



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10380.722605/2015-76
ACÓRDÃO	1001-004.235 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VILA GALE BRASIL – ATIVIDADES HOTELEIRAS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA PROPORCIONAL. 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.

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

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. LEGALIDADE.

Súmula CARF 108. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia-SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2010, 2011

PEDIDO GENÉRICO DE JUNTADA DE NOVAS PROVAS. PRECLUSÃO.

Descabe, à luz da norma que regula o Processo Administrativo Fiscal no âmbito da União, o pedido genérico de apresentação, a qualquer tempo após a impugnação, de novos elementos de prova, sem que se demonstre a ocorrência de uma das possibilidades de exceção à regra geral de preclusão, quais sejam:

- (i) a impossibilidade de apresentação oportuna por motivo de força maior;
- (ii) a prova que se refira a fato ou direito superveniente; e (iii) a prova que se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidas as conselheiras Ana Cláudia Borges de Oliveira e Ana Cecília Lustosa da Cruz 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 julgadores 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 apresentados pelo contribuinte insurgindo-se contra o Acórdão 11-67.364 – 3ª Turma da DRJ/REC, de 22/04/2020. O referido acórdão decidiu pela manutenção integral do crédito tributário.

Nos termos dos Autos de Infração a fls. 2, foram lançados valores de IRPJ e CSLL, nos montantes a seguir:

IRPJ

IMPOSTO	2917	767.841,57	Valor
JUROS DE MORA (Calculados até 04/2015)		247.594,00	Valor
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		575.881,18	Valor
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	Cód. Receita Darf 1632	376.896,16	Valor
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		1.968.212,91	Valor

CSLL

CONTRIBUIÇÃO	2973	564.315,25	Valor
JUROS DE MORA (Calculados até 04/2015)		219.785,25	Valor
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		423.236,44	Valor
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	Cód. Receita Darf 1649	440.727,87	Valor
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		1.648.064,81	Valor

Verificamos, pelo auto de infração, que as infrações identificadas da qual decorreu o lançamento foram:

IRPJ

0001 - Custos, despesas Operacionais e encargos - Despesas não comprovadas	Despesas para as quais o contribuinte não comprovou por meio de documentação hábil,	2011	80.281,60	Valor de infração
0002 - Falta de recolhimento e declaração em DCTF do IRPJ	Valor apurado com base na DIPJ e no LALUR, não recolhido, afetado também pela dedução de estimativas que não haviam sido recolhidas.	2010	197.367,46	Valor de imposto.
0002 - Falta de recolhimento e declaração em DCTF do IRPJ	Valor apurado com base na DIPJ e no LALUR, não recolhido, afetado também pela dedução de estimativas que não haviam sido recolhidas.	2011	556.424,83	valor de imposto
0003 - Multa ou juros isolados. IRPJ sobre base de cálculo estimada	Contribuinte deixou de recolher valores de estimativas conforme DIPJ e LALUR, sobre os quais foram calculadas multas isoladas	2010 e 2011	376.896,16	valor da multa

CSLL

0001 - Custos, despesas Operacionais e encargos - Despesas não comprovadas	Despesas para as quais o contribuinte não comprovou por meio de documentação hábil,	2011	80.281,60	Valor de infração
0002 - Falta de recolhimento e declaração em DCTF do IRPJ	Valor apurado com base na DIPJ e no LALUR, não recolhido, afetado também pela dedução de estimativas que não haviam sido recolhidas.	2010	8.399.363,27	Valor de infração
	Valor apurado com base na DIPJ e no LALUR, não recolhido, afetado também pela dedução de estimativas que não haviam sido recolhidas.	2011	13.460.608,44	Valor de infração
0003 - Multa ou juros isolados. IRPJ sobre base de cálculo estimada	Contribuinte deixou de recolher valores de estimativas conforme DIPJ e LALUR, sobre os quais foram calculadas multas isoladas	2010 e 2011	440.727,87	valor da multa

Vide Termo de Encerramento parcial a fls. 558, o contribuinte teve ciência pessoal dos autos de infração em 23/04/2015.

O ora recorrente apresentou impugnação, a fls. 562, recepcionada em 25/05/2015, na DRF-FOR-CE, a qual foi analisada pela DRJ de origem.

