização superior em virtude de a empresa estar sob acompanhamento fiscal diferenciado também não prospera. A Portaria RFB nº 2.356, de 14 de dezembro de 2010, (revogada pela vigente Portaria RFB nº 641, de 11 de maio de 2015), que dispôs sobre o acompanhamento econômico-tributário diferenciado de pessoas jurídicas e pessoas físicas, não teve por objetivo proteger os contribuintes de ações fiscais ordinárias. Ao contrário, o objetivo foi exercer uma vigilância mais acurada e permanente, por meio de monitoramento sobre as atividades das empresas, com repercussões no campo tributário.*

*28. Dispõe o art. 4º da referida Portaria:*

*Art. 4º Os casos de incompatibilidade no cruzamento das informações de que trata o art. 2º, com indícios de evasão tributária, deverão ser encaminhados à área competente pela seleção e programação de fiscalização dos contribuintes diferenciados para inclusão, em caráter prioritário, na programação de fiscalização estabelecida para o ano em curso.*

*29. Não há, na referida Portaria, nenhum dispositivo que disponha sobre a impossibilidade de se proceder à revisão interna de declarações dos contribuintes com acompanhamento diferenciado, segundo os procedimentos ordinários de fiscalização.*

Diante do exposto, também não prospera a alegação de nulidade neste ponto.

### 3.4 NULIDADE – AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO

A recorrente considera que o ato administrativo está eivado do vício de falta de motivação pois:

- As irregularidades citadas no Auto de Infração, pelas provas acostadas aos autos, de fato se mostrariam regulares, e;
- Teria recolhido integral e tempestivamente o IRPJ e a CSLL, nos termos da legislação;

Em seu recurso, a recorrente não disse quais as “provas” da regularidade fiscal no tocante ao lançamento de ofício, nem apontou onde está a ausência de motivação.

Também não indicou onde consta a prova do regular recolhimento tempestivo dos tributos lançados.

Ademais, nos autos de infração de fls. 201 e 211, suportados pelas planilhas demonstrativas a fls. 199 e 200, estão demonstrados todos os cálculos e a base legal do lançamento, bem como descrita sua motivação.

Logo, não assiste razão à recorrente quanto a este pedido de nulidade.

---

## 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 de sua falência.

## 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, os adeptos da aplicação do princípio da consunção, consideram 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, tomam 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, alterando assim o imposto a recolher. 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.

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 sem 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 (após deduções).

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, 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 indevidamente 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, não há 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 <b>não absorvida</b> , pois teve lucro	Infração 50% <b>absorvida</b> pelo prejuízo do exercício	Infração <b>quase totalmente absorvida</b> pelo prejuízo do exercício	Infração <b>totalmente absorvida</b> pelo prejuízo do exercício	<b>Não praticou infração</b> 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
<b>multa proporcional 75%</b>	<b>3.750.000,00</b>	<b>1.875.000,00</b>	<b>18.750,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>

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)
<b>a) RESULTADO COM MULTA ISOLADA CONCOMITANTE</b>					
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
<b>Total de multas a pagar (proporcional + isolada)</b>	<b>5.000.000,00</b>	<b>3.125.000,00</b>	<b>1.268.750,00</b>	<b>1.250.000,00</b>	<b>1.250.000,00</b>

	Situação 1)	Situação 2)	Situação 3)	Situação 4)	Situação 5)
<b>b) RESULTADO EXCLUINDO TOTALMENTE A MULTA ISOLADA EM CASO DE CONCOMITÂNCIA</b>					
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
<b>Total de multas a pagar (proporcional + isolada)</b>	<b>3.750.000,00</b>	<b>1.875.000,00</b>	<b>18.750,00</b>	<b>1.250.000,00</b>	<b>1.250.000,00</b>

	Situação 1)	Situação 2)	Situação 3)	Situação 4)	Situação 5)
<b>c) RESULTADO COM ABSORÇÃO DA MULTA ISOLADA ATÉ O LIMITE DA MULTA PROPORCIONAL</b>					
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
<b>Total de multas a pagar (proporcional + isolada)</b>	<b>3.750.000,00</b>	<b>1.875.000,00</b>	<b>1.250.000,00</b>	<b>1.250.000,00</b>	<b>1.250.000,00</b>

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, **acabam 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 totalidade da 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 lastro 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, **por preservar a sistemática prevista na legislação para a opção pelo Lucro Real Anual**. Cabível, então, a aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

---

## 5 DISPOSITIVO

---

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso, rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Paulo Elias da Silva Filho**