



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16539.720009/2013-25
ACÓRDÃO	9101-007.232 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	3 de dezembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL UNIMED-RIO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO DO RIO DE JANEIRO LTDA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. RECEITA DA VENDA DE PLANOS DE SAÚDE. ATO NÃO COOPERATIVO.

Não são considerados atos cooperados aqueles praticados pela cooperativa de serviços médicos que, atuando como operadora de plano de saúde, auferem precipuamente receitas decorrentes de operações com terceiros voltadas à comercialização de produtos e serviços.

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL. COBRANÇA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA SOBRE OS TRIBUTOS APURADOS NO FINAL DO PERÍODO DE APURAÇÃO. NÃO CABIMENTO.

A multa isolada é cabível na hipótese de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, mas não há base legal que permita sua cobrança de forma cumulativa com a multa de ofício incidente sobre o IRPJ e CSLL apurados no final do período de apuração.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em: (i) quanto ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, por unanimidade de votos, conhecer do recurso; e (ii) relativamente ao Recurso Especial do Contribuinte, por maioria de votos, conhecer do recurso, vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior que votaram pelo não conhecimento. No mérito, acordam em: (i) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso do Contribuinte; e (ii) por maioria de votos, negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa (relatora), Luiz Tadeu Matosinho Machado

e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por dar provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa - Relatora

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli – Redator designado

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") e por UNIMED-RIO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO DO RIO DE JANEIRO LTDA ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1301-005.316, na sessão de 18 de maio de 2021, nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento parcial ao recurso para excluir a multa isolada objeto de lançamento. Vencidos os Conselheiros Rafael Taranto Malheiros, Giovana Pereira de Paiva Leite, Lizandro Rodrigues de Sousa e Heitor de Souza Lima Junior, que negavam provimento ao Recurso Voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

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

Ano-calendário: 2009

COOPERATIVAS. OPERAÇÕES REALIZADAS COM TERCEIROS.

Em face da decisão contida no REsp nº 58.265/SP, admitido na sistemática dos recursos repetitivos, as situações que constituam operações realizadas com terceiros não associados, sejam os terceiros na qualidade de contratantes de planos de saúde (pacientes), ou sejam na qualidade de credenciados pela Cooperativa para prestarem serviços aos cooperados (laboratórios, hospitais e clínicas), deve haver a tributação do IRPJ e CSLL.

ATO PRATICADO ENTRE COOPERATIVAS ASSOCIADAS. ATO COOPERATIVO.

O ato denominado de intercâmbio amolda-se ao conceito de ato cooperativo, uma vez que é realizado entre duas cooperativas entre si associadas, nos termos do caput do art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971 e, portanto, para fins do rateio realizado pela autoridade fiscal, os custos correspondentes devem estar classificados como aqueles associados aos atos cooperativos.

DESPESAS COM BRINDES. DEDUÇÃO. VEDAÇÃO.

Nos termos do inciso VII do art. 13 da Lei nº 9.249/95, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as deduções de despesas com brindes.

PROVISÃO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS E PARA CONTINGÊNCIA CÍVEIS

À exceção das hipóteses expressamente previstas pela legislação tributária, são indedutíveis, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, as despesas referentes à constituição de provisões.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA. INAPLICABILIDADE.

É inaplicável a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas quando há concomitância com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ajuste anual, mesmo após a vigência da nova redação do art. 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007.

Assunto: CSLL

DIFERENÇAS APURADAS EM DECLARAÇÕES - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - CABIMENTO

Constatada divergência entre os valores informados em DIRF e os confessados em DCTF, é lícito ao Fisco exigir, por meio de lançamento de ofício, as diferenças apuradas.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o apurados no ano-calendário 2009 a partir da constatação de: i) *exclusão indevida ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, feita a título de “Resultados não tributáveis de sociedade cooperativa”*; ii) *falta de adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL de despesas com brindes*; iii) *falta de adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL das provisões para devedores de liquidação duvidosa e para contingências cíveis*; e iv) *falta/insuficiência de recolhimento de CSLL informada em DIPJ e não confessada em DCTF*. As infrações repercutiram na determinação das estimativas e motivaram a exigência, também, de multas isoladas em todos os meses do ano-calendário. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência (e-fls. 4772/4792). O Colegiado *a quo*, por sua vez, depois de converter o julgamento em diligência nos termos das Resoluções nº 1301-000.379 e

1301-000.603, deu provimento parcial ao recurso voluntário *para excluir a multa isolada objeto de lançamento* (e-fls. 6059/6082).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 06/07/2021 (e-fl. 6083) e em 17/08/2021 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 6084/6109 no qual a Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 6112/6126, do qual se extrai:

O recurso especial da Fazenda Nacional questionou o entendimento adotado pelo acórdão recorrido e defendeu a existência de divergência jurisprudencial, no âmbito do CARF, a respeito da possibilidade de cobrança concomitante das multas de ofício (sobre tributo apurado ao final do ano-calendário e não pago) e isolada (sobre estimativas mensais não recolhidas) em relação a anos-calendários de 2007 em diante.

[...]

Inicialmente, destaca-se que o inteiro teor dos Acórdãos nº 9101-002.414 e nº 1401-000.761, paradigmas indicados pela recorrente, encontra-se devidamente publicado no sítio do CARF na internet (www.carf.economia.gov.br). No mesmo sítio, é possível constatar que o Acórdão nº 9101-002.414 não foi reformado até a data da interposição do recurso especial pela Fazenda Nacional, restando atendido, quanto a este paradigma, o pressuposto de admissibilidade previsto no § 15 do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015.

O mesmo não se pode dizer a respeito do Acórdão nº 1401-000.761. No sítio do CARF na internet, é possível verificar que aquela decisão foi reformada por meio do Acórdão nº 1401-001.863, proferido em 12/04/2017 (antes, portanto, da apresentação do recurso especial pela PGFN), que acolheu embargos de declaração opostos pelo sujeito passivo, com efeitos infringentes, para cancelar a cobrança das multas isoladas referentes ao ano-calendário 2007, nos termos da ementa e dispositivo:

[...]

A Fazenda Nacional, cientificada do referido acórdão, não apresentou recurso especial naqueles autos contra o cancelamento das multas isoladas relativas ao ano-calendário 2007.

Assim, no que atine ao Acórdão nº 1401-000.761, segundo paradigma indicado pela recorrente, verifica-se que foi inobservado o pressuposto de admissibilidade previsto no § 15 do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015 (*“Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente”*). Sendo assim, a referida decisão administrativa não se presta ao papel de paradigma para os fins pretendidos pela Fazenda Nacional.

Prosseguindo na análise da admissibilidade recursal apenas em relação ao Acórdão nº 9101-002.414, concluo que a PGFN logrou êxito em demonstrar a existência de divergência jurisprudencial entre este paradigma e o acórdão recorrido.

Tanto o acórdão recorrido quanto a decisão paradigma abordam a mesma discussão jurídica: a possibilidade de aplicação da multa isolada prevista no art.

44, II, “b”, da Lei nº 9.430/1996 (dispositivo legal introduzido pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007) em concomitância com a multa de ofício devida pelo não recolhimento do tributo apurado ao final do ano-calendário.

O acórdão recorrido conclui pela impossibilidade de tal cobrança concomitante, ponderando que: i) dar-se-ia dupla penalização sobre o mesmo fato – bis in idem; e ii) deve ser aplicado ao caso o princípio da consunção, oriundo do Direito Penal, segundo o qual a infração final (não recolhimento do tributo devido ao fim do ano) absorve a infração que lhe é preparatória (não recolhimento das estimativas mensais).

Já o Acórdão nº 9101-002.414, paradigma trazido pela recorrente, afasta expressamente as teses (defendidas pelo acórdão recorrido) relativas à ocorrência de *bis in idem* e à possibilidade de aplicação do princípio penal da consunção ao debate tributário, bem como defende expressamente que a Súmula CARF nº 105 somente se aplica à multa isolada exigida com base na previsão legal que vigeu até o ano-calendário de 2006 (anterior às alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007).

Conclui-se, assim, que a Fazenda Nacional logrou êxito em demonstrar a divergência jurisprudencial aventada em seu recurso especial.

Diante do exposto, devidamente cumpridos os requisitos de admissibilidade previstos no art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, inclusive a comprovação da existência de divergência jurisprudencial em face da decisão recorrida, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, para que seja rediscutida a matéria “**possibilidade de cobrança concomitante das multas isolada e de ofício em relação aos anos-calendários 2007 e posteriores**”. (*destaques do original*)

A PGFN assim refere na demonstração da divergência jurisprudencial em face do paradigma admitido:

O acórdão ora recorrido, proferido pela e. Turma Ordinária a quo, afastou a aplicação da multa isolada prevista no art. 44, II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, em relação a período posterior ao advento da Medida Provisória nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007), que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, por considerar ilegítima a aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com a multa de ofício.

Vê-se, portanto, que a e. Turma Ordinária a quo entendeu que, incidindo a multa de ofício de 75% prevista no art. 44, inciso I da Lei nº 9430/96, incabível é a aplicação da denominada multa de ofício isolada, conforme se extrai dos seguintes trechos do voto vencedor do acórdão nº 1301-005.316:

[...]

Diferentemente, a e. Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a partir do ano-calendário 2007, entendeu possível a aplicação cumulativa de duas multas de ofício, que, no caso em tela, eram as multas previstas no art. 44, inc. I e no art. 44, II, “b”, ambas da Lei nº 9.430/96, uma vez que decorrem de infrações diversas, razão por que não há que se falar em bis in idem:

[...]

Apesar da divergência já estar clara na ementa, transcrevemos abaixo trechos do voto vencedor do acórdão paradigma, de forma a bem fixar os pontos confrontados, assim como para fundamentar o presente recuso.

[...]

Como resta claro da leitura dos excertos acima, a Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, interpretando o art. 44, inc. I e II, “b”, da Lei nº 9.430/96, considerou possível a aplicação cumulativa das multas previstas nestes dispositivos legais e afastou a aplicação da Súmula CARF 105 a partir do ano-calendário de 2007.

[...]

Resta claro, pois, que os órgãos prolores dos paradigmas, em análise de casos similares, interpretaram o art. 44 da Lei nº 9.430/96 de modo diverso ao esposado pela E. Turma Ordinária *a quo*.

De fato, diferentemente do colegiado *a quo*, os órgãos prolores dos acórdãos paradigmas consideraram ser possível, a partir de 2007, a cobrança de multa isolada devido ao não recolhimento do imposto sobre a base de cálculo estimada, assim como a cobrança da multa de ofício juntamente com o tributo devido.

Em todos os casos os fatos são similares. Entretanto, as soluções dadas pelos colegiados são inteiramente diferentes.

Enquanto a Turma Ordinária *a quo* entendeu que não pode ser exigida a multa por lançamento de ofício e a multa isolada concomitantemente, mesmo quando a primeira incide sobre os valores de tributos apurados pela própria autoridade fiscal, e a segunda sobre os valores que não foram recolhidos pelo contribuinte, que desobedeceu o regime de estimativa, a antiga Primeira Turma da Quarta Câmara da Primeira Seção do CARF e a Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgaram que, a partir de 2007, as duas multas podem ser exigidas simultaneamente, sem ofensa a qualquer dispositivo do Código Tributário Nacional.

Dessa forma, uma vez evidenciado o dissídio jurisprudencial existente no que toca à possibilidade, ou não, de aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício a partir de 2007, passa-se a demonstrar doravante as razões pelas quais merece ser adotado o entendimento exarado nos paradigmas, reformando-se, assim, o v. acórdão ora recorrido.

Assim, estando demonstrada a divergência jurisprudencial, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do recurso especial, consoante o disposto no art. 67 do RI-CARF. (*destaques do original*)

No mérito, defende a reforma do acórdão recorrido sob os seguintes fundamentos:

A Recorrida deve pagar a multa disposta no art. 44, inciso II, alínea “b”, pois não se configura, no presente caso, hipótese que dispense a exigência.

A teor do referido dispositivo legal, a “multa isolada” é devida em função do não pagamento do tributo devido pelo regime de estimativa, ainda que o contribuinte tenha apurado, ao final do período, prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa.

No caso, não há dúvida de que o Recorrido optou por recolher o IRPJ e a CSLL pelo regime de estimativa. Por outro lado, também não há dúvida de que o Recorrido descumpriu o regime, pois não recolheu integralmente o tributo, e não justificou

o não recolhimento mediante a apresentação dos balancetes de suspensão ou redução.

A Turma Ordinária *a quo* aduz que não poderia ser exigida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas juntamente com a multa de lançamento de ofício porque não pode incidir duas penalidades sobre a mesma infração.

Data venia, há equívoco na afirmação de que o Fisco estaria exigindo duas multas sobre uma única infração ou estaria ocorrendo no caso uma “dupla punição”.

Vale dizer, inicialmente, em suma, que não é legítima a aplicação de mais de uma penalidade em razão do cometimento da mesma infração tributária, sendo certo que o contribuinte não pode ser apenado duas vezes pelo cometimento de um mesmo ilícito.

Por outro lado, vale destacar que não há óbice a que sejam aplicadas ao contribuinte faltante, diante de duas infrações tributárias, duas penalidades distintas.

O que a proibição do *bis in idem* pretende evitar é a dupla penalização por um mesmo ato ilícito.

Analisando-se os autos, vê-se que a aplicação da multa de ofício, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, resultou de infrações às regras de determinação do lucro real praticadas pelo sujeito passivo, (falta de recolhimento do tributo e/ou declaração inexata). Por outro lado, a denominada multa isolada, fundada no art. 44, II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, foi aplicada em razão do descumprimento, pelo recorrido, do modo de pagamento do IRPJ sobre base de cálculo estimada (art. 2º da Lei 9.430/96), relativo aos anos-calendário de 2007, 2008, 2009 e 2010.

Com efeito, as infrações apenadas pela chamada “multa de ofício” e pela “multa isolada” são diferentes. **A multa de ofício decorre do não pagamento de tributo pelo contribuinte. Já a multa isolada decorre do descumprimento do regime de estimativa.**

Observe-se, nesse ponto, que essa sistemática de recolhimento se justifica diante da necessidade que possui a União de auferir receitas no decorrer do ano, precisamente a fim de fazer face às despesas em que incorre também nesse período. Caso não ocorresse essa antecipação mensal, a União apenas teria acesso às receitas decorrentes da arrecadação do IRPJ e CSLL ao final do ano-calendário, ou no exercício seguinte, por ocasião do Ajuste Anual.

Logo, observa-se que com a sistemática de pagamento do IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada, o contribuinte desses tributos auxilia a União a fazer frente às despesas incorridas durante o ano-calendário, o que não ocorreria se a referida exação apenas fosse paga no exercício seguinte.

Sob essa ótica, percebe-se que o não pagamento de referidos tributos sobre bases estimadas é infração bastante diversa daquela consistente em desrespeito às regras de determinação do lucro real praticada pelo sujeito passivo. Sendo assim, nada impede que dessas infrações resultem penalidades distintas: da infração às normas de determinação do lucro real decorre a multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, enquanto que do descumprimento da sistemática de pagamento do IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada decorre a multa isolada prevista no art. 44, II, alínea “b” da mesma Lei.

Note-se, nesse ponto, que a multa de ofício somente será devida caso exista imposto a pagar por ocasião do Ajuste Anual. Por outro lado, a multa isolada será devida ainda que, ao final do período, não reste imposto a recolher, já que a infração da qual resulta essa multa consiste, simplesmente, no descumprimento da sistemática de pagamento por estimativa do IRPJ e CSLL, não possuindo qualquer relação com o pagamento em si do imposto. É o que se extrai do art. 44, II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, segundo o qual a multa isolada será devida ainda que o contribuinte tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

Sendo assim, com a multa isolada o contribuinte está sendo penalizado por não auxiliar a União a fazer frente às despesas incorridas no decorrer dos anos, pelo regime de pagamento de estimativas, e não, propriamente, por não pagar o IRPJ e a CSLL, até por que, como se percebe da Lei nº 9.430/96, tal multa será devida ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para tais tributos.

Por fim, importa destacar que a multa de ofício e a multa isolada possuem bases de cálculos distintas. Com efeito, a multa de ofício deve incidir sobre o tributo efetivamente devido pelo sujeito passivo, que, no caso, é apurado no momento em que ocorre o Ajuste Anual.

Já a multa isolada deve incidir sobre as bases de cálculo estimadas. Essas antecipações, como o próprio nome diz, não equivalem ao tributo efetivamente devido, mas, consoante a jurisprudência pacificada neste Conselho Administrativo, são meros adiantamentos do tributo, que será calculado ao final do ano. Como se sabe, nem sempre o conjunto dessas antecipações pagas equivalerá ao tributo efetivamente devido, já que, no cálculo do tributo, feito por ocasião do Ajuste Anual, o contribuinte poderá deduzir determinadas despesas incorridas no decorrer do ano.

Em suma, as multas de ofício e isolada não decorrem da mesma infração, e não incidem sobre a mesma base de cálculo. São multas inteiramente diversas, previstas em lei, e não configuram nenhum *bis in idem*, como entendido pela e. Turma a quo, quando afirma que ao se penalizar o todo, não se pode penalizar parte deste todo. Por consequência é indevida a aplicação do princípio da consunção nesta hipótese.

Portanto, não se pode concluir que estaria havendo dupla penalidade pela mesma falta. *Data maxima venia*, o recorrido cometeu dois atos ilícitos, previstos em lei, e a lei dispõe uma pena para cada um deles.

Se não há nenhuma dúvida de que o recorrido cometeu o ilícito acusado pela fiscalização, como deflui pelo próprio teor da decisão hostilizada e dos elementos colacionados aos autos, não há que se falar em dispensa da punição, apenas porque do contribuinte autuado já havia sido exigida multa em decorrência de outro ilícito. Essa não pode ser a *ratio* da Lei nº 9.430/96.

Refere acórdão do TRF da 5ª Região em abono ao seu entendimento, invoca o art. 97, inciso VI do CTN e complementa:

O fato de estar sendo exigido do contribuinte a multa de ofício decorrente do não pagamento de tributo não impede a incidência da multa prevista no art. 44, II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96, uma vez que a lei não dispensa a cobrança de penalidade nesses casos. Sob essa ótica, vê-se que a e. Turma *a quo* criou nova

hipótese de dispensa da multa isolada, não prevista na legislação, qual seja, a cobrança, concomitante, de multa de ofício decorrente do não pagamento do tributo, o que não pode ser admitido.

Diante das considerações acima postas, inegável que a decisão externada pelo órgão recorrido diverge do entendimento sedimentado no seio deste Eg. Conselho Administrativo.

Ademais, infere-se que o órgão recorrido procurou atenuar o suposto “rigor” do art. 44, II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96.

Data maxima venia, este raciocínio não deve prevalecer à medida que cria nova hipótese de dispensa de multa isolada, inovando no ordenamento jurídico. Tal procedimento, quando efetuado pelo aplicador da lei, decorre de um juízo de equidade, conforme a autorizada doutrina de ALIOMAR BALEEIRO, *verbis*:

“Provavelmente, nenhum tema de interpretação e aplicação das leis tem gerado, ao longo dos séculos, tantas controvérsias e dissertações quanto o da equidade, admitida expressamente pelo art. 108, IV do nosso CTN. (...)

Essa extrema flexibilidade do ex aequo et bono vem sendo disciplinada, até certo ponto, pela doutrina, que define os casos e limites de sua aplicação. A. Silveira, depois de ponderar que a equidade pode ser considerada sob o ponto de vista sociológico, aponta-lhe as seguintes funções: a) no entendimento dos contratos e práticas costumeiras; b) na interpretação das fontes, com o predomínio da finalidade da lei sobre sua letra, preferindo-se a mais benigna e humana; c) na adaptação da norma às circunstâncias singulares do caso concreto: ‘muitas vezes sucede que a generalidade com que foi concebida a norma impede sua correta aplicação às circunstâncias do caso concreto’; e) (sic) na integração das lacunas da norma, como recurso à insuficiência desta; f) na decisão fora das normas, ex aequo et bono (CC, art. 1.037, p. ex.).

(...)

Pela equidade, o intérprete e o aplicador não só suprirão a lei silente, mas também interpretarão e adaptarão a lei que se apresentar absurda, em sua impersonalidade e generalidade abstrata, para as condições inusitadas do caso especial concreto.

A autoridade fiscal e o juiz, à falta de elementos no art. 108, I, II e III, encontram na equidade, se lhe é concedida expressamente, condição exigida pelo art. 127 do CPC/73, meios de suprir a falta de norma adequada no caso singular, ou mesmo para amortecer essa norma, se nas circunstâncias específicas ou inéditas ela conduzir ao iníquo ou ao absurdo, um e outro inadmissíveis dentro do sistema geral do Direito e da consciência jurídica contemporânea em nosso País ou em nosso tipo de estrutura econômica, política, social e institucional.” (BALEEIRO, Aliomar, in Direito Tributário Brasileiro, 11ª Edição, Forense, pp. 682 e 683. Grifos não constantes do original).

Ocorre que, como lembra ALIOMAR BALEEIRO, o emprego do juízo de equidade no ordenamento jurídico brasileiro tem que estar expressamente autorizado por lei. Tal dogma é um dos fundamentos do ordenamento pátrio, vez que a Constituição Federal de 1988, em seu art. 5º, inc. II, não admite a existência de outra fonte do direito senão a lei formal (ou atos equiparados a lei formal, como

as medidas provisórias, leis delegadas, e outros previstos no art. 59 da CF/88). Portanto, o aplicador da lei é obrigado a decidir com base na norma disposta, mas pode se utilizar da equidade apenas quando a lei permitir expressamente, conforme se infere do art. 127 do CPC.

Ora, o Código Tributário Nacional permite o uso da equidade pelo aplicador da lei. Com efeito, o CTN prevê que a lei poderá atribuir ao aplicador juízo de equidade para fundamentar a dispensa de créditos tributários. Confira-se:

“Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

(...)

IV – a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso” (Grifos não constantes do original).

Note-se que o próprio CTN, em seu art. 108, IV, § 2º, dispõe que o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido. Como o art. 108 está inserido no capítulo sobre a interpretação da lei tributária, e também face ao art. 172 acima, pode-se concluir que o Código está consentâneo com o art. 127 do CPC. A equidade somente pode ser utilizada pelo intérprete para a dispensa de crédito tributário quando existe previsão legal que o permita. Fora dessa hipótese, o intérprete não poderá se valer do juízo de equidade para dispensar a exigência de crédito tributário.

Aqui resta claro o óbice para a dispensa da multa exigida do recorrido. Não há, no presente caso, norma específica que permita ao aplicador da lei relevar a cobrança da multa prevista no art. 44, II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96, atendendo “a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso”.

Como inexistente norma que permita a dispensa da multa prevista no art. 44, II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96 por considerações de equidade, a posição adotada pela e. Turma *a quo* também, portanto, incorre em conflito com o art. 172 do CTN.

De todo o exposto, resta claro que sempre foi cabível a cobrança concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com a multa de ofício.

Entretanto, após o advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há sequer espaço para discussão do assunto, em face da clareza do texto legal. Confira-se:

[...]

Assim, conforme bem pontuou o Conselheiro Antônio Bezerra Neto, relator do acórdão paradigma nº 1401-000.761, o art. 44 da Lei nº 9.430/96 “foi alterado pela lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, dando-lhe nova redação, reduzindo a multa isolada para 50%; bem assim deixando bem claro, se dúvidas haviam, de que a referida multa isolada era cabível no caso de estimativa mensal não paga e não de tributo final não pago”.

Frise-se que até as bases de cálculo das citadas multas foram diferenciadas, afastando-se, dessa forma, qualquer alegação de *bis in idem*. Com efeito, segundo texto dado pela Lei nº 11.488/2007, a base de cálculo da multa isolada

pela falta de pagamento da estimativa consiste no **valor do pagamento mensal, no percentual de 50%**, enquanto a **multa pelo lançamento de ofício** incide 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, no percentual de 75%**.

Ressalte-se que a alteração legislativa promovida no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 foi objeto de análise pelo tributarista Marcos Vinicius Neder em artigo intitulado “O regime jurídico da multa isolada sobre estimativas”, publicado na Revista Diálogo Jurídico nº 16/2007, tendo assim exposto suas conclusões:

“Em razão da reiterada jurisprudência administrativa, a Administração Tributária decidiu propor a edição de Medida Provisória para o aperfeiçoamento da legislação sobre a penalidade isolada por falta de pagamento de estimativas. Nesse sentido, foi editada a MP 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488, de 15 de junho de 2007, que promove a alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 no tocante a multa isolada (...).

Vê, portanto, que **nova lei alterou a base de cálculo da multa isolada (inciso II) que passa a incidir sobre o valor do pagamento mensal de estimativa. Com isso, a aplicação dessa multa não está mais vinculada ao valor do tributo devido ao final do período de apuração do imposto e passa a ser exigida sobre o valor de omissão de recolhimento de estimativa mensal.**”

Por fim, cabe registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais já sinalizou ser possível a cobrança concomitante da multa de ofício com a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas após a entrada em vigor da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007. Confira-se, por oportuno, o que ficou registrado no acórdão nº 9101-00.947:

“É necessário destacar que a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 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. A partir de janeiro de 2007, o mencionado art. 44 passou a apresentar a seguinte redação, verbis:

(...)

Da comparação entre a redação vigente e a anterior do mesmo dispositivo, constata-se que com as alterações introduzidas recentemente a penalidade isolada não deve mais incidir “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-se o percentual da multa pela 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. [grifos no original]

Desta forma, 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.

Porém, este novo disciplinamento das sanções administrativas aplicadas no procedimento de ofício passaram a vigor somente a partir de janeiro de 2007, portanto, após os fatos de que tratam os autos.”

Diante do exposto e considerando que restou plenamente configurado o desrespeito do sujeito passivo ao disposto no art. 44, II, “b” da Lei nº 9.430/96 e, ainda, que o fato gerador do presente feito é posterior ao advento da MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007), não há qualquer dúvida sobre a possibilidade/necessidade de cobrança da multa isolada, exigida em face do não pagamento do tributo devido pelo regime de estimativa.

Tudo considerado, conclui-se que:

- i) é possível a cumulação entre multa de ofício e multa isolada, pois são penalidades distintas que incidem sobre bases de cálculo diversas, mormente em face da alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007) na redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96;
- ii) a autoridade autuante agiu de acordo com as normas aplicáveis ao caso, realizando o seu dever de efetuar o lançamento, nos termos do art. 142 do CTN. *(destaques do original)*

Pede, assim, que o recurso seja conhecido e provido *para reformar a decisão recorrida, restabelecendo-se in totum a decisão de primeira instância de forma a manter o lançamento em sua integralidade.*

Cientificada em 17/12/2021 (e-fl. 6138), a Contribuinte opôs embargos de declaração em 24/12/2021 (e-fls. 6140/6146) e apresentou contrarrazões em 30/12/2021 (e-fls. 6147/6163) nas quais questiona o conhecimento do recurso fazendário por *ausência da demonstração específica de prequestionamento* e por *ausência de cotejo analítico e específico, com confronto entre os julgados, para além da falta de identidade completa entre os julgados* porque:

Ora, não se vislumbra, na peça recursal, a **precisa** indicação do debate da matéria recorrida pelo Órgão Julgador. Com efeito, a **mera** transcrição de excertos do acórdão recorrido **não demonstra, de forma detalhada**, o debate e a posição assumida pelo Órgão Julgador.

Verifica-se que a matéria tratada no Recurso Especial trata-se de mero inconformismo da Fazenda Nacional quanto à correta solução dada ao caso.

Ademais, o prequestionamento recursal **merece tópico específico e autônomo**, devendo ser demonstrada a similitude fática e jurídica da controvérsia, ao passo que, no recurso combatido, encontra-se apenas um tópico genérico “DO CABIMENTO DO RECURSO ESPECIAL” com foco exclusivo na existência de ementas supostamente divergentes de acórdãos paradigmas, sem conferir qualquer atenção à demonstração cabal e inequívoca do prequestionamento.

Pelo exposto, não merece ser conhecido o Recurso Especial ora combatido, pela ausência de prequestionamento.

[...]

No presente caso, não houve o devido confronto analítico e específico, om o confronto pormenorizado entre os julgados. A União se limitou a transcrever trechos dos supostos acórdãos paradigmas, mas sem efetuar um cotejo lado a lado entre eles!!

Além disso, no presente caso, a exigência fiscal decorreu de desconsideração, pelo fisco, de atividades decorrentes de atos cooperativos da Recorrida, entendendo-se que a sua receita decorreria de vendas de planos de saúde, que seriam atos não cooperativos. Ainda, foi glosada despesas utilizadas com brindes e provisões, além de exigido valor declarado em DIPJ, ainda que não confessado em DCTF.

Neste contexto, vale frisar-se que o acórdão recorrido não possui as mesmas questões fáticas em sua origem que os julgados apresentados como paradigmas.

Isto porque, o primeiro julgado tido como paradigma é sobre o contribuinte ITAÚ CORRETORA DE VALORES, ou seja, **uma autuação fiscal absolutamente distinta daquela envolvendo o conceito de ato cooperativo x ato não cooperativo e sua tributação. O mesmo se diga do segundo caso, que diz respeito à CONCESSIONÁRIO DO SISTEMA ANHANGUERA BANDEIRANTES, que também não é uma cooperativa, muito menos de serviços médicos, como a Recorrida. Assim, em verdade, não existe uma similaridade absoluta dos fatos, pois as autuações fiscais dos julgados paradigmas em nada se correlacionam com as do caso concreto, que são vinculadas à desconsideração do conceito de ato cooperativo. Frise-se, a identidade de fatos tem que ser absoluta para ser admitida a divergência ensejadora do conhecimento recursal, não bastando uma similaridade parcial ou de alguma parte entre os julgados. (destaques do original)**

No mérito, invoca *entendimento majoritário do CARF pela inaplicabilidade da multa isolada por falta de recolhimento de irpj/csll após o encerramento do exercício concomitantemente à multa de ofício*, argumentando que:

Sustenta a Fazenda Nacional, para defender a aplicação conjunta da multa isolada de 50% da multa de ofício de 75%, serem penalidades com fatos geradores diversos.

Tal premissa é equivocada, pois o fato gerador de ambas as multas está vinculado à premissa única e indissociável (falta de pagamento de tributo), havendo uma só infração identificada (descumprimento de obrigação principal).

A multa isolada aplicada pela Autoridade Fiscal, inserida no Auto de Infração em questão, é decorrente de uma suposta falta de recolhimento mensal do IRPJ/CSLL sobre a base estimada, enquanto a multa de ofício incide sobre o tributo que seria devido sobre o ajuste anual, ou seja, outra penalidade sobre o mesmo valor e ano-calendário de apuração (identidade de fatos geradores), o que é inadmissível!!

Com efeito, a previsão legal do recolhimento antecipado mensal do IRPJ/CSLL através das chamadas estimativas não confere a estes uma qualidade de tributo autônomo, como se não fizesse parte do todo que é levado à apuração e ajuste ao final do ano-base. Logo, exaurido o ano-base, aqueles valores apurados mensalmente nada mais são que uma mera antecipação do valor a ser aferido ao fim do ano-calendário.

Logo, o não recolhimento da estimativa mensal do IRPJ/CSLL, ao final do ano-base, se transforma em não recolhimento do próprio tributo devido no ajuste anual, ao fim do fato gerador que se inicia em 01.01 e finaliza em 31.12. Exatamente por isso os fatos geradores do IRPJ/CSLL são chamados de complexivos, pois nada mais são complementos que ocorrem sucessivamente ao longo do ano-base até chegar ao seu termo final em 31 de dezembro.

Logo, passado o ano-base, não existe a falta de recolhimento de estimativa mensal de IRPJ/CSLL e, autonomamente, a falta de recolhimento do IRPJ/CSLL devido no ajuste anual. Não existem fatos distintos que justifiquem penalidades isoladas, pois o não recolhimento da antecipação mensal resta englobado pelo não recolhimento anual.

Assim, passado o ano-base, o que se tem é, apenas, o não recolhimento do tributo devido por ocasião do encerramento do ano-base, ou seja, do encerramento dos fatos geradores complexivos.

É por isso que a concomitância de multas isolada e de ofício, após o encerramento do ano-calendário, trata-se de um verdadeiro bis in idem, pois se está **duplamente** penalizando um único ato do contribuinte (recolhimento a menor ou não recolhimento do tributo ao final do ano-base), o que é expressamente vedado pelo texto constitucional, porque demonstra uma prática eminentemente confiscatória e conota o enriquecimento sem causa – violando-se, gritantemente, o princípio do não-confisco e a vedação ao enriquecimento sem causa.

Não bastasse isso, a prática de dupla penalização pelo mesmo ato de não recolhimento do tributo vai na contramão ao que preceitua o artigo 112, do CTN, sendo prática odiosa que não pode ser admitida!

Vale dizer que tal questão encontra-se pacificada no âmbito do CARF e ratificada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), exarando o entendimento de que não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, in verbis:

[...]

Veja-se, também, algumas ementas de julgados do Eg. CC/MF:

[...]

Ou seja, no presente caso, não cabe a aplicação concomitante da multa de ofício e multa isolada, sob pena de violação ao princípio do não-confisco e enriquecimento sem causa, bem como ao art. 112, do CTN.

De fato, a multa isolada aplicada pelo Auto de Infração aqui combatido possui um efeito arbitrário e confiscatório, já que importa na tipificação e penalização por 2 (duas) vezes de uma única conduta tida como infracional.

A suposta falta de recolhimento de tributo não pode ser penalizada duplamente sob a justificativa de existência de previsão legal, pois o que se postula é a sua aplicação em separado, sendo a nova legislação válida nesse sentido, mas não de forma cumulativa com a multa de ofício, pois irá ocasionar em uma punição desarrazoada e fora de finalidade, característica do bis in idem confiscatório.

Veja-se que, em casos semelhantes, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) já se manifestou em sentido contrário à aplicação concomitante de multa lastreada no mesmo fato gerador:

[...]

De acordo com o dicionário Novo Aurélio, concomitante é aquilo "que se manifesta simultaneamente com outro", "que acompanha", e, simultâneo, é o "que ocorre ou é feito ao mesmo tempo ou quase ao mesmo tempo que outra coisa".

Essa definição evidencia que a multa isolada deve ser afastada se aplicada concomitantemente com a genérica (de ofício). A bem da verdade, trata-se da aplicação do Princípio da Consunção relativo à obrigação tributária, eis que coíbe a aplicação de mais de uma penalidade sobre uma única infração.

Nas razões do voto do Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, no acórdão nº 1301-005.316, restou consignado que:

[...]

Vê-se, pois, que os precedentes acima citados e o v. acórdão recorrido corroboram o entendimento esposado nestas contrarrazões, sendo evidente que não pode subsistir a exigência de multa isolada pelo não pagamento das estimativas recalculadas como decorrência das infrações autuadas. Isso porque essas mesmas infrações impactaram a apuração feita pela fiscalização dos tributos devidos no final do ano-calendário, tratando-se, portanto, de concomitância.

Além do mais, as alterações promovidas pela edição da Medida Provisória nº 351/07, convertida na Lei nº 11.488/07, em nada alteraram o entendimento adotado nos presentes autos pelo CARF no tocante à inaplicabilidade da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário simultaneamente à aplicação da multa proporcional pela falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. *In verbis*:

Veja-se que a aludida alteração legislativa se referiu à aplicação de multa isolada ainda que o contribuinte venha a apurar prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido. Contudo, tal alteração não autorizou (e não poderia) a concomitância das multas isoladas e de ofício pela suposta falta de recolhimento de tributo.

Com efeito, demonstrado está que o objeto recursal fazendário já se encontra fulminado por jurisprudência majoritária e definitiva dos órgãos do CARF responsáveis por apreciar a matéria, devendo ser inteiramente rejeitado.

Ressalte-se que a mera alegação de que a Súmula CARF nº 105 não se refere aos fatos geradores objeto da presente autuação não autoriza a sua inaplicabilidade ao caso, eis que a referida súmula exterioriza e uniformiza o entendimento jurídico da controvérsia, que no caso afasta a aplicação cumulativa e concomitante de multa de ofício e multa isolada relativa ao mesmo período de apuração pela suposta falta de pagamento do tributo.

Por fim, vale frisar que Eg. STJ possui jurisprudência pacífica no sentido da impossibilidade da aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas mensais de IRPJ/CSLL, leia-se:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. I - Na origem, trata-se de ação objetivando a anulação de três lançamentos tributários, em virtude da existência de excesso do montante cobrado. II - Após sentença que julgou parcialmente procedente o pleito elaborado na exordial, foram interpostas apelações pelo contribuinte e pela Fazenda Nacional, recursos que tiveram,

respectivamente, seu provimento parcialmente concedido e negado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, ficando consignado o entendimento de que é ilegal a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada, previstas no art. 44 da Lei n. 9.430/1996. III - Conquanto a parte insista que a única hipótese em que se poderá cobrar a multa isolada é se não for possível cobrar a multa de ofício, **a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica ao afirmar que é ilegal a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/1996.** Nesse sentido: REsp 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17/3/2015, DJe 24/3/2015 e AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17/9/2015, DJe 28/9/2015. IV - Agravo interno improvido. (AgInt no AREsp 1603525/RJ, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/11/2020, DJe 25/11/2020)” – grifos nossos.

“AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1690061 - RS (2020/0085828-7). DECISÃO. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. IRPJ. **MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE. ACÓRDÃO EM CONFORMIDADE COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ. SÚMULA 83.** AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. A FAZENDA NACIONAL agrava da decisão que negou seguimento ao seu Recurso Especial, interposto com fundamento no art. 105, III, a da Constituição Federal, contra acórdão proferido pelo egrégio Tribunal de Regional Federal da 4a. Região, assim ementado: TRIBUTÁRIO. IRPJ. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, LEI 9.430/96. EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE. 1. A multa isolada de 50%, prevista no inciso II do art. 44 da Lei 9.430/96, é absorvida pela multa de ofício mais grave, amparada no inciso I do mesmo preceito legal. 2. É posição do STJ que ‘a multa do inciso II do art. 44 da Lei 9.430/96 somente poderá ser aplicada quando não for possível a aplicação da multa do inciso I do referido dispositivo - REsp 1.496.354/PR. Precedentes (fls. 473). (...) 3. Nas razões do Apelo Nobre, a parte recorrente, ora agravante, aponta violação do art. 1.022, II do Código Fux, bem como do art. 44, I e II, b da Lei 9.430/1996. 4. Sustenta, primeiramente, que, a despeito da oposição dos Aclaratórios, persiste omissão no julgado. No mérito, afirma que, com a superveniência da Lei 11.488, de 2007, não há mais óbice à cumulação da multa de ofício pela falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos ao final do ano-calendário com a multa isolada pelo não recolhimento das estimativas mensais (fls. 514). (...) 7. A insurgência não merece prosperar. (...) **9. No mais, observa-se que o entendimento do Tribunal de origem, quanto à impossibilidade de cumulação da multa isolada prevista no art. 44, II, b da Lei 9.430, de 1996, em conjunto com a multa de ofício prevista no art. 44, I da mesma lei, encontra respaldo na jurisprudência desta Corte, consoante se infere dos arestos a seguir colacionados: TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES. 1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício**

previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015). 2. Agravo Regimental não provido (AgRg no REsp. 1.576.289/RS, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 27.5.2016).

*? ? ? PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. 1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo. 2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal. 3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata". 4. A multa na forma do inciso II é cobrada 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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e 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. (Incluída pela Lei 11.488, de 2007)". 5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido. 6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção. Recurso especial improvido (REsp. 1.496.354/PR, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 24.3.2015). 10. Ante o exposto, nega-se provimento ao Agravo em Recurso Especial da FAZENDA NACIONAL. 11. Publique-se. 12. Intimações necessárias. (AREsp 1690061. Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO. Decisão. **Julgado em 03/08/2020**. DJe 05/08/2020) – grifos nosso.*

[...] (destaques do original)

Requer, dessa forma, que o recurso especial não seja conhecido ou, então, que lhe seja negado provimento a fim de que seja mantido o v. acórdão recorrido na parte em que favorável à Recorrida.

Em petição de 27/01/2022, a Contribuinte questionou a remessa dos autos ao REVFAZ - Equipe de Revisão do Crédito Tributário Fazendário - para analisar eventual parcialidade dos Embargos de Declaração, e, se fosse o caso, elaborar minuta de cálculo para a apuração do montante do crédito exigível de imediato (e-fls. 6170/6174). Na sequência, seus embargos foram rejeitados em exame de admissibilidade (e-fls. 6212/6217), porque não caracterizados os vícios de contradição, alegada porque o acórdão reconheceu, por um lado, que os valores repassados aos médicos não devem ser tributados pela pessoa jurídica, enquanto concluiu, por outro, que estes não poderiam ser segregados pela entidade como receitas de atos não cooperativos, e de

obscuridade, apontada porque *o acórdão deveria explicitar que as receitas de intercâmbio devem ser excluídas da base de cálculo dos lançamentos realizados.*

Cientificada da rejeição dos embargos em 07/02/2023, a Contribuinte interpôs recurso especial em 22/02/2023 (e-fl. 6223/6241) no qual arguiu divergência admitida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 6260/6268, do qual se extrai:

E nesta fase de recurso especial, a contribuinte alega que houve divergência de interpretação da legislação tributária quanto ao que se decidiu sobre a tributação dos atos cooperativos que são decorrentes de operações com planos de saúde.

Para a demonstração da divergência, foram apresentados os seguintes argumentos:

[...]

Vê-se que os paradigmas apresentados, Acórdãos nºs CSRF 9101-00.339 e 1803-00.187, constam do sítio do CARF, e que eles não foram reformados na matéria que poderia aproveitar à recorrente.

Entretanto, apenas o segundo paradigma serve para demonstrar a alegada divergência jurisprudencial em relação ao acórdão recorrido.

Observa-se que a contribuinte desenvolve a demonstração da divergência em duas linhas de argumentos.

Na primeira delas, ela aborda o ônus procedimental de promover a segregação das receitas oriundas dos atos cooperativos e não cooperativos, com as consequências da não observância desse ônus. Na outra, ela trata da controvérsia sobre o tratamento a ser dado às receitas decorrentes das operações com planos de saúde.

O primeiro paradigma, Acórdão nº CSRF 9101-00.339, guarda relação com a primeira linha de argumentação da contribuinte.

No caso desse paradigma, os julgadores examinaram uma autuação em que houve lançamento pelo resultado global tendo em vista que a contribuinte não tinha segregado os resultados (receitas e despesas) entre atos cooperativos e não cooperativos, o que não foi aceito pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

De acordo com a referida decisão, *“nas hipóteses em que não há separação de resultados (receitas e despesas) pela cooperativa relativos a atos cooperados e a atos não cooperativos, incumbe à Fiscalização identificar a efetiva base de cálculo do tributo ao invés de tributar o resultado global da cooperativa”*.

Em razão disso, o paradigma manteve o cancelamento da autuação fiscal.

O problema para a caracterização da divergência a partir desse primeiro paradigma, é que no caso examinado pelo acórdão recorrido, houve segregação dos resultados, tanto pela contribuinte, quanto pela Fiscalização, embora com adoção de critérios diferentes.

A contribuinte autuada havia segregado as receitas proporcionalmente aos custos , o que não foi aceito pela Fiscalização (que segregou as receitas considerando a sua própria natureza).

O Termo de Verificação Fiscal que embasa a autuação do presente processo explicita esse aspecto:

[...]

Assim, em relação à primeira abordagem feita pela contribuinte, não há como verificar divergência, eis que no caso dos presentes autos não houve esse lançamento global por simples falta de segregação (como ocorreu com o primeiro paradigma).

Por outro lado, o primeiro paradigma, embora trate de autuação contra uma outra Unimed (Unimed de São Carlos), não fez nenhuma incursão sobre a questão da forma de tratamento das receitas decorrentes de operações com planos de saúde (que é o aspecto principal da controvérsia estabelecida nos presentes autos).

Esse primeiro paradigma simplesmente não aceitou o entendimento de que a falta de segregação dos resultados pela cooperativa poderia justificar um lançamento pelo resultado global, e como esse não é o caso dos presentes autos, o primeiro paradigma não serve para demonstrar a alegada divergência jurisprudencial.

Já o segundo paradigma, Acórdão nº 1803-00.187, serve para demonstrar divergência jurisprudencial em relação ao acórdão recorrido, porque trata da questão sobre o tratamento a ser dado às receitas decorrentes de operações com planos de saúde.

O segundo paradigma (diferentemente do primeiro) manifesta expressamente um entendimento que contrasta com o adotado pelo acórdão recorrido, no sentido de que parte das receitas obtidas pela cooperativa na venda de planos de saúde são sim oriundas da prática de atos cooperativos:

[...]

No caso, esse entendimento tem implicação direta na forma de segregação dos resultados (entre atos cooperativos e atos não cooperativos), porque normalmente leva ao rateio das referidas receitas em razão dos custos, e contrasta com o entendimento manifestado pelo acórdão recorrido, no sentido de que as receitas decorrentes da venda de planos de saúde devem necessariamente ser caracterizadas como decorrentes de atos não-cooperativos (e, portanto, não submetidas a nenhum rateio).

Diante do exposto, e com base no segundo paradigma, Acórdão nº 1803-00.187, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao Recurso Especial interposto pela contribuinte.

Aduz a Contribuinte:

A fiscalização, ao apurar as diferenças de valores supostamente devidas em relação aos referidos tributos, entendeu que as exclusões efetuadas pela ora Recorrente na apuração das suas respectivas bases de cálculo (tanto do IRPJ como da CSLL) a título de receitas vinculadas à prática de Atos Cooperativos foram realizadas sem a devida autorização legal, eis que identificadas contabilmente pelo método de rateio, o qual leva em consideração os custos incorridos pela sociedade e não a natureza da receita em relação à sua origem (receita auferida).

Com base nesse pressuposto, a fiscalização, entendendo que a classificação contábil adotada pela ora Recorrente não teria respaldo na legislação, glosou as exclusões **(receitas provenientes dos Atos Cooperativos praticados pela Recorrente)**, **fazendo incidir o IRPJ/CSLL** como se a Recorrente fora uma Sociedade Comercial, **desconsiderando** sua natureza social de **Cooperativa**.

Ainda, considerou ter havido falta de adições às bases de cálculo do IRPJ e CSLL em relação às despesas com brindes registradas nas contas contábeis, bem como quanto às despesas com a constituição de Provisões para Devedores de Liquidação Duvidosa e das Provisões para Contingências Cíveis.

Além disso, ainda houve o lançamento em relação à CSLL do ano-base de 2009, quanto ao valor de R\$ 454.912,14, informado em DIPJ, mas não declarado em DCTF, nem supostamente recolhido.

Na Impugnação apresentada, foi demonstrado, de forma pormenorizada, o seguinte:

(i) Por ser a Recorrente uma sociedade cooperativa, não desempenha atividade mercantil, mas apenas representa os médicos cooperados na captação de sua clientela, oferecendo toda a infra-estrutura operacional necessária para o desenvolvimento da atividade médica desses mesmos cooperados, para os quais são repassados os valores pagos pelos clientes, razão pela qual tais valores não constituem receita própria, mas dos cooperados e por isso, como mero ingresso e não como receita bruta da Pessoa Jurídica, **os Atos Cooperativos – principais e auxiliares – deverão ser excluídos da formação do lucro tributável;**

(ii) Inexiste impedimento legal ao procedimento adotado pela Recorrente, no que diz respeito à individualização das receitas, mesmo porque se trata de uma atividade regulada pela Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS), a qual define o plano de contas a ser adotado pelas Operadoras de Plano de Saúde (tal qual como a Recorrente), não viabilizando uma segregação contábil das receitas pela classificação de Atos Cooperativos e Atos Não-cooperativos, mas por Plano de Contas específico para todas as Sociedades Operadoras de Plano de Saúde;

(iii) A não obrigatoriedade de adicionar às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL das exclusões glosadas pela Fiscalização;

(iv) Inexistência de CSLL a recolher no valor de R\$ 454.912,14 referente à DIPJ do ano-base 2009;

(v) A improcedência da cumulação da multa de ofício com a isolada;

Todavia, a DRJ **manteve as autuações em sua integralidade**, por entender, em síntese, o seguinte:

a) que a Recorrente teria oferecido à tributação do IRPJ e da CSLL, apenas, as receitas em sua visão decorrentes de atos não cooperativos, correspondentes à parcela ínfima do total, bem como que o conceito de ato cooperativo utilizado seria equivocado, por excluir da base de incidência a parcela da comercialização de plano de saúde, ainda que repassado aos seus próprios médicos cooperativados;

b) que deveria haver incidência do IRPJ e CSLL sobre a receita global da Recorrente, já que “as receitas decorrentes da venda de planos de saúde representam a quase totalidade dos recursos auferidos pela Unimed” (fls. 4785) e

“As receitas oriundas de planos de saúde não correspondem a ato cooperado e, por isso, são integralmente tributáveis” (fls. 4.785);

c) que a tributação integral dos resultados seria justificável, na medida em que a Recorrente teria cometido erros na correta segregação da sua contabilidade;

d) quanto às deduções de despesas com brindes e provisões para devedores de liquidação duvidosa e para contingências cíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, não haveria previsão legal e;

e) por fim, que seria legal a imputação concomitante da multa de ofício isolada sobre estimativa não paga e a multa por falta de recolhimento do tributo oriunda da apuração anual.

Então, foi interposto Recurso Voluntário pela Recorrente, contudo o Acórdão nº 1301-005.316 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, complementado pelo Acórdão que rejeitou os Embargos de Declaração, julgou parcialmente procedente o Recurso Voluntário, apenas para excluir integralmente a multa isolada.

No mérito da exigência fiscal, deu à lei tributária **interpretação equivocada e divergente** da que outras Turmas e Câmaras do CARF, razão pela qual o presente recurso deve ser conhecido e provido, reformando-se o acórdão recorrido na parte desfavorável à Recorrente, para que seja cancelado o montante de IRPJ/CSLL exigido.

DO PREQUESTIONAMENTO DA MATÉRIA

Em atendimento ao art. 67, §5º, do RICARF, a Recorrente vem indicar precisamente o prequestionamento da matéria recursal.

Neste sentido, tal requisito foi devidamente cumprido, **vez que o acórdão recorrido abordou, expressamente, todos os fundamentos trazidos pela Recorrente para análise e julgamento neste momento, quais sejam:** (i) a necessidade de segregação das receitas recebidas pela Recorrente entre atos cooperativos e não-cooperativos, sob pena de violação ao artigo 79, da Lei nº 5.764/71, com análise sobre a possibilidade ou não de tributação global das receitas da Cooperativa.

Essa, portanto, é a questão que reflete a matéria que foi abordada nas suas peças e analisadas pelos acórdãos recorridos. Veja-se:

“O que ocorre é que a Recorrente, cooperativa de serviços médicos que também opera como administradora de planos de saúde, deixou de segregar os resultados dos seus atos cooperados, abrigados da não-incidência tributária, e os resultados decorrentes de seus atos não cooperados, sujeitos à incidência.

Assim, a autuação decorre da ausência de adequada segregação dos resultados tributáveis e dos não tributáveis, fato este que tornou ilegítimo o valor excluído da base de cálculo de IRPJ e CSLL a título de “resultados não tributáveis da cooperativa”.

Conforme se verifica na legislação tributária, há a obrigação, por parte da Recorrente, de segregar os resultados; tal obrigação é imposta pelo art. 87 da Lei 5.764/71, como condição para o gozo da isenção consta do art 182 do RIR/1999, conforme abaixo:

Art 87 da Lei 5.764/71

“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 182 do RIR/1999

“Art 182 As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica não terão incidência do imposto sobre suas atividades econômicas, de proveito comum, sem objetivo de lucro”

Vale enfatizar-se que os erros cometidos pela Interessada na correta segregação da contabilidade e a tributação dos resultados decorrentes dos atos não cooperados não foram marginais, posto que as receitas de plano de saúde representam quase a totalidade de seus rendimentos, de forma que o tratamento equivocado destas é bastante representativo.

Com referência às tais receitas, compreendo, como consignado na Resolução nº 1301-000.603, que estas receitas não correspondem a ato cooperado, devendo, por isso, serem integralmente tributáveis, e por isso incabível qualquer rateio sobre elas.

Isso porque a cooperativa de serviços médicos, tal como previsto em seu estatuto social, tem também como objeto a venda de planos de saúde, sendo que esta venda é feita diretamente pela sociedade Recorrente ao seu cliente, um terceiro.

Ao contrário do que tentou fazer crer, em suas razões na peça recursal, tal atividade não constitui ato de apoio à atividade profissional do cooperado e nem corresponde ao resultado do serviço por ele diretamente prestado.

Ora, as mensalidades devidas em função dos planos são ajustadas por cálculo atuariais e são auferidas independentemente da efetiva prestação dos serviços médicos que podem, afinal, não ocorrer. Por outro lado, conforme ressaltou a autoridade autuante e também destacou autoridade julgadora de primeira instância, as coberturas prometidas pelos seguros-saúde extrapolam em muito as consultas fornecidas pelos profissionais médicos: envolvem terceiros, tais como hospitais, laboratório, clínicas especializadas, etc.

Assim, a tentativa de ampliação do conceito de ato cooperativo revela a dificuldade encontrada por uma organização do tipo Unimed para enquadrar suas atividades nos termos da Lei do cooperativismo. Isso porque ela, muito mais do que uma cooperativa de trabalho, é uma operadora de planos de saúde atuando num mercado competitivo que a obriga a transacionar com terceiros sob regras absolutamente estranhas ao espírito do cooperativismo.

(...)

Assim, é de se concluir, quanto ao ponto, que a atividade de venda de planos de saúde e a atividade de serviços da Unimed são atividades independentes, sendo que as receitas decorrentes da venda de planos de saúde são caracterizadas como atos não-cooperados, sendo incabível a segregação e a tributação parcial das receitas oriundas desta atividade.

Com referência às receitas financeiras, não-operacionais e patrimoniais, igualmente, compreendo que tais receitas não estão abarcadas pelo benefício da isenção em foco, por não ser atos cooperados. Ora, conforme consignado, as receitas auferidas por terceiros, não cooperados, as receitas não operacionais, as financeiras, as oriundas de alugueis e outras que não possuam relação direta com o objetivo estabelecido em Lei para as cooperativas de serviços, devem sofrer a incidência do IRPJ e da CSLL.”

Resta demonstrado, pela Recorrente, o prequestionamento da matéria recorrida, preenchendo inteiramente o pressuposto de admissibilidade recursal previsto no art. 67, § 5º, do RICARF, sendo medida de rigor o seu conhecimento e provimento.

DO MÉRITO RECURSAL - DEMONSTRAÇÃO OBJETIVA DA LEGISLAÇÃO INTERPRETADA DE FORMA DISTINTA - DIVERGÊNCIA ENTRE O ACÓRDÃO RECORRIDO E OS PARADIGMAS NºS CSRF 9101-00.339 e 1803-00.187 – OFENSAS AO ART. 79, DA LEI 5.764/71, E AO ARTIGO 142, CTN

Como cediço, é obrigatória a presença dos requisitos processuais de admissibilidade impostos pelos artigos 67 e parágrafos, do Regimento Interno desse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o qual determina o conhecimento do Recurso Especial somente quando o acórdão recorrido der interpretação divergente à lei tributária da que lhe tenha dado outra Câmara ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Nos termos deste artigo, também é necessária a demonstração OBJETIVA da legislação que está sendo interpretada de forma divergente, bem como a indicação de até duas decisões divergentes por matéria, com a indicação dos pontos divergentes no julgado colacionado e no acórdão recorrido.

Pois bem, em cumprimento ao acima exposto e já adentrando nas próprias razões meritórias da Recorrente, vale frisar que o acórdão recorrido negou provimento ao pleito recursal sobre a impossibilidade de se levar à tributação os ingressos oriundos de atos cooperativos, **alegando que seria impossível a segregação das receitas oriundas de atos cooperativos e não-cooperativos pelo Fisco quando efetuado o lançamento.**

No entanto, ao assim decidir, presumindo que a Recorrente considerou como atos cooperativos aqueles decorrentes de operações com planos de saúde, o decisum recorrido foi contra o entendimento firmado nos Acórdãos Paradigmas nº 9101-00.339, proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (**doc. 01**) e nº 1803-00.187, da 3ª Turma Especial, 1ª Seção de Julgamento (**doc. 02**).

Destaca-se trecho do acórdão recorrido:

“Vale enfatizar-se que os erros cometidos pela Interessada na correta segregação da contabilidade e a tributação dos resultados decorrentes dos atos não cooperados não foram marginais, posto que as receitas de plano de saúde representam quase a totalidade de seus rendimentos, de forma que o tratamento equivocado destas é bastante representativo. Com referência às tais receitas, compreendo, como consignado na Resolução nº 1301-000.603, que estas receitas não correspondem a ato cooperado, devendo, por isso, serem integralmente tributáveis, e por isso incabível qualquer rateio sobre elas.

Isso porque a cooperativa de serviços médicos, tal como previsto em seu estatuto social, tem também como objeto a venda de planos de saúde,

sendo que esta venda é feita diretamente pela sociedade Recorrente ao seu cliente, um terceiro.

Ao contrário do que tentou fazer crer, em suas razões na peça recursal, tal atividade não constitui ato de apoio à atividade profissional do cooperado e nem corresponde ao resultado do serviço por ele diretamente prestado.

Ora, as mensalidades devidas em função dos planos são ajustadas por cálculo atuariais e são auferidas independentemente da efetiva prestação dos serviços médicos que podem, afinal, não ocorrer. Por outro lado, conforme ressaltou a autoridade autuante e também destacou autoridade julgadora de primeira instância, as coberturas prometidas pelos seguros-saúde extrapolam em muito as consultas fornecidas pelos profissionais médicos: envolvem terceiros, tais como hospitais, laboratório, clínicas especializadas, etc.

Assim, a tentativa de ampliação do conceito de ato cooperativo revela a dificuldade encontrada por uma organização do tipo Unimed para enquadrar suas atividades nos termos da Lei do cooperativismo.

Isso porque ela, muito mais do que uma cooperativa de trabalho, é uma operadora de planos de saúde atuando num mercado competitivo que a obriga a transacionar com terceiros sob regras absolutamente estranhas ao espírito do cooperativismo.

Veja-se, pelo trecho acima, que o acórdão recorrido entende que não deve haver qualquer segregação das receitas decorrentes de vendas de planos de saúde, já que estas não contemplariam atos cooperativos. Todavia, as decisões paradigmas **concluíram que cabe ao Fisco, quando do lançamento, efetuar a correta segregação das receitas entre atos cooperativos e não-cooperativos da sociedade médica, ainda que vinculados às operações com planos de saúde, já que somente as receitas decorrentes de atos não cooperativos são passíveis de tributação pelo IRPJ/CSLL**, leia-se:

Acórdão Paradigma nº CSRF 9101-00.339:

[...]

Acórdão Paradigma nº 1803-00.187:

“(…)

se a cooperativa pratica atos, sem visar ao lucro e na busca de seu objetivo social, independentemente de estar-se diante de uma relação efetivada entre cooperativa e cooperados ou entre estas e terceiros, a toda evidência estar-se-á diante de um ato tipicamente cooperativo abrigado de qualquer pretensão fiscal, especialmente no tocante ao Imposto de Renda e seus reflexos.

Nos presentes autos, a autoridade fiscal não discriminou de forma pomenorizada a diferenciação entre atos cooperativos e atos não cooperativo.

Como já colocado, em razão do peculiar regime jurídico aplicável às cooperativas, a CSLL não incide sobre os resultados dos atos cooperativos. As sociedades cooperativas podem praticar atos não-cooperativos, sem que desse fato decorra sua convolação em sociedade mercantil para fins de tributação da totalidade de seus rendimentos.

No caso em questão, o lançamento foi efetuado sobre todas as receitas obtidas pela cooperativa na venda de planos de saúde.

Entretanto, como parte destas receitas é oriunda da prática de atos cooperativos (intermediação da relação negocial entre o médico cooperado e o paciente não cooperado), deve-se decotá-las do montante passível de tributação. A falta dessa segregação por parte da autoridade fiscal torna insubsistente o lançamento efetuado.

(...)”

Com efeito, é notório que os acórdãos paradigmas se posicionaram de forma claramente oposta ao *decisum* recorrido, na medida em que impuseram à fiscalização, **obrigatoriamente**, promover a segregação das receitas oriundas dos atos cooperativos e não cooperativos mesmo que o contribuinte não os tenha feito ou tenha feito equivocadamente.

Além disso, também contrariou o *decisum* combatido por entender que parte das receitas das operações com planos de saúde é, **necessariamente**, decorrente de atos cooperativos, pois apenas fazem parte da intermediação da relação médico cooperado x paciente, com o repasse do valor ao cooperado.

Ou seja, os julgados paradigmas vão no sentido absolutamente oposto à premissa traçada no acórdão recorrido de que, por se tratarem de receitas decorrentes, na origem, das vendas de planos de saúde, supostamente estas não se englobariam, em nada, no conceito de ato cooperativo, não sendo necessária qualquer separação pelo lançamento fiscal e admitindo-se uma tributação global. É dizer, os acórdãos divergentes demonstram que, ainda que as receitas decorram de vendas de planos de saúde, elas necessária e umbilicalmente estão vinculadas ao objeto social da cooperativa e ao seu labor máximo da prestação do serviço médico, servindo a remunerar a atividade deste, que nada mais é do que a essência do ato cooperativo, devendo obrigatoriamente haver segregação e, caso o contribuinte não tenha feito de forma adequada, ser intimado a corrigi-la ou explicá-la.

Para que não reste qualquer dúvida com relação à divergência jurisprudencial apresentada, veja-se comparação analítica entre trechos relevantes do voto do acórdão recorrido e dos votos dos acórdãos paradigmas:

[...]

Com efeito, também resta clara a identidade fático/jurídica entre o acórdão recorrido e os paradigmas. Veja-se o detalhamento abaixo elaborado pela Recorrente:

[...]

De fato, realizado o cotejo analítico entre os trechos dos acórdãos divergentes, verifica-se que os mesmos analisaram questões fático-jurídicas idênticas, mas tiveram conclusões diametralmente opostas.

Note-se que no acórdão paradigma nº **1803-00.187**, ficou ressaltado que o lançamento foi efetuado sobre todas as receitas obtidas na venda de planos de saúde, mas que parte desta origina-se de atos cooperativos (intermediação da relação negocial entre o médico cooperado e o paciente não cooperado), **razão pela qual a falta dessa segregação por parte da autoridade fiscal torna insubsistente o lançamento efetuado.**

Isto é, **indevidamente**, o acórdão recorrido equiparou a Cooperativa a uma sociedade comercial comum, **entendendo que toda e qualquer receita decorrente da venda de planos de saúde seria vinculada a atos não cooperativos**, não merecendo qualquer segregação contábil e devendo ser tributada globalmente. **Mas ora, os julgados paradigmas demonstram que, ainda que as receitas decorram da venda de planos de saúde, estas, ao menos em grande parte, servem para remunerar o serviço médico prestado pelos cooperativados médicos em suas consultas!!**

Ora, não há como se fechar os olhos para tal fato incontestado: grande parte das receitas, ainda que venha da venda dos planos de saúde, é necessária e obrigatoriamente repassada aos médicos cooperados que efetuam as consultas em prol dos segurados! E foi exatamente isto que foi desconsiderado pelo julgado recorrido.

E ao assim fazer, criando uma base de cálculo e um procedimento fiscalizatório absolutamente maculados e distantes da realidade, considerando tributáveis receitas sabidamente decorrentes de atos cooperativos, o julgado recorrido violou gritantemente aos artigos 79, da Lei nº 5.764/71 e ao artigo 142, do CTN !

Por todas essas razões, merece provimento o presente Recurso Especial, na esteira dos acórdãos paradigmas, para que sejam os autos de infração julgados nulos com o cancelamento definitivo do crédito tributário, vez que a fiscalização, quando do lançamento, não efetuou a segregação dos ingressos recebidos pela Recorrente entre atos cooperativos e não-cooperativos, a despeito do que dispõe o artigo art. 79, da Lei nº 5.764/71, em notória ofensa também ao artigo 142, CTN. *(destaques do original)*

Pede, por tais razões, que o recurso especial seja conhecido e provido *a fim de que:*
(i) seja julgado nulo materialmente o lançamento fiscal e os autos de infração de IRPJ e CSLL, por ausência de segregação dos ingressos recebidos pela Recorrente entre atos cooperativos e não-cooperativos, com a extinção e cancelamento definitivo do crédito tributário combatido.

Os autos foram remetidos à PGFN em 20/07/2023 (e-fl. 6269), e retornaram em 04/08/2023 com contrarrazões (e-fls. 6270/6268) nas quais a PGFN afirma a improcedência das alegações da Contribuinte nos seguintes termos:

O acórdão recorrido deve ser mantido por seus próprios fundamentos e pelas razões a seguir:

Segundo o art. 6º, I da LC nº 70/91:

“Art. 6º São isentas da contribuição:

I – as sociedades cooperativas que observarem ao disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades;”

A Lei nº 5.764/71 estabelece o Regime Jurídico das Sociedades Cooperativas e enumera, em seu art. 4º, uma série de características típicas das Sociedades Cooperativas. Vejamos:

“Art 3º Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro”

“Art 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas à falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características:”

A definição de ato cooperativo está disposta no art. 79 da Lei nº 5.764/71. *In verbis*:

“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”.

Observa-se que nem todos os atos praticados pelas Cooperativas são atos cooperativos. Estes são apenas aqueles abrangidos pela definição legal de ato cooperativo, consoante preceitua o mencionado art. 79.

Ressalte-se que a Lei nº 5.764/71 prevê a tributação dos atos ditos não cooperativos. Vejamos:

“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.

Parágrafo único. No caso das cooperativas de crédito e das seções de crédito das cooperativas agrícolas mistas, o disposto neste artigo só se aplicará com base em regras a serem estabelecidas pelo órgão normativo.

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. 111 – Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os art. 85, 86 e 88 desta” (grifos acrescidos).

Observe que a legislação é expressa ao considerar como tributável os atos não cooperativos. Portanto, são tributáveis os resultados obtidos nas operações e atividades efetuadas com não associados, ainda que tais resultados decorram de atividades pertinentes ao objetivo social da cooperativa.

Conforme o próprio voto do acórdão, a Recorrida praticou atos-meio, ou seja, praticou atos com terceiros (não associados), que, portanto, não devem ser abrangidos pela isenção disciplinada no art. 6º, I da LC 70/91 c/c art. 2º, §1º da Lei 9.715/98.

Neste ponto trazemos a colação os bem lançados argumentos do acórdão da impugnação, *verbis*:

[...]

Ademais, é conveniente trazer à baila a disciplina do CTN, sobre isenção:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

(...)

II - outorga de isenção;

Desse modo, interpreta-se literalmente a lei que estabelece isenção de tributos, não se podendo recorrer à interpretação analógica ou qualquer outra, para análise de eventuais direitos à isenção.

Nesse sentido Leandro Paulsen:

“Não se pode estender a isenção a situações não previstas. Impossibilidade de utilização da analogia em matéria de isenção. Nos julgados que deram origem à Súmula 100 do STJ muito se discutiu sobre a interpretação das normas concessivas de isenção, tendo restado consolidada posição no sentido de que descabia raciocinar-se analogicamente para efeito de estender benefício de isenção a situação que não se enquadraria no texto expresso da lei. (...) ‘A isenção, no sistema jurídico-tributário vigente, só é de ser reconhecida pelo Judiciário em benefício do contribuinte, quando conhecida, de forma expressa e clara pela lei, devendo a esta se emprestar compreensão estrita, vedada a interpretação ampliada...’” (Grifos nossos)

[...] *(destaques do original)*

Requer, assim, que seja negado provimento ao recurso especial da Contribuinte.

VOTO VENCIDO

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

A Contribuinte contesta a admissibilidade do recurso fazendário, inicialmente apontando que não foi demonstrado especificamente o prequestionamento da matéria. Entende que não basta a mera transcrição de excertos do acórdão recorrido, devendo ser dedicado tópico específico e autônomo para demonstração da *similitude fática e jurídica da controvérsia*. Contudo, o dissídio jurisprudencial suscitado pela PGFN diz respeito a matéria que não depende de maiores particularidades fáticas, bastando a infração que repercute na apuração anual do lucro também afetar a apuração mensal das estimativas, em *período posterior ao advento da Medida Provisória nº 351/2007*, como bem exposto na demonstração da divergência.

Daí porque também é desnecessário o demandado *cotejo analítico e específico, com confronto entre os julgados e a identidade completa entre os julgados*. Irrelevante se os casos comparados decorrem de distintas infrações, pois a legislação tributária interpretada de forma divergente não é dependente destas especificidades. Os elementos fáticos distintivos somente impedem a caracterização de divergência jurisprudencial quando eles atraem, para o caso, análise

diferenciada da legislação de regência. Para comparação de interpretações e constatação de divergência acerca de normas tributários de alcance geral basta que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados.

O paradigma admitido para caracterização da divergência – nº 9101-002.414 – foi editado por este Colegiado em face de questionamento acerca da aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas concomitantemente com a multa de ofício. Tal discussão é recorrente nos Colegiados deste Conselho e sua decisão, sabidamente, não varia em razão da natureza da infração cometida. Determinante, apenas, é o alinhamento dos casos comparados à mesma legislação de regência – o que se tem no presente caso, vez que o paradigma tem em conta exigência do ano-calendário 2007 –, sendo que o voto condutor do acórdão recorrido confirma este direcionamento ao decidir a questão sem qualquer ressalva em razão das diferentes infrações imputadas à Contribuinte nestes autos, agrupando-as sob a classificação geral de que elas não decorrem *do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo contribuinte optante do lucro real anual*, como é da essência da discussão acerca da “concomitância”, que tem por pressuposto a repercussão na apuração anual e na apuração mensal das estimativas.

Recorde-se que esta Conselheira já redigiu voto vencedor¹ para superar objeção ao conhecimento de recurso especial da PGFN em face de acórdão recorrido que apresentava os mesmos fundamentos aqui expressos pelo Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza. Assim ficou consignado nos votos vencido e vencedor integrados ao Acórdão nº 9101-006.601:

Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

[...]

Observo, porém, que o voto condutor do acórdão recorrido, muito embora tenha concluído pela impossibilidade de aplicar concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício devida ao final do ano calendário, antes analisa e conclui também acerca da impossibilidade de se cobrar a multa isolada **sob outro fundamento**.

De fato, o **voto vencedor** do acórdão recorrido, antes de mencionar a aplicação do princípio da consunção, conclui pela impossibilidade de se cobrar a multa isolada no caso de infrações resultantes de glosa de despesas, veja-se (grifamos):

(...)

A recorrente contesta a exigência da multa isolada (art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/1996), em face das estimativas que deixaram de ser recolhidas em função das infrações apuradas, sob o argumento da inaplicabilidade de multa isolada após o encerramento do exercício, bem como da

¹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício), e divergiram neste ponto os conselheiros Livia De Carli Germano e Gustavo Guimarães da Fonseca.

impossibilidade de concomitância, pois, neste último caso, representaria dupla penalização sobre o mesmo fato.

Entendo que lhe assiste razão.

A multa isolada aplicada tem como origem as diferenças entre as base de cálculo mensais apuradas pela recorrente e pela fiscalização, e decorre das glosas efetuadas em procedimento de fiscalização, que constatou entre outras infrações, deduções indevidas de despesas/custos na apuração do lucro real do período. Logo, não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo contribuinte optante do lucro real anual.

As discussões relacionadas à multa isolada devem levar em conta o motivo que leva a autoridade fiscal aplicar a referida multa isolada, pois ela não se destina a punir casos de infrações apuradas e relacionadas à omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido. Nessas infrações, devem ser aplicada apenas a multa de ofício.

Esta **multa isolada** foi instituída para punir contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixavam de recolher as estimativas mensais. É que encerrado o ano base, já não é juridicamente possível exigir as estimativas, vez que elas possuem natureza de antecipação do tributo a ser apurado no final do período. Assim, encerrado o período, o Fisco só pode exigir o valor devido e não as antecipações.

Para que a norma que determina o recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa seja imperativa, e não reduzida a mera recomendação, instituiu-se a multa isolada, com o propósito específico de punir o descumprimento da norma que impõe a estes contribuintes o recolhimento mensal por estimativa.

Por isso, a aplicação da referida multa isolada deve limitar-se apenas ao caso em que foi concebida. Aplicá-la a casos de cometimento de infração relativas às glosas de despesas efetuadas em procedimento de fiscalização, ou qualquer outra hipótese acima referida, é uma forma de exacerbar a penalidade, a meu ver, **sem previsão legal**.

De outra banda, ainda que se entenda haver previsão legal para esses casos, tanto o CARF como o STJ possuem entendimento, no sentido de afastar a exigência da multa isolada, pelo princípio da consunção.

(...)

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional contesta a aplicação da tese da consunção para hipóteses de concomitância, mas não desconhece que há um argumento autônomo no voto condutor do acórdão recorrido, acerca da impossibilidade de se cobrar a multa isolada quando o lançamento resulte de glosa de despesas, como demonstra o seguinte trecho da peça (fl. 892, grifamos):

Concluiu a decisão combatida que deveria ser aplicado ao caso o princípio da consunção, pois haveria dupla penalização a incidir sobre uma mesma base de cálculo.

Além disso, pontuou a impossibilidade de exigir a multa isolada após o encerramento do ano-calendário e que haveria falta de previsão legal para

a imposição dessa penalidade quando o lançamento fosse decorrente de glosas de dedução de despesas indevidas.

Aparentemente, em seu recurso especial a Fazenda Nacional pretende contestar todos os fundamentos do acórdão recorrido com os mesmos paradigmas, eis que afirma (fl. 895):

Por fim, os paradigmas apresentados deixaram claro que *“a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário. A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar”*.

Assim, identificada a referida infração consistente na falta de antecipação das estimativas devidas, caberá a incidência da multa, sem ressalvas. Ao revés, ressaltaram os paradigmas que a própria lei ratifica a exigência da referida multa em diversas situações: seja isoladamente, seja em conjunto com a multa de ofício, seja ainda que encerrado o ano-calendário, ou mesmo ainda que apurado prejuízo. Apenas a sujeitaram à identificação da ausência do dever de antecipar as estimativas que seriam devidas.

Não obstante, a Fazenda Nacional nada menciona, em seu recurso especial, quanto ao fundamento acerca da (im)possibilidade de se cobrar a multa isolada quando o lançamento resulte de glosa de despesas. E a pretensão de contraditar tal tese também não se verifica da escolha dos paradigmas – houvesse tal pretensão, a Fazenda Nacional não teria escolhido o paradigma 9101-002.434, que sequer tratou de lançamento por glosa de despesas, mas de lançamento em virtude de inclusão de receitas à base de cálculo – por *“considerar-se inaplicável a regra do art. 409 do RIR aos contratos firmados pela contribuinte com o Poder Público para fornecimento de energia elétrica.”*

Neste sentido, **atesta-se a insuficiência recursal**, eis que a **argumentação** trazida no recurso especial não é apta a contraditar um dos fundamentos autônomos do acórdão recorrido.

[...]

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada.

A I. Relatora restou vencida em seu entendimento contrário ao conhecimento do recurso fazendário. A maioria do Colegiado compreendeu que a divergência jurisprudencial estava suficientemente demonstrada.

Como bem exposto pela I. Relatora, a objeção posta pela Contribuinte em suas contrarrazões não pode ser acolhida, em face do que dispõe o art. 67, §12 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF, que despreza como paradigmas apenas decisões que contrariam decisões do Superior Tribunal de Justiça editadas no rito dos recursos repetitivos, o que não é o caso das decisões por ela referidas.

Quanto à suficiência recursal, vislumbra-se que o destaque feito pela I. Relatora no voto condutor do recorrido está devidamente confrontado pela PGFN e pelos paradigmas por ela indicados. Isto porque da concepção de que a multa isolada *não se destina a punir casos de infrações apuradas e relacionadas à omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido*, deduz-se que a penalidade estaria prevista, apenas, para as antecipações apuradas e não recolhidas pelo sujeito passivo, aspecto acerca do qual a PGFN manifesta sua discordância destacando do paradigma nº 9101-002.434 o seguinte excerto:

Observa-se, portanto, com base em lei, a obrigatoriedade de a contribuinte optante pelo regime de lucro real anual, apurar, mensalmente, imposto devido, a partir de base de cálculo estimada com base na receita bruta, ou por balanço ou balancete mensal, esta que, inclusive, prevê a suspensão ou redução do pagamento do imposto na hipótese em que o valor acumulado já pago excede o valor de imposto apurado ao final do mês.

Contudo, a hipótese de não pagamento de estimativa deve atender aos comandos legais, no sentido de que os balanços ou balancetes deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário.

[...]

A sanção imposta pelo sistema é claríssima: caso descumprido o pagamento da estimativa mensal, cabe imputação de multa isolada, sobre a totalidade (caso em que não se pagou nada a título de estimativa mensal) ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário.

A hipótese legal de aplicação da multa isolada é firmada, nestes termos, objetivamente em face de falta de pagamento de estimativa em relação ao que *deveria ter sido pago*. E a única dispensa de pagamento é aquela evidenciada por meio de levantamento de balanço ou balancete de suspensão ou redução. Sob esta ótica, se receita é suprimida desta apuração, ou despesa/exclusão indevidamente consignada, evidenciado estará que não foi pago o que *deveria ter sido pago* e que os balanços/balancetes, com aqueles vícios, não amparariam esta falta de recolhimento.

No segundo paradigma, nº 9101-004.761, a PGFN também destaca o excerto que se opõe ao trecho do recorrido referido pela I. Relatora:

Ora, a vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resulta falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência

Nestes termos, portanto, *infrações apuradas e relacionadas à omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido* não podem ser punidas, apenas, com a aplicação da multa proporcional sobre o tributo devido no ajuste anual, porque o prejuízo do Fisco se verifica desde o momento em que a estimativa é devida.

Adicione-se, por fim, que a PGFN também traz fundamentos de mérito para reversão do ponto em destaque, quando assim consigna em seu recurso especial:

Verificou-se a falta de pagamento ou pagamento a menor do valor do imposto apurado sobre uma base estimada em função da receita bruta, bem como quedou-se inerte o sujeito passivo em comprovar, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, calculado com base no lucro real do período em curso. Existentes os pressupostos fáticos e jurídicos, a exigência fiscal se mantém legal e legítima. Assim, está se exigindo do autuado o pagamento de multa em decorrência do descumprimento do sistema de recolhimento do imposto por estimativa.

De fato, o caso em tela decorre da constatação de omissão de receitas e a opção da Contribuinte foi pela apuração das estimativas com base na receita bruta e acréscimos. Assim, se outra é a base estimada, pelo acréscimo das receitas omitidas, e não há, como referido nos paradigmas, balanços ou balancetes de suspensão/redução que possam reduzir ou afastar a exigibilidade das estimativas, na concepção da recorrente a multa isolada é de rigor, ainda que no caso de *infrações apuradas e relacionadas à omissão de receita*.

Por tais razões, o recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO. (*destaques do original*)

Aqui, embora se trate de infrações que repercutem na apuração de estimativas com base em balancetes de suspensão ou redução – vez que correspondem a glosas de despesas e exclusões – a PGFN também destaca excertos do paradigma que reformam o entendimento expresso no recorrido, ao assim afirmar:

A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário.

A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente.

Diferentes, portanto, são os bens jurídicos tutelados, e limitar a penalidade àquela aplicada em razão da falta de recolhimento do ajuste anual é um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação ao qual o sujeito passivo voluntariamente se vinculou, ao optar pelas vantagens decorrentes da apuração do lucro tributável apenas ao final do ano-calendário.

E, em linha com estas ponderações, a PGFN defende no mérito que:

Analisando-se os autos, vê-se que a aplicação da multa de ofício, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, resultou de infrações às regras de determinação do lucro real praticadas pelo sujeito passivo, (falta de recolhimento do tributo e/ou declaração inexata). Por outro lado, a denominada multa isolada, fundada no art. 44, II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, foi aplicada em razão do descumprimento, pela Recorrida, do modo de pagamento do IRPJ sobre base de cálculo estimada (art. 2º da Lei 9.430/96), relativo aos anos-calendário de 2007, 2008, 2009 e 2010.

Com efeito, as infrações apenadas pela chamada “multa de ofício” e pela “multa isolada” são diferentes. A multa de ofício decorre do não pagamento de tributo pelo contribuinte. Já a multa isolada decorre do descumprimento do regime de estimativa.

Observe-se, nesse ponto, que essa sistemática de recolhimento se justifica diante da necessidade que possui a União de auferir receitas no decorrer do ano, precisamente a fim de fazer face às despesas em que incorre também nesse período. Caso não ocorresse essa antecipação mensal, a União apenas teria acesso às receitas decorrentes da arrecadação do IRPJ e CSLL ao final do ano-calendário, ou no exercício seguinte, por ocasião do Ajuste Anual.

Logo, observa-se que com a sistemática de pagamento do IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada, o contribuinte desses tributos auxilia a União a fazer frente às despesas incorridas durante o ano-calendário, o que não ocorreria se a referida exação apenas fosse paga no exercício seguinte.

Confirma-se, portanto, que a demonstração da divergência jurisprudencial em face do paradigma nº 9101-002.414 é suficiente e impõe que o recurso especial da PGFN seja CONHECIDO.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

A PGFN não contesta o conhecimento do recurso especial da Contribuinte.

O exame de admissibilidade concluiu que o dissídio jurisprudencial estaria demonstrado em face do paradigma nº 1803-00.187, segundo qual *parte das receitas obtidas pela cooperativa na venda de planos de saúde seriam sim oriundas da prática de atos cooperativos*. Observou-se, ainda, que:

No caso, esse entendimento tem implicação direta na forma de segregação dos resultados (entre atos cooperativos e atos não cooperativos), porque normalmente leva ao rateio das referidas receitas em razão dos custos, e contrasta com o entendimento manifestado pelo acórdão recorrido, no sentido de que as receitas decorrentes da venda de planos de saúde devem necessariamente ser caracterizadas como decorrentes de atos não-cooperativos (e, portanto, não submetidas a nenhum rateio).

Nesta primeira análise não foi dado relevo ao fato de o acórdão recorrido afirmar, em decisão unânime, a existência de questão com fundamento em julgamento do Superior Tribunal de Justiça na sistemática de recursos repetitivos, como expresso no excerto a seguir transcrito:

A discussão acerca da incidência do imposto de renda sobre as operações realizadas com terceiros não associados às cooperativas foi enfrentada no âmbito do REsp nº 58.265/SP, em julgamento representativo de controvérsia, no rito do art. 543-C do CPC/1973. Nesse julgado apreciou-se a possibilidade de tributação sobre resultado positivo decorrente de aplicações financeiras realizadas por cooperativas, conforme se observa em sua ementa transcrita a seguir:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RESULTADO POSITIVO DECORRENTE DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS REALIZADAS PELAS COOPERATIVAS. INCIDÊNCIA. ATOS NÃO-COOPERATIVOS. SÚMULA 262/STJ. APLICAÇÃO

1. O imposto de renda incide sobre o resultado positivo das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas, por não caracterizarem "atos cooperativos típicos" (Súmula 262/STJ).

2. A base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas (critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária) compreende o lucro real, o lucro presumido ou o lucro arbitrado, correspondente ao período de apuração do tributo.

3. O lucro real é definido como o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária (artigo 6º, do Decreto-Lei 1.598/77, repetido pelos artigos 154, do RIR/80, e 247, do RIR/99).

4. As sociedades cooperativas, quando da determinação do lucro real, apenas podem excluir do lucro líquido os resultados positivos decorrente da prática de "atos cooperativos típicos", assim considerados aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais (artigo 79, caput, da Lei 5.764/71).

5. O artigo 111, da Lei das Cooperativas (Lei 5.764/71), preceitua que são consideradas rendas tributáveis os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de aquisição de produtos ou de fornecimento de bens e serviços a não associados (artigos 85 e 86) e de participação em sociedades não cooperativas (artigo 88), assim dispondo os artigos 87 e 88, parágrafo único, do aludido diploma legal (em sua redação original):

"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. Mediante prévia e expressa autorização concedida pelo respectivo órgão executivo federal, consoante as normas e limites instituídos pelo Conselho Nacional de Cooperativismo, poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas públicas ou privadas, em caráter excepcional, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares.

Parágrafo único. As inversões decorrentes dessa participação serão contabilizadas em títulos específicos e seus eventuais resultados positivos levados ao 'Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social'."

6. Outrossim, o Decreto 85.450/80 (Regulamento do Imposto de Renda vigente à época) preceituava que:

"Art. 129 As sociedades cooperativas, que obedecerem ao disposto na legislação específica, pagarão o imposto calculado unicamente sobre os resultados positivos das operações ou atividades:

I de comercialização ou industrialização, pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca, de produtos adquiridos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais (Lei n. 5.764/71, artigos 85 e 111);

II de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais (