



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10120.725377/2012-12
ACÓRDÃO	1402-007.289 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de maio de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	UNIMED GOIANIA COOPERATIVA DE TRABALHO MEDICO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO A PARTIR DE 2007. EXIGÊNCIA DEPOIS DO ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, na forma do artigo 1º, da Lei nº 14.689, de 20/09/2023 e artigo 25, § 9º, do PAF (Decreto nº 70.235 de 1972), negar provimento ao recurso voluntário, mantendo os lançamentos de multa isolada incidentes sobre a insuficiência de recolhimentos de estimativas mensais, vencidos o Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni (Relator) e os Conselheiros Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça e Alessandro Bruno Macêdo Pinto que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor nesta matéria, o Conselheiro Rafael Zedral.

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni – Relator

Assinado Digitalmente

Rafel Zedral – Redator designado

Assinado Digitalmente

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Labrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonca, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

O presente caso refere-se somente à multa isolada, vez que a Recorrente desistiu das demais exigências do auto de infração.

Trata-se de autos de infração cuja exigência original referia-se a Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e multa exigida isoladamente, no valor de R\$ 1.101.167,45, fls. 0161; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no valor de R\$ 330.454,04, fls. 0171, e multa exigida isoladamente referente à CSLL, no valor de R\$ 109.943,75, fls. 0178, relativos a fatos geradores ocorridos no ano calendário 2008.

Na autuação referente ao IRPJ e a multa isolada a fiscalização informou que após a análise da documentação fiscal da contribuinte foram detectadas exclusões indevidas na apuração do lucro real, motivo do lançamento.

A fiscalização esclareceu que a contribuinte é uma cooperativa de trabalho médico, onde os cooperados (médicos) prestam aos usuários diretamente assistência médico-cirúrgica, cabendo a entidades a captação de clientela, a oferta pública ou particular dos serviços aos cooperados; a cobrança e o recebimento dos honorários.

A fiscalização informou que a contribuinte considerou erroneamente todos os seus atos como cooperativos (resultado não tributável de sociedades cooperativas, fls. 076), excluindo integralmente do seu lucro real do ano-calendário de 2008 o valor do lucro apurado (DIPJ 2009, ano-calendário de 2008, fls. 71 a 100).

Quanto ao procedimento adotado, a fim de apurar corretamente o lucro real, relativo a parcela tributável, e uma vez que não houve segregação na contabilidade das receitas

com atos cooperativos e não cooperativos, e nem tampouco o resultado com os citados atos, mas apenas constam contas de passivo, que recebem as contrapartidas dos dispêndios com produção (cooperados, clínicas, laboratórios, hospitais, radiologia, fisioterapia), a fiscalização afirmou que se tornou necessária a obtenção da proporção entre os custos da empresa com atos cooperativos e atos não cooperativos para possibilitar a apuração da base de cálculo da do IRPJ e CSLL, conforme previstos pelos pareceres normativos CST 073/75 e CST 038/80.

Assim, com base na escrituração da contribuinte, conforme balancete, fls. 0152/0154, a fiscalização apurou, através da planilha de cálculo, fl. 0155, o percentual correspondente aos atos cooperativos e não cooperativos do ano de 2008.

O percentual apurado em 2008 pela fiscalização foi de 60,04% para atos não-cooperativos e de 39,96% para atos cooperativos.

Consequentemente, a fiscalização chegou à conclusão de que do Lucro Líquido apurado pela contribuinte no ano calendário 2008 (R\$ 2.929.272,43), 39,96% correspondem a exclusão permitida pela legislação na apuração do lucro real (R\$ 1.170.537,26) e o restante (R\$ 1.758.735,17) corresponde ao lucro tributável. Em planilhas, fls. 0156/0157, a fiscalização apurou o IRPJ lançado.

Quanto à multa exigida isoladamente, na autuação de IRPJ, a fiscalização informou que é exigida devido à falta de pagamento do IRPJ incidente sobre a base de cálculo estimada em função dos balanços de suspensão ou redução.

A fiscalização informou que somente nos meses de janeiro, outubro e dezembro de 2008 ocorreram lucros tributáveis e que sobre o lucro real apurado no mês foi aplicado o percentual mensal apurado e calculada a estimava mensal não recolhida, já abatendo os valores recolhidos nos meses anteriores. Sobre essa parcela foi calculada a multa isolada referente a estimativa não recolhida, fls. 0158/0159, sendo que os valores foram apurados de acordo com o LALUR, fls. 0136/0151, D1PJ, fls.071/0133, Planilha de Apuração da Proporção entre Custos de Atos Cooperativos e não Cooperativos, fl. 0155.

Por se tratar de exigências decorrentes, conforme a legislação, esses também foram os motivos para a exigência de CSLL e da respectiva multa exigida isoladamente.

A contribuinte peticionou no processo, fls. 0273, informando que não possuía mais interesse no prosseguimento do litígio em relação aos créditos tributários de IRPJ e CSLL, requerendo, assim, a desistência parcial da Impugnação e renunciando ao direito em que se funda a defesa com relação ao referidos tributos, tendo em vista que aderiu aos benefícios do Programa Especial de Regularização Tributária - PERT, para o pagamento do débito objeto do presente processo, nos termos da Medida Provisória nº 783/2017, bem como no § 1º, do artigo 8º, da Instrução Normativa nº 1711/2017.

Esclareceu, ainda, que permaneceria com a impugnação no tocante às multas isoladas aplicadas com fundamento no artigo 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96.

Destaque-se, inclusive, que a parte referente aos tributos já foi desmembrada e retirada do processo, conforme Termo de Transferência de Crédito Tributário, anexo, fls. 284.

Consequentemente, o caso refere-se somente às multas isoladas aplicadas com fundamento no artigo 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96.

Sobre esse tema, único em litígio, a impugnante apresentou tópico específico na impugnação, defendendo a tese de que encerrado o ano-calendário, apurado recolhimento a menor de IRPJ e de CSLL, seria o caso de aplicação da penalidade pelo não recolhimento dos tributos, sendo incabível a exigência de multa por não ter procedido ao recolhimento estimado.

Além do mais, apresenta decisão do Conselho de Contribuintes de que a multa isolada só poderia ser exigida dentro do ano calendário e que quando aplicada após o encerramento do ano-calendário em questão somente seria possível se tivesse por base o valor do tributo originalmente apurado pelo contribuinte, jamais a diferença entre este e a base estimada pelo fisco federal.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Ricardo Piza Di Giovanni**, Relator

Trata-se, originariamente de exigência de recolhimento de diferenças relativas ao Imposto de Renda - IR e à Contribuição Social incidente sobre o Lucro – CSLL, apurados pelo lucro real, referente ao ano-calendário de 2008, cumulado com ato administrativo de imposição de penalidades pelo não adimplemento da obrigação tributária, na forma e no prazo previsto na legislação.

A constatação do inadimplemento decorreu do confronto entre o que restou declarado no DIPJ e na DCTF pela própria Recorrente, razão pela qual, ao lado do lançamento do tributo foi lhe aplicada multa pela falta do recolhimento do imposto e da contribuição social e a multa isolada sobre a base de cálculo estimada, prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, com as alterações da Lei nº 11.488/2007, decorrente da Medida Provisória nº 351/2007.

A Recorrente, após a interposição da impugnação, aderiu aos benefícios do Programa Especial de Regularização Fiscal – PERT, para o pagamento do débito objeto do presente processo. Entretanto, não concorda com a aplicação da multa isolada.

Nesse sentido, a Recorrente peticionou no processo, informando que não possuía mais interesse no prosseguimento do litígio em relação aos créditos tributários de IRPJ e CSLL, requerendo, assim, a desistência parcial da Impugnação e renunciando ao direito em que se funda a defesa com relação ao referidos tributos, tendo em vista que aderiu aos benefícios do Programa Especial de Regularização Tributária - PERT, para o pagamento do débito objeto do presente

processo, nos termos da Medida Provisória nº 783/2017, bem como no § 1º, do artigo 8º, da Instrução Normativa nº 1711/2017.

Esclareceu, ainda, que permaneceria com a impugnação no tocante às multas isoladas aplicadas com fundamento no artigo 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96.

Destaque-se, inclusive, que a parte referente aos tributos já foi desmembrada e retirada do processo, conforme Termo de Transferência de Crédito Tributário, anexo, fls. 284.

Consequentemente, o caso refere-se somente às multas isoladas aplicadas com fundamento no artigo 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96.

A Delegacia de Julgamento em Brasília ao apreciar as razões que lhe foram submetidas entendeu, por bem, manter o crédito tributário sob o fundamento de se trata de fatos distintos, portanto, plenamente legal, a concomitância da multa isolada com a de ofício. Ressalta, ainda, que o disposto na Súmula 105 desse Conselho Administrativo somente se aplica aos fatos anteriores a 2007 em decorrência das disposições da Lei nº 11.488/07.

DO MÉRITO – MULTA ISOLADA

O auto de infração foi lavrado com base nos artigos 2º e art. 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96, abaixo transcritos:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Defende a Recorrente que ao cumular a multa de ofício com a multa isolada no mesmo lançamento, o Fisco pune a Recorrente duas vezes pelo mesmo ilícito tributário, ocorrendo o chamado “bis in idem”.

Ocorre que o Código Tributário Nacional dispõe em seu artigo 112 que a lei tributária que comine penalidades deve ser interpretada de maneira mais favorável ao acusado

(contribuinte) na hipótese de existir dúvida quanto à capitulação legal do fato ou quanto às suas circunstâncias materiais ou extensão dos seus efeitos.

Assim, em se tratando de contribuinte inserido na sistemática do Lucro Real Anual, o IRPJ e CSLL são apurados no final do ano (em 31/12), momento no qual opera-se o aspecto temporal e, consequentemente, a obrigação de calcular o tributo efetivamente devido sobre suas materialidades.

Nesse cenário, o CARF consolidou entendimento, por meio da Súmula nº 82, no sentido de que “após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas”.

Desta maneira, entendo que a multa isolada ora em discussão, por ter sido cobrada diretamente sobre as estimativas mensais apuradas não se sustenta diante do princípio da legalidade.

A C. Câmara Superior já decidiu nesse mesmo sentido quando do Acórdão nº 9101-00.520 (Sessão de 26/01/2010), que restou assim ementado:

CSLL. MULTA ISOLADA. Encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido apurado com base no lucro real e, dessa forma, não comporta a exigência da multa isolada pela ausência de base imponible, sobretudo quando apurado prejuízo fiscal e base negativa do tributo.

Desta maneira, entendo que a multa isolada pode ser exigida sobre eventuais estimativas apenas no curso do ano calendário e uma vez findo o período de apuração, deve ser exigida sobre o montante de IRPJ/CSLL efetivamente devidos, tomando como base o final do período de apuração.

Entendo que não pode a contribuinte ser punida novamente pela mera prorrogação da mesma conduta.

Conforme mencionado, não se pode permitir a exigência de débitos de estimativas mensais após o encerramento do respectivo ano-calendário.

De fato, o mecanismo de recolhimento por estimativa mensal prevê que, ao final do exercício, o contribuinte deve apurar o Lucro Real (Ajuste) – e, consequentemente, a CSLL efetivamente devida – e deduzir do tributo apurado os valores já recolhidos ao longo do exercício a título de antecipação (estimativas), de modo a averiguar a eventual existência de saldo de imposto a pagar ou de saldo negativo de CSLL, hipótese essa em que apurará crédito passível de compensação com quaisquer outros débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Isso significa que o inadimplemento dos pagamentos antecipados não implica, necessariamente, existência de débitos de CSLL a serem exigidos pelo Fisco, porquanto o contribuinte, ao apurar a CSLL, no momento do ajuste anual, poderá constatar que teve prejuízo

no exercício ou que os demais pagamentos efetuados a título de estimativas mensais foram suficientes para extinguir integralmente a CSLL apurado naquele ano calendário.

De fato, as estimativas mensais são antecipações de um tributo (CSLL) que poderá ser devido no encerramento do respectivo ano-calendário. Assim, encerrado o período de apuração, a exigência do recolhimento por estimativas deixa de ter eficácia, uma vez que efetivado o ajuste pertinente à existência (ou não) de tributo devido, apurado com base no lucro real ao final do ano calendário.

Entendo que as estimativas mensais se configuram obrigações autônomas que não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual e que, depois do encerramento do ano-calendário, não há lugar para exigência de estimativas eventualmente inadimplidas pelo contribuinte, tampouco de eventual multa por não recolhimento, uma vez que essa já será aplicada em relação a mesma conduta em relação ao não recolhimento no ajuste anual, como ocorreu no caso concreto.

Entendo, portanto, que merece ser reconhecido, no caso em tela, a impossibilidade da exigência das estimativas mensais de CSLL.

Diante o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário no sentido de afastar a multa isolada.

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Rafael Zedral, redator designado

Em que pesem as razões do voto proferido pelo i. Relator, peço vênias para divergir do seu entendimento, exclusivamente quanto à aplicação da multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas mensais.

A base legal encontra-se na lei 9430/1996, artigo 44:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - De 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)”

Há uma tese que defende a impossibilidade da incidência concomitante da multa isolada pelo não recolhimento de estimativa (art. 44, II, a da lei 943/1996), e da multa de ofício pelo não recolhimento de IRPJ/CSLL apurado ao final do período de apuração (inciso I do mesmo artigo 44).

Alega-se a aplicação do critério da consunção, pois a infração de não recolher uma estimativa é meio de execução da etapa final, ou seja, o recolhimento do tributo ao final do ano-calendário.

Com o devido respeito aos que assim entendem, este relator não vislumbra qualquer óbice na aplicação simultânea das duas multas. Trata-se de infrações distintas e a lei não impede concomitância das duas multas, por dois motivos. O primeiro é porque não há qualquer previsão expressa na lei neste sentido. E a segunda é que a própria alínea “b” do inciso II do artigo 44 da lei 9430/1996 foi redigida prevendo todas estas hipóteses.

Explico.

A alínea b do inciso II do artigo 44 da lei 9430/1996 prevê a multa “**ainda que** tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social”.

O termo “ainda que” é usado para expressar que algo acontece apesar de outras circunstâncias ou condições. Como exemplo pode utilizar a própria alínea “b” do inciso II do artigo 44, quando afirma que a multa isolada é devida “**ainda que** tenha sido apurado prejuízo fiscal....”

A legislação tributária estabelece que a multa por falta de recolhimento da estimativa mensal é imposta independentemente da existência de lucro ou prejuízo fiscal no período. Isso significa que, mesmo que a empresa tenha prejuízo, a obrigação de recolher a estimativa mensal do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) persiste. A norma legal não faz distinção entre situações de lucro ou prejuízo, tratando a antecipação do pagamento como um dever instrumental do contribuinte.

Ademais, a Súmula CARF nº 105¹, que veda a cumulação de ofício e a multa isolada não se aplica à fatos geradores ocorridos após as alterações legislativas promovidas pela Medida Provisória nº 351, convertida na Lei nº 11.488.

Portanto, a multa prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 é exigível na ausência ou na presença de lucro tributável ao final do ano-calendário.

Assim, além das condutas infracionais distintas, que a lei atribui consequências sancionatórias distintas, afastar a exigência da multa isolada é negar vigência a texto legal expresso (art. 2º e 44, II, “b”, da Lei nº 9.430, de 1996), fato defeso ao CARF, nos termos da Súmula nº 2.

Portanto, nego provimento do Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Rafael Zedral

¹ Súmula CARF 105: "A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício"