



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.002468/2006-64
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-005.561 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de dezembro de 2021
Recorrente COOPERATIVA DE PRODUCAO E CONSUMO CONCORDIA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 105. ALCANCE.

O enunciado da Súmula Carf nº 105 no sentido de que “a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício” alcança somente fatos geradores anteriores à Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007.

ATOS COOPERADOS. NÃO INCIDÊNCIA DA CSLL. SÚMULA CARF Nº 83

O resultado positivo obtido pelas sociedades cooperativas nas operações realizadas com seus cooperados não integra a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, mesmo antes da vigência do art. 39 da Lei no 10.865, de 2004 (Súmula Carf nº 83).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Júnior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Sérgio

Magalhães Lima, Viviani Aparecida Bacchmi, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonca (Suplente convocada) e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de auto de infração para cobrança de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) referente aos anos-calendário 2001, 2002, 2003 e 2004, no montante total de R\$ 5.401.464,48 incluídos principal, juros de mora e multa de ofício de 75%. A ciência do contribuinte ocorreu em 12/12/2006.

2. A autoridade fiscal apurou as seguintes infrações, conforme narrado no Relatório Fiscal (e-fls. 44):

1 - adições ao lucro líquido antes da CSLL - provisões não dedutíveis

2 - adições ao lucro líquido antes da CSLL despesas não dedutíveis - lei n.º 9.249

3 - exclusões ao lucro líquido antes da CSLL - resultado de atos com cooperados

4 - CSLL base de cálculo negativa de períodos anteriores - compensação indevida de base de cálculo negativa de períodos anteriores

5 - CSLL redução indevida do lucro líquido - participações dos administradores

6 - falta de recolhimento da contribuição social sobre a base estimada - multa isolada

3. O contribuinte impugnou parcialmente as seguintes infrações:

i) multa isolada (50%) sobre os valores não pagos a título de estimativas mensais, com a concomitante arguição de decadência em relação ao período de 31 de janeiro de 2001 a 30 de novembro de 2001;

ii) CSLL incidente sobre o resultado positivo das operações com associados (atos cooperativos).

4. A decisão de primeira instância, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

SOCIEDADES COOPERATIVAS. INCIDÊNCIA DA CSLL.

Até 31 de dezembro de 2004, a CSLL é devida por todas as sociedades cooperativas e incide sobre todos os seus resultados, sejam eles relativos às operações com associados

ou não (Lei n.º 8.212, de 1991, arts. 10 e 15; Lei n.º 7.689, de 1988, art. 42; Lei n.º 10.865, de 2004; e IN SRF n.º 198, de 1988).

O fato de a lei do cooperativismo denominar a mais valia de "sobra" não tem o condão de excluí-la do conceito de lucro, mas permitir um disciplinamento específico da destinação desses resultados ("sobras"), cujo parâmetro é o volume de operações de cada associado, enquanto a distribuição do lucro deve guardar relação com a contribuição de cada sócio na formação do capital (Lei n.º 6.404, de 1976, art. 187).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/01/2002 a 31/12/2004

MULTA DE OFÍCIO APLICADA ISOLADAMENTE. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSASIS.

A pessoa jurídica optante pela apuração da CSLL com base no lucro real anual deve promover o recolhimento das estimativas mensais, a título de antecipação do referido tributo, com base na receita bruta e acréscimos, ou valendo-se de balanços de suspensão ou redução. A falta de recolhimento das estimativas, na forma da lei, enseja a aplicação de penalidade, exigida isoladamente, correspondente a cinquenta por cento do valor do pagamento mensal não efetuado. Verificado o recolhimento insuficiente das antecipações mensais, é cabível a imposição de multa isolada sobre os valores não recolhidos.

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA ACOMPANHADA DO TRIBUTO.

Os contribuintes que deixarem de recolher, no curso do ano-calendário, as parcelas devidas a título de antecipação (estimativa) da CSLL sujeitam-se à multa de ofício de cinquenta por cento, aplicada isoladamente, calculada sobre os valores de antecipação não pagos. Esta multa de ofício não se confunde com aquela aplicada sobre a CSLL apurada no ajuste anual, não paga no vencimento, por não possuírem a mesma hipótese legal de aplicação. Em vista disso, o lançamento da multa isolada é compatível com a exigência de tributo apurado ao final do ano-calendário, acompanhado da correspondente multa de ofício.

DECADÊNCIA. MULTA DE OFÍCIO APLICADA ISOLADAMENTE PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSASIS. INOCORRÊNCIA.

A contagem do prazo decadencial quinquenal para formalização de lançamento de multa de ofício aplicada isoladamente, em relação às estimativas mensais da CSLL não-recolhidas ou recolhidas com insuficiência, rege-se pelo disposto no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional. Assim, seu termo inicial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

5. Cientificado da decisão de primeira instância em 20/07/2010, a recorrente interpôs recurso voluntário em 05/08/2010 e reitera, em resumo, as alegações apresentadas em primeira instância, as quais serão analisadas em detalhe no voto. Por fim, requer o provimento do recurso voluntário (e-fls. 1519 e seg.).

6. É o relatório.

Voto

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior – Relator, Relator.

7. O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

8. A matéria controvertida no recurso voluntário refere-se à: i) incidência da CSLL sobre atos cooperados; ii) multa isolada (50%) sobre os valores não pagos a título de estimativas mensais; iii) decadência em relação ao período de 01 a 11/2001.

CSLL sobre atos cooperados

9. A autoridade fiscal afirma, em síntese, que anteriormente à Lei n.º 10.865, de 2004, não havia previsão legal para isenção e/ou não incidência do resultado com atos cooperados da base de cálculo da CSLL das sociedades cooperativas. Com efeito, os valores apurados até 12/2004 são tributáveis (e-fls. 54, 60):

[...] as operações com cooperados que forem contabilizadas em contas de resultado, ou seja, receita ou despesa, deverão compor a apuração do resultado do exercício para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, pois, até dezembro de 2004 não havia previsão legal para que essas operações fossem excluídas na apuração do resultado.

Importante frisar que os efeitos fiscais em relação à CSLL produzidos pelos atos cooperativos, só deixaram de ser consideradas na apuração do resultado do exercício para fins de apuração da base cálculo da CSLL, a partir de janeiro de 2005, conforme isenção expressa nos artigos 39 e 48 ambos da Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004.

[...]

A Lei n.º 10.865/2004, em seu art. 39, isenta as sociedades cooperativas da CSLL, relativamente aos atos cooperados; entretanto, segundo dispõe o art. 48 desta lei, a isenção só produz efeitos a partir de 1º de janeiro de 2005.

Anteriormente à Lei n.º 10.865/2004, não há previsão legal para que se exclua, não incida ou mesmo ocorra a isenção de qualquer valor a título de **resultado com atos cooperados** da base de cálculo da CSLL das sociedades cooperativas, que, como explicitado anteriormente, é uma pessoa jurídica definida pela legislação tributária, obrigada, por força da legislação tributária (art. 146, caput, do RIR/99) a apuração do lucro líquido em sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ) e, como tal, é contribuinte da CSLL.

10. A recorrente, cooperativa de produção e consumo, observa que, nos termos do art. 2º da Lei 7.689, de 1988, a base de cálculo da CSLL "*é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda*". É dizer, ressalvados os ajustes pertinentes ao IRPJ e CSLL, a base de cálculo da CSLL é o lucro obtido pela pessoa jurídica, pressuposto de ambos os tributos. Sem que exista lucro, não há falar-se em imposto de renda e contribuição social.

11. Nesse sentido, continua a recorrente, "*em se tratando de sociedades cooperativas, as únicas operações com aptidão para gerar "lucro", em seu sentido técnico (mais-valia, ganho, acréscimo patrimonial) são aquelas de seu objeto social praticadas com não associados. Os resultados das operações praticadas com associados denominam-se, por disposição da própria lei de regência, de "sobras" e, com a devida licença, não há possibilidade de se estabelecer qualquer confusão entre elas e o lucro suscetível de tributação tanto pelo imposto de renda como*

pela própria contribuição social”.

12. De fato, a base de cálculo da CSLL, nos termos do art. 2º da Lei 7.689, de 1988, é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, cujo pressuposto é a existência do lucro.

13. Ocorre que, os atos cooperativos não possuem natureza mercantil, finalidade lucrativa, vez que não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria. O objetivo é o proveito comum entre a cooperativa e seus associados, conforme determina o art. 79 da Lei n.º 5.764/71:

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. **O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.**

14. Observe-se, todavia, que as operações com não associados devem ser contabilizadas em separado e são tributadas, conforme determina o art. 111 da Lei das Cooperativas:

Art. 85. As cooperativas agropecuárias e de pesca poderão adquirir produtos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuem.

Art. 86. As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei.

Art. 87. **Os resultados das operações das cooperativas com não associados**, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e **serão contabilizados em separado**, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

Art. 88. Poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas para melhor atendimento dos próprios objetivos e de outros de caráter acessório ou complementar. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.168-40, de 24 de agosto de 2001)

[...]

Art. 111. Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei.
(Grifo nosso)

15. Nessa linha de pensamento, embora o art. 39 da Lei 10.865, de 2004, disponha que a isenção da CSLL relativa a atos cooperados seja a partir de ano-calendário 2005, a jurisprudência deste Carf firmou-se no sentido da não tributação desses mesmos atos antes da referida Lei 10.865, de 2004, conforme a Súmula n.º 83:

Súmula CARF n.º 83: O resultado positivo obtido pelas sociedades cooperativas nas operações realizadas com seus cooperados não integra a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, mesmo antes da vigência do art. 39 da Lei no 10.865, de 2004.

Acórdãos Precedentes: Acórdão n.º 9101-00.308, de 25/08/2009 Acórdão n.º 9101-00.207, de 27/07/2009 Acórdão n.º 01-05.645, de 27/03/2007 Acórdão n.º 01-01.734, de 15/08/1994 Acórdão n.º 105-16.587, de 04/07/2007

16. Nestes termos, dou provimento ao recurso voluntário em relação à matéria.

Multa isolada concomitante com a multa de ofício

17. A autoridade fiscal aplicou a multa isolada em razão de as infrações apuradas resultarem em falta de recolhimento de estimativa mensal, conforme elencado no Relatório Fiscal:

Durante o período de janeiro/2001 até dezembro/2004, a cooperativa fiscalizada optou por tributar o lucro na forma do Lucro Real e de acordo com as declarações de informações econômico fiscais da pessoa jurídica - DIPJ - (fls. 632 a 691) e calculou a contribuição social sobre o lucro líquido mensal **com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução**.

Na determinação da base de cálculo a empresa fiscalizada deixou de adicionar despesas não dedutíveis e excluiu valores decorrentes de atos cooperativos, reduzindo indevidamente o lucro líquido.

A redução indevida do lucro líquido ocasionou a falta de pagamento da CSLL devida mensalmente, conforme consta do tópico "**DA APURAÇÃO DA CSLL - CALCULO DA CSLL MENSAL POR ESTIMATIVA**" (demonstrativo abaixo), que motivou a aplicação da multa correspondente a 50% do valor que deixou de ser pago, conforme disposto no artigo 44, inciso II, alínea "b", da Lei n.º 9.430/96, com as alterações da Medida Provisória n.º 303 de 29 de junho de 2006, em conformidade com o Parecer/PGFN/CDA/CAT n.º 2237/2006.

18. A recorrente alega, em síntese, que a exigência cumulativa da multa de ofício e da multa isolada, *“calculadas sobre as mesmas bases de cálculo ou, em outras palavras, sobre bases de cálculo que, embora apresentem valores diferentes [...], originam-se dos mesmos negócios realizados pelo contribuinte, revela-se manifestamente ofensiva ao princípio da proporcionalidade que deve informar os atos da Administração Pública em geral, e especialmente em se tratando de sanções tributárias, porque significa penalizar duplamente o contribuinte pela mesma falta”*.

19. Pois bem. Nos termos dos arts. 1º e 2º, §3º da Lei 9.430 de 1996, o imposto de renda das pessoas jurídicas é determinado, regra geral, com base no lucro real por período de apuração trimestral. O legislador, entretanto, **facultou** à pessoa jurídica **optar** pela apuração anual, mediante o pagamento mensal sobre base de cálculo estimada. Nessa hipótese – apuração anual – o fato gerador ocorre em 31.12 de cada ano.

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o **imposto de renda das pessoas jurídicas será** determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, **por períodos de apuração trimestrais**, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

[...]

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no **lucro real poderá** optar pela **pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada**, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de

que trata o art. 15 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995.

[...]

§ 3º A pessoa jurídica que optar pela pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior. (Grifo nosso)

20. Feita a opção pelo lucro real anual, nos termos da Lei n.º 8.981, de 1995, a pessoa jurídica somente poderá deixar de efetuar o pagamento mensal se demonstrar, mediante balanço ou balancete de suspensão, levantados com observância das leis comerciais e fiscais, que o valor acumulado já pago excede o imposto devido no período ou no caso de apuração de prejuízo fiscal.

Art. 35. A pessoa jurídica **poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês**, desde que demonstre, através de **balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto**, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) **deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;**

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º **Estão dispensadas do pagamento** de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a **existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário**. (Grifo nosso)

21. Com vistas a garantir o cumprimento do mandamento legal, em especial o recolhimento da estimativa, a Lei 9.430, de 1996, em sua redação original, estabelecia que no caso de não recolhimento a multa isolada deveria incidir sobre a “*totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*”. Veja-se:

Art. 44. Nos casos de **lançamento de ofício**, serão aplicadas as seguintes **multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição**:

I - **de setenta e cinco por cento**, nos casos de **falta de pagamento ou recolhimento**, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - **cento e cinquenta por cento**, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 1º **As multas de que trata este artigo serão exigidas:**

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

[...]

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

IV - **isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo**

negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente; (Grifo nosso)

22. Como se vê, as penalidades previstas nos incisos I, II e no §1º, IV, referem-se à falta de pagamento de tributo, ou seja, incidem sobre a mesma base de cálculo.

23. Por conseguinte, na vigência dessa redação, a jurisprudência do Carf firmou-se no sentido de que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício por falta de pagamento de tributo apurado ao final do exercício, devendo subsistir a multa de ofício. O que ensejou a Súmula Carf nº 105:

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

Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA- IRPJ

Ano-calendário: 2006

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF nº 105. ALCANCE.

A Súmula CARF nº 105, que enuncia que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso V, 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 apurados no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício, tem aplicação em face de multas lançadas tendo por referência infrações cometidas **antes da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007**. Tal súmula se aplica inclusive nos casos em que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%. (Acórdão Carf nº 9101-002.502, de 12/12/2016) (Grifo nosso)

24. Posteriormente, com a edição da Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488, de 2007, a penalidade sobre o não recolhimento da estimativa passou a incidir sobre o “*valor do pagamento mensal*” e não mais sobre a “*totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*”.

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.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964,

independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Grifo nosso)

25. Tal posicionamento é registrado inclusive no acórdão CSRF/01-05.838, de 2008, reproduzido pelo acórdão 9101-001.261, de 2011, um dos acórdãos precedentes da Súmula Carf n.º 105. Veja-se:

Nesse sentido, cabe ressaltar que a Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, veio a disciplinar posteriormente a aplicação de multas nos casos de lançamento de ofício pela Administração Pública Federal. Esse dispositivo legal veio a reconhecer a correção da jurisprudência desta Câmara, estabelecendo **a penalidade isolada não deve mais incidir sobre "sobre a totalidade ou diferença de tributo", mas apenas sobre "valor do pagamento mensal" a título de recolhimento de estimativa**. Além disso, para compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustou o percentual da multa por falta de recolhimento de estimativas para 50%, passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação (Lei no 8.218/91, art. 6º). Assim, a penalidade isolada aplicada em procedimento de ofício em função da não antecipação no curso do exercício se aproxima da multa de mora cobrada nos casos de atraso de pagamento de tributo (20%). Providência que se fazia necessária para tornar a punição proporcional ao dano causado pelo descumprimento do dever de antecipar o tributo. (Grifo nosso)

26. Verifica-se, pois, que a multa de ofício de 75% é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento de tributo, falta de declaração e declaração inexata, como por exemplo: glosa de despesa, omissão de receita, dentre outras possibilidades, e somente poderá ser exigida após o encerramento do ano-calendário, no caso de apuração anual (art. 44, I e §1º). Lembrando-se de que a multa será duplicada nos casos de sonegação, fraude ou conluio (arts. 71, 72 e 73, da Lei n.º 4.502, de 1964).

27. A multa isolada de 50%, por sua vez, é devida na hipótese de falta de recolhimento da estimativa mensal, inclusive no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, e deverá ser exigida, isoladamente, tão logo encerrado o mês a que se refere a estimativa; daí o fato de poder ser exigida, inclusive, após o encerramento do ano-calendário (art. 44, II).

28. Caso o contribuinte, mesmo na hipótese de apuração de prejuízo fiscal em determinado mês, opte por não levantar balancete/balanco de suspensão, deverá recolher o tributo estimado; caso contrário está sujeito à multa isolada. Note-se que o lucro real anual é uma opção e não imposição legal. Entretanto, ao fazer tal opção as regras devem ser obedecidas.

29. Como se vê, as multas têm suportes fáticos e legais diversos e são aplicadas em momentos distintos. O que significa dizer que é possível a convivência harmônica de ambas as multas, a de ofício (qualificada ou não) e a isolada; com efeito, não há falar-se em *bis in idem*.

30. Por conseguinte, não há falar-se em aplicação do princípio da consunção à espécie. A propósito, veja-se o conceito de consunção:

Pelo princípio da consunção, ou absorção, a norma definidora de um crime constitui meio necessário ou fase normal de preparação ou execução de outro

crime. Em termos bem esquemáticos, **há consunção quando o fato previsto em determinada norma é compreendido em outra, mais abrangente, aplicando-se somente esta.** Na relação consuntiva, os fatos não se apresentam em relação de gênero e espécie, mas de *minus* e *plus*, de continente e conteúdo, de todo e parte, de inteiro e fração. Por isso, o crime consumado absorve o crime tentado, o crime de perigo é absorvido pelo crime de dano. A norma consuntiva constitui fase mais avançada na realização da ofensa a um bem jurídico, aplicando-se o princípio *major absorbet minorem*. [...] A norma consuntiva exclui a aplicação da norma consunta, por abranger o delito definido por esta. Há consunção, quando o crime-meio é realizado como uma fase ou etapa do crime-fim, onde vai esgotar seu potencial ofensivo, sendo, por isso, a punição somente da conduta criminosa final do agente¹.

31. Verifica-se, pois, que na consunção um dos crimes apresenta-se tão somente como meio necessário ao cometimento do crime fim, ocasião em que o fato previsto em norma mais abrangente é absorvido por outra menos abrangente. Na espécie, não há falar-se em consunção, haja vista a multa isolada não ser absorvida pela multa de ofício, tampouco pelo tributo devido ao final do período, porquanto tem suporte fático e legal distinto.

32. Nestes termos, conclui-se que o enunciado da Súmula Carf n.º 105, alcança somente fatos geradores anteriores à edição da Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488, de 2007, que atribuiu nova redação ao art. 44 da Lei 9.430, de 1996. Nesse sentido tem-se posicionado a Câmara Superior de Recursos Fiscais, veja-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44, da Lei n.º 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 n.º 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

LANÇAMENTOS REFLEXOS OU DECORRENTES.

Pela íntima relação de causa e efeito, aplica-se o decidido quanto ao lançamento principal ou matriz de IRPJ também ao lançamento reflexo ou decorrente de CSLL. (Acórdão Carf n.º 9101-002.750, de 04 de abril de 2017)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

¹ BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de Direito Penal. Volume 1- Parte Geral. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 211/213.

Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período-base de incidência.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA CONCOMITANTE. CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Repele-se o argumento que pretende escorar-se na tese da consunção para 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 dos 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.

Não há, pois, dúvida alguma sobre a possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada. (Acórdão Carf nº 9101-003.915, de 04 de dezembro de 2018)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal.

O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007. (Acórdão Carf nº 9101-004.593, de 05 de dezembro de 2019)

33. No caso em análise, a multa isolada refere-se à falta de recolhimento de estimativa nos anos-calendário 2001 a 2004. Portanto, em razão de tratar-se de período anterior à Medida Provisória 351, de 2007, convertida na Lei 11.488, de 2007, em consonância com a Súmula Carf nº 105, deve ser extinta a multa isolada aplicada.

34. Em razão da perda de objeto, deixo de analisar a matéria referente à decadência.

Conclusão

35. Ante o exposto, dou provimento ao recurso voluntário.

36. É como voto.

(documento assinado digitalmente)
Efigênio de Freitas Júnior – Relator