Por bem sintetizar o andamento até a emissão do acórdão ora em disputa, trago abaixo o Relatório e o Voto condutor da decisão, nos termos do acórdão da DRJ. Grifos do original e meus.

Relatório

Contra a contribuinte acima qualificada foram lavrados os autos de infração de fls. 02/37, através dos quais foi constituído o crédito tributário referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, inclusive multas isoladas. O crédito tributário, que se refere aos anos-calendário 2010 e 2011, importou em R\$ 3.616.277,72 (fl. 558).

2. De acordo com os autos de infração, o lançamento decorreu

(i) da glosa de despesas não comprovadas;

- (ii) da falta de recolhimento e/ou declaração em DCTF do IRPJ e da CSLL a pagar e
- (iii) da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL apurados por estimativa.

3. A contribuinte apresentou impugnação de fls. 563/577, alegando, em síntese:

- (i) impossibilidade de imposição de multa isolada após o encerramento do exercício;
- (ii) impossibilidade de exigência simultânea de multa isolada e de multa proporcional sobre a mesma infração (recorre a diversos julgados administrativos de segunda instância);
- (iii) não incidência de juros sobre a multa isolada e sobre a multa de ofício e
- (iv) ilegalidade da cobrança de juros pela taxa Selic. Requereu a procedência parcial do lançamento, bem assim que as intimações sejam dirigidas a seu advogado.

Voto

4. A impugnação é tempestiva (fl. 642) e preenche os demais requisitos de admissibilidade.

Dos Limites do Litígio

5. A peça de defesa **não traz nenhuma contestação** quanto às infrações **0001 e 0002**, que correspondem, respectivamente, à glosa de despesas não comprovadas e à falta de recolhimento e/ou de declaração em DCTF dos valores do IRPJ e da CSLL apurados ao final dos anos-calendário. Possivelmente por isso mesmo a impugnante requereu, ao final de sua petição, a procedência parcial dos lançamentos.

6. O fato é que se trata de **matéria não impugnada**, na forma do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com a redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, devendo essa parte incontroversa ser apartada para cobrança imediata.

Da Atividade Vinculada

7. Deixa-se assente, de antemão, que não compete à autoridade administrativa o exame de arguições quanto à legalidade e constitucionalidade de normas insertas no ordenamento jurídico, competência esta atribuída em caráter privativo ao Poder Judiciário. À autoridade administrativa tributária cumpre observar a norma nos termos em que editada, em conformidade com o que estatui o art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN).

8. A Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011, que disciplina o funcionamento das Delegacias de Julgamento, prevê, em seu art. 7º, que:

Art. 7º São deveres do julgador:

(...)

V - observar o disposto no inciso III do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, bem como o entendimento da RFB expresso em atos normativos. (g.n.)

9. Registre-se, nesse contexto, que as decisões de que se valeu a impugnante, ainda que aproveitassem às suas teses, não possuem efeito vinculante.

Da Exigência da Multa Isolada

10. O sujeito passivo deixou de recolher as estimativas mensais indicadas na DIPJ e apuradas no Lalur, em face do que se efetuou o lançamento para exigência de multas isoladas no percentual de 50% sobre os valores não recolhidos.

11. O lançamento tem fundamento no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. O dispositivo tem a seguinte redação:

Art. 14. O art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

(...)

12. Alega a impugnante que a penalidade não poderia ser exigida após o encerramento do ano-calendário, nem poderia ser aplicada simultaneamente com a multa de ofício.

13. Discorda-se. A Instrução Normativa SRF n.º 93, de 24 de dezembro 1997, é peremptória no que concerne à cobrança da multa isolada na forma dos autos, ou seja, tanto prevê sua aplicação quando apurada a falta de pagamento das estimativas após o término do ano-calendário, quanto no tocante à sua exigência concomitantemente com a multa de ofício sobre o IRPJ/CSLL calculados ao final do exercício:

(...)

Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos ;

II - o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.

(...)

14. Adicionalmente, trago à colação recente decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais posicionando-se pela procedência da multa isolada concomitantemente com a aplicação da multa de ofício:

Multa Isolada por Falta de Recolhimento de Estimativas. Concomitância com a Multa de Ofício.

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. No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Ac. 9101-002.438, de 20/09/2016)

Dos Juros sobre a Multa de Ofício e Isolada

15. As multas integram o crédito tributário, estando, portanto, sujeitas à incidência dos juros moratórios.

16. A matéria já se acha sumulada no CARF, em caráter vinculante:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Da Taxa Selic

17. A cobrança dos juros de mora calculados pela taxa Selic tem amparo no art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, consoante enquadramento consignado nos

autos de infração. Renova-se aqui o já anteriormente consignado quanto à atividade vinculada deste colegiado.

18. Especificamente em relação à Selic, tem-se a Súmula CARF nº 4:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Do Endereçamento das Notificações

19. Quanto ao endereçamento das notificações aos advogados da autuada, indefere-se o pedido, à vista da Súmula CARF nº 110:

Súmula CARF nº 110 No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

20. Ante o exposto, voto por **considerar improcedente a impugnação**, para:

I) Declarar a **definitividade das exigências relativas às infrações 0001 e 0002** dos autos de infração do IRPJ e da CSLL, concernentes, respectivamente, à glosa de despesas não comprovadas e à falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL e

II) **Manter a multa de ofício, a multa isolada e a cobrança de juros** pela taxa Selic, na forma em que lançados.

O acórdão, a fls. 665, emitido em 22/04/2020, teve a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

MULTA ISOLADA E MULTA PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA.

É cabível a aplicação da multa por falta de recolhimento das estimativas mensais concomitantemente com a multa proporcional referente ao tributo devido e não pago ao final do período, haja vista as respectivas hipóteses de incidência cuidarem de situações distintas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010, 2011

MULTA ISOLADA E MULTA PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA.

É cabível a aplicação da multa por falta de recolhimento das estimativas mensais concomitantemente com a multa proporcional referente ao tributo devido e não

pago ao final do período, haja vista as respectivas hipóteses de incidência cuidarem de situações distintas.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011

AUTORIDADE ADMINISTRATIVA JULGADORA. ATIVIDADE VINCULADA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País.

ATIVIDADE VINCULADA. ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIAÇÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos regularmente editados.

VALORES ESCRITURADOS E NÃO DECLARADOS. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada.

Tendo em vista a ausência de contraditório quanto aos demais créditos tributários incluídos neste processo, **com exceção do relativo às multas isoladas**, verifiquei que houve transferência do crédito tributário não contestado para o PAF 10380-727.448/2021-33, vide Termo de Transferência de Débitos a fls. 758.

Irresignado, o contribuinte apresentou o Recurso Voluntário a fls. 677, por meio do qual contrapõe-se ao Acórdão de origem, resumidamente, com os argumentos abaixo:

- Insurge-se exclusivamente contra a aplicação da multa isolada e dos juros aplicados sobre esta penalidade;
- Que a **aplicação cumulativa de ambas as multas** sobre o mesmo fato gerador representa *bis in idem*;
- Que **após o encerramento do ano-calendário** a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido, decorrendo assim a **impossibilidade de aplicação de multas sobre as estimativas**;
- Que a multa isolada deve ser aplicada pela Autoridade Fiscal quando constata-se ausência de pagamento das estimativas mensais dentro do ano-calendário em curso, caso contrário, se for verificado que o contribuinte deixou de recolher qualquer valor após a realização dos ajustes anuais, cabida é apenas a multa de ofício, a qual, inclusive, é mais gravosa (= **princípio da consunção**).

- Juntou precedentes do CARF em que foi afastada a cobrança concomitante de multa proporcional e multa isolada;
- Discorreu sobre o histórico dos julgamentos sobre a concomitância das multas isoladas e proporcionais no âmbito do CARF que, segundo seu entendimento, caminha para que tal concomitância não seja aceita;
- *“Portanto, a Recorrente reitera seu pleito para que essa C. Turma Julgadora acate os argumentos aqui apresentados, para que reconheça a **aplicabilidade da Súmula CARF nº 105** e o **princípio da consunção** em matéria tributária, como medida necessária para evitar que a Recorrente seja penalizada duplamente, nos termos adotados pelo recente posicionamento da CSRF, **quando do julgamento do Acórdão nº 9101-005.080**”;*

Por fim pede que:

- (i) seja afastada a multa isolada aplicada pela Autoridade Tributária em relação ao IRPJ e a multa isolada aplicada pela Autoridade Tributária em relação à CSLL, que totalizam o montante original de R\$ 817.624,03, uma vez que a Recorrente já foi penalizada, por meio de multa de ofício em relação ao IRPJ e multa de ofício em relação à CSLL, ambas mais gravosas, em vista da mesma infração tributária apontada neste Recurso Voluntário, devendo **prevalecer o princípio da consunção e a Súmula CARF nº 105**, nos termos justificados no recente Acórdão nº 9101-005.080 proferido pela CSRF; e
- (ii) em consequência do reconhecimento da inaplicabilidade da multa isolada, nos termos aqui justificados e pela máxima de que o “acessório segue o principal”, **sejam afastados os juros moratórios incidentes sobre a multa** isolada aplicada pela Autoridade Tributária em relação ao IRPJ e a multa isolada aplicada pela Autoridade Tributária em relação à CSLL; culminando-se com o integral cancelamento do Auto de Infração ora debatido, tendo em vista a Recorrente concordou com os equívocos identificados pela Autoridade Fiscal apontados nos itens 0001 e 0002 do Auto de Infração, de tal maneira que a Recorrente prosseguiu com o pagamento desta parcela do crédito tributário apurado, inclusive acrescido pelos juros moratórios e das multas de ofício aplicadas, considerando-se a redução de 50% prevista no parágrafo 3º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 c/c artigo 6º, inciso I da Lei nº 8.218/1991.

70. Por fim, protesta a Recorrente pela **posterior juntada de quaisquer documentos** e pela realização de sustentação oral na sessão de julgamento do presente Recurso Voluntário, nos termos do Regimento Interno desse E. CARF.

Cabe ainda relatar que o contribuinte impetrou Mandado de Segurança em face do CARF, solicitando a distribuição para relator e posterior julgamento, por considerar excessivo o tempo decorrido no andamento do presente processo.

Proferida decisão no mandado de segurança nº 0046588-62.2025.4.05.8100 com o seguinte dispositivo:

"Ante o exposto, defiro o pedido liminar para determinar que as autoridades impetradas, por si próprias ou por meio de seus agentes, providenciem, em relação aos Processos Administrativos nº 10380.722605/2015-76; 10380.908401/2020-98; 10380.905854/2019-29 e 10380.724998/2019, o seguinte:

1) distribuam os respectivos Recursos Voluntários, para uma das Turmas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, com designação de um Conselheiro Relator, no prazo máximo de 20 (vinte) dias;

2) incluam em pauta de julgamento os citados processos administrativos, no prazo máximo de 90 (noventa) dias, após a distribuição."

Foi recebido o processo por este Relator em cumprimento à decisão judicial acima.

É o relatório.

VOTO

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

1 CONHECIMENTO

O Acórdão da DRJ é datado de 22/04/2020.

Em 20/07/2020, foi juntada ao processo intimação de resultado do julgamento, a fls. 672. Não há, nos autos, prova de ciência desta intimação.

Verifiquei que o Recurso Voluntário foi juntado em 18/11/2020, vide fls. 677.

A fls. 748, foi solicitado o saneamento do processo para comprovar a ciência do Acórdão da DRJ.

A fls. 763, em despacho que também assinalou o desmembramento do presente processo, foi informado que a ciência foi dada, via DTE, pelo termo de fls. 753, em **25/01/2021**.

A considerar esta data, o prazo de 30 dias para apresentação de recurso encerrou-se dia 24/02/2021, quarta-feira.

Em 26/01/2021, um dia após a ciência via DTE, vide fls. 754, foi juntada, pelo contribuinte, “petição”, a fls. 756, informando que **já havia juntado o citado Recurso Voluntário em 18/11/2020**.

Pode-se depreender deste andamento que, de alguma forma, em data que não foi possível comprovar pelos dados do processo, o contribuinte tomou ciência do acórdão após a intimação juntada em 20/07/2020 e apresentou sua impugnação em 18/11/2020.

Com a formalização da ciência em 25/01/2021, o contribuinte, no dia seguinte, juntou a petição **ratificando o Recurso Voluntário que já havia sido apresentado** antes mesmo da formalização da ciência.

Verifica-se que a Receita Federal não comprovou a data de ciência prévia ao recurso apresentado em 18/11/2020, formalizou a ciência apenas em 25/01/2021 e o contribuinte, tempestivamente, após esta ciência, apresentou petição ratificando o recurso já apresentado.

Quanto a recurso apresentado antes da contagem de prazo, de forma subsidiária ao PAF, aplica-se o CPC, Lei nº 13.105/2015, vejamos:

Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

No mesmo CPC:

Art. 218. Os atos processuais serão realizados nos prazos prescritos em lei.

...

§ 4º Será considerado tempestivo o ato praticado antes do termo inicial do prazo.

Sendo assim, diante do exposto, considero tempestivo o recurso e dele conheço.

2 DELIMITAÇÃO DA LIDE

Nos termos já trazidos no Acórdão da DRJ e das próprias manifestações do contribuinte no processo, nesta etapa recursal, a lide restringe-se ao questionamento quanto à

concomitância de aplicação da multa proporcional com a multa isolada e, como decorrência, dos juros incidentes sobre esta multa.

3 MÉRITO

3.1 CONCOMITÂNCIA DAS MULTA PROPORCIONAL COM A MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS

No tocante às multas, as razões recursais, trazidas resumidamente no Relatório acima, todas convergem para os três pedidos constantes ao final do recurso, quais sejam:

- a) **Aplicação do princípio da consunção**, sendo assim a multa isolada absorvida pela multa proporcional;
- b) **Aplicação da Súmula 105**, a qual afastaria a concomitância das multas no caso, e;
- c) **Aplicação do entendimento de julgados deste CARF** em que decididos levanto em conta os dois itens acima.

3.1.1 APLICAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA DO CARF

Como o recorrente discorreu em seu recurso, a concomitância das multas vem sendo tratada neste CARF de longa data. Para os casos de anos-calendário anteriores à 2007, houve a pacificação do entendimento no sentido de afastar a concomitância das multas, vide Súmula 105..

Súmula CARF nº 105 Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Contudo, como justificaremos a seguir, do ano-calendário 2007 em diante, devido à mudança legislativa, foi reaberta a discussão.

Neste contexto, é possível encontrar, ao longo dos últimos anos, julgados mantendo ou excluindo as multas isoladas em caso de concomitância, a exemplo daqueles trazidos pelo recorrente, obviamente, em seu favor. Entretanto, também há julgados em sentido contrário.

Embora as decisões do CARF, sem dúvida, perfaçam relevante suporte jurisprudencial e argumentativo em casos como o ora em discussão, enquanto não for promulgada alguma decisão que torne vinculante certo entendimento a todos os Conselheiros, estes são livres para, justificadamente, votar de acordo com seu entendimento sobre a matéria.

Exemplos de decisões vinculantes seriam as súmulas vinculantes emitidas pelo próprio CARF, as decisões do STF sob a sistemática da repercussão geral, as decisões do STJ em recursos repetitivos, etc.. Tal regramento está previsto no RICARF- Regimento Interno do CARF, Portaria MF nº 1.634/2023, artigos 98, 99, 100, 101 e 123. Para o assunto ora em discussão, ainda não existe decisão vinculante.

Logo, como aspecto introdutório deste voto, cabe informar que os Conselheiros, no tema deste processo, não estão vinculados a decidir na mesma linha das decisões juntadas pelo recorrente. Obviamente, cabendo ao Conselheiro, em especial ao Relator, fundamentar seu voto com os argumentos de fato e de direito a justificar seu entendimento.

Assim, desde já afastamos o pedido c) acima citado, qual seja, que seja aplicado o entendimento das decisões do CARF juntadas pelo recorrente.

Prosseguindo, passo a justificar meu entendimento sobre a questão e, ao longo da argumentação, serão tratados os itens a) princípio da consunção e b) aplicação da Súmula 105 que, são, em resumo, o fulcro do recurso apresentado.

3.1.2 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 posteriores a 31/12/2006, 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. Confira-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 (menor), 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.

3.1.3 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.

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.

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.

3.1.4 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, 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, 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 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 totalidade da multa isolada.

É visível a **distorção causada pela aplicação da 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.

3.1.5 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.

3.2 INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA

Em seu recurso, o recorrente requer a não aplicação de juros de mora sobre as multas aplicadas de ofício.

Importante destacar que não há incidência de juros sobre multas no presente auto de infração, a contestação dirige-se a fatos que ocorrerão futuramente, no caso de manutenção do crédito tributário e cálculo do valor a pagar. Ainda assim, dado ser matéria pacificada neste CARF, conhecerei o recurso neste tópico.

A incidência de juros de mora tem previsão legal no artigo 161 do CTN:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

O artigo acima, ao referir-se ao crédito, tem sua definição no artigo 139 do CTN:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Na obrigação principal, estão contidos o tributo e a penalidade, vide artigo abaixo do CTN:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 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.

Ademais, a questão já foi pacificada neste CARF, vejamos:

Súmula CARF 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia-SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Súmula CARF nº 4

Aprovada pelo Pleno em 2006

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 5

Aprovada pelo Pleno em 2006

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Diante do exposto, neste tópico, não assiste razão ao recorrente.

3.3 JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS

O Decreto nº 70.235/72, o qual regula o Processo Administrativo Fiscal, em seu artigo 16, §4, traz a regra geral de preclusão do direito de juntar novos elementos de prova.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Do excerto acima, verifica-se que o momento de apresentação de provas é o da apresentação da impugnação, salvo as exceções do próprio parágrafo 4º. No momento não vislumbro a ocorrência de tais exceções.

Não há previsão na norma acima transcrita de acolher pedido genérico de apresentação de elementos de prova a qualquer tempo.

Não assiste razão ao recorrente neste tópico.

3.4 SUSTENTAÇÃO ORAL

O recorrente, no Recurso Voluntário, já fez constar o pedido de sustentação oral.

O Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, prevê:

Art. 95. É facultado às partes realizar sustentação oral e apresentar memoriais, e acompanhar a sessão de julgamento síncrona, desde que o requeiram com a antecedência necessária, conforme disciplinado por Ato do Presidente do CARF, que regulará o prazo e a forma de apresentação do requerimento e demais requisitos operacionais para realização da sustentação oral.

Art. 131. [...].

§ 9º Aberta a sessão, o Presidente da Turma, ou, no caso de Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o Presidente da Seção, relatará a representação, assegurará a cada um dos interessados a realização de sustentação oral por quinze minutos, facultará a palavra aos demais membros do colegiado para manifestação e, encerrado o debate, terá início a votação.

Consta na Portaria CARF nº 1.240, de 02 de agosto de 2024:

Art. 10. Nas reuniões assíncronas, a sustentação oral e o memorial devem ser postados até cinco dias após a publicação da pauta.

Art. 11. A sustentação oral nas reuniões assíncronas deverá ser apresentada por meio de arquivo de áudio ou vídeo com duração máxima de quinze minutos.

§1º A sustentação oral será realizada por meio da postagem de arquivo, precedida de preenchimento de formulário eletrônico:

I - no e-CAC, no caso do sujeito passivo; e. [...]

...

Art. 31. Em todas as formas de reunião síncrona, o pedido de sustentação oral ou de acompanhamento, o memorial e o arquivo de áudio ou vídeo de sustentação oral, deverão ser encaminhados com antecedência de, no mínimo, dois dias úteis do início da reunião mensal de julgamento, independentemente da sessão em que o processo tenha sido agendado.

No sítio institucional constam os formulários eletrônicos e todas as informações necessárias ao exercício da sustentação oral e apresentação de memoriais especificadas na “Carta

de Serviços CARF”. Nesse sentido, a Recorrente deve observar a forma, o tempo e o local previstos nas normas regulamentares para alcançar este desiderato.

4 DISPOSITIVO

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

Assinado Digitalmente

Paulo Elias da Silva Filho