



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



**Processo nº** 10980.721729/2010-61  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1003-002.432 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 09 de junho de 2021  
**Recorrente** DENTAL UNI COOPERATIVA ODONTOLÓGICA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA POR AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. CSLL. CONCOMITÂNCIA, IMPOSSIBILIDADE. 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário para afastar a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, devendo subsistir apenas a multa de ofício lançada.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça. - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Barbara Santos Guedes, Carlos Alberto Benatti Marcon, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

**Relatório**

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão de nº 01-34.873, proferido pela 4ª Turma da DRJ/ BEL, em 27 de outubro de 2017, que julgou improcedente a impugnação da Recorrente, mantendo o auto de infração

Por bem relatar os fatos até esse momento processual, reproduz-se o relatório efetuado pela DRJ no acórdão de piso, complementando-o adiante:

Trata o presente acórdão do auto de infração lavrado contra a UNIODONTO DE CURITIBA - COOPERATIVA ODONTOLÓGICA, em face do procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias referentes à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido/CSLL, o qual resultou no lançamento de créditos tributários no montante de R\$ 13.101,93, além de multa isolada pelo não recolhimento das estimativas mensais, no montante de R\$ 6.551,00.

#### **Do procedimento Fiscal**

A impugnante, empresa tributada com base no Lucro Real, não procedeu ao recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido/CSLL em 31/12/2005, no valor de R\$ 6.004,44 e em 31/12/2006, no valor de R\$ 7.097,49, conforme apurado nas Declarações de Imposto de Renda/DIPJ de 2006, ano-calendário 2005, e 2007, ano-calendário 2006, os quais constituem o objeto de lançamento mediante o auto de infração em análise.

A impugnante também não declarou os valores acima citados nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais/DCTF, relativas ao 2º semestre de 2005 e ao 2º semestre de 2006.

Uma vez que optou pela tributação pelo Lucro Real Anual, com pagamento por estimativa mensal, nos termos do art. 222 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, mas não efetuou os recolhimentos das estimativas apuradas mês a mês, foi aplicada multa isolada, conforme previsto na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 43 e art. 44, inciso II, alínea b.

#### **Da impugnação**

A impugnante não apresentou contestação ao lançamento em seu valor principal nem quanto ao juros de mora, no percentual de 20%, os quais informa já terem sido recolhidos em 24/05/2010 (fls. 225 a 227).

Requer, entretanto, nos termos do art. 47 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, o afastamento da multa de 75%, tendo em vista ter efetuado os recolhimentos espontâneos, com os acréscimos legais respectivos.

Não sendo deferido tal pedido, requer que se considere o pagamento realizado, dentro do prazo para impugnação, de forma a lhe estender o benefício da redução da multa aplicada.

Quanto à multa isolada, argúi que nos casos em que o contribuinte apura prejuízo no final do exercício, apenas a multa isolada é lançada.

Entende que a aplicação da multa isolada de 50%, além da multa de 75%, é uma punição dupla pelo mesmo motivo e que não encontra respaldo na legislação fiscal pátria, motivo pelo qual requer seu afastamento.

Por sua vez, a DRJ, após analisar a impugnação da Recorrente, assim decidiu:

Assunto: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO/CSLL

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

**FALTA DE PAGAMENTO DE ANTECIPAÇÃO MENSAL.**

Verificada a falta de pagamento de antecipação mensal por estimativa cabe exigir a MULTA ISOLADA, que incidirá sobre o valor não recolhido.

**FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA.**

O contribuinte optante pela apuração de resultado anual sujeita-se à multa isolada quando deixa de recolher a antecipação da CSLL calculada sobre a base estimada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada com a decisão da DRJ, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, alegando:

“(…)

**III. – DAS RAZÕES DE REFORMA.**

III.I. - NÃO APLICAÇÃO CUMULATIVA DA MULTA DE OFÍCIO E DA MULTA ISOLADA Conforme exposto, restou demonstrado que a Autoridade Fazendária além da constituição do crédito principal, também constituiu crédito consubstanciado em multa isolada por falta de recolhimento antecipado com base em estimativas mensais.

Todavia, no presente caso, necessário que se alinhem certos quesitos.

Conforme já descrito nestes autos, a Recorrente apura seu prejuízo somente ao final do exercício fiscal e, diante deste cenário, é preciso sedimentar o fato de que caso eventuais recolhimentos fossem processados em relação ao principal tornar-se-iam bases negativas de imposto de renda ou de contribuição social, assim, impossibilitando a antecipação dos referidos valores.

Neste sentido, a imposição da multa de 75%, além da multa isolada de 50% pela simples ausência de antecipação de um principal que, ao final, foi constituído e efetivamente recolhido, é uma punição dupla pelo mesmo fato jurídico, fato esse que não encontra respaldo na legislação fiscal pátria.

Para corroborar o acima exposto, importante trazer à baila a Súmula CARF nº 105 de 2014, da qual se aduz que a multa de ofício não pode ser cobrada no mesmo tempo em que a multa isolada:

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” (CARF, 2014)” (...).

A Recorrente cita decisões deste Tribunal e do STJ que corroboram suas alegações no sentido de não ser possível a cumulação da multa de isolada de 50% acrescida da multa de ofício de 75%, argumentando, ainda que “encontra nítido óbice para sua imposição, seja pela impossibilidade de bitributação, ou pela aplicação do preceito do bis in idem.”.

Por fim, a Recorrente requereu a reforma o v. acórdão recorrido, a fim de julgar totalmente improcedente o Auto de Infração em comento, afastando-se, diretamente, a aplicação da multa isolada.

É o relatório

## Voto

Conselheira Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça., Relatora.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

Conforme já relatado, a Recorrente foi autuada em decorrência do procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias referentes à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido/CSLL, que resultou no lançamento de créditos tributários no montante de R\$ 13.101,93, além da multa de ofício (75%) e da multa isolada pelo não recolhimento das estimativas mensais. Deve-se ressaltar que a Recorrente não apresentou contestação ao lançamento em seu valor principal nem quanto ao juro de mora, no percentual de 20%, os quais informa já terem sido recolhidos em 24/05/2010 (e-fls. 225 a 227).

Portanto, a lide restringe-se à discussão acerca da possibilidade de cobrança cumulativa das multas de ofício e isolada.

Sobre essa questão, segue transcrito trecho da decisão recorrida:

Da multa isolada

“ (...)

Não se sustenta a tese da impugnante segundo a qual, havendo lançamento de ofício do tributo em que se aplicou multa de 75%, a exigência de multa isolada por falta de recolhimento da estimativa implicaria duplicidade de punição pelo mesmo motivo.

Estando a contribuinte sujeita à apuração do imposto com base no lucro real anual e tendo optado pelo pagamento mensal, determinado sobre a base de cálculo estimada, estava sujeita aos recolhimentos correspondentes. Como deixou de fazê-los, houve a subsunção do fato à norma legal acima destacada.

(...)

À luz das normas legais citadas, sempre que não for recolhido o IRPJ e a CSLL devidas por estimativa, o contribuinte faltoso estará sujeito, no caso de lançamento de ofício, à multa isolada de 50% sobre o montante não recolhido. A multa aplica-se ainda que, no final do período de apuração, venha a ser apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL. Se a multa é cabível mesmo na hipótese de se verificar prejuízo ao final do período de apuração, a penalidade é imposta não em razão do pagamento insuficiente do tributo devido ao final da apuração, mas sim pelo falta de cumprimento de outra obrigação distinta, que é o recolhimento antecipado da estimativa mensal.

A hipótese de incidência de cada uma das multas é distinta. A da multa isolada é a falta ou insuficiência de recolhimento do tributo devido por estimativa, que deve ser recolhido como antecipação. A da multa de 75% é o lançamento de ofício do tributo efetivamente devido em face do resultado anual. Se não há coincidência de motivação, se as causas são díspares, não cabe falar em duplicidade de punição nem em *bis in idem*. É por isso também que, havendo simultaneamente falta ou insuficiência do recolhimento das antecipações por estimativa e do saldo devedor apurado no ajuste anual, deverá haver incidência das duas multas.

### CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto pela improcedência da Impugnação, mantendo-se a totalidade da multa de ofício de 75% e da multa isolada de 50%, considerando que não houve contestação relativa aos valores lançados referentes ao tributo CSLL.

A Recorrente apresentou recurso voluntário objetivando a reforma do acórdão de piso sob a alegação da impossibilidade da cobrança concomitante das multas de ofício e isolada, pleiteando a aplicação da Súmula CARF nº 105.

Neste cenário, entendo assistir razão à Recorrente, já que, em meu sentir, o instituto da consunção (ou da absorção) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento

De fato, esta discussão, quanto à exigência concomitante de multa de ofício e multa isolada sobre as estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, encontra-se pacificada no âmbito do processo fiscal administrativo federal, pois, nos termos da Súmula CARF nº 105, não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício, *in verbis*:

"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."

Neste mesmo sentido tem se manifestado tanto as turmas ordinárias, quanto a CSRF deste Tribunal:

COBRANÇA CONCOMITANTE DE MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. IMPROCEDÊNCIA. SÚMULA CARF 105. Nos termos da Súmula CARF n. 105, não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício. ((Acórdão nº 1402-005.337; Data da Sessão: 21/01/2021)

[...] CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO. Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício. É certo que o cerne decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela coexistência de duas penalidades sobre a mesma exação tributária. O instituto da consunção (ou da absorção) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento. [...] (Acórdão nº 9101-005.080; Data da Sessão: 01/09/2020)

Destarte, não deve prevalecer a cobrança da multa isolada sobre estimativas de CSLL.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para afastar a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, devendo subsistir apenas a multa de ofício lançada.

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça.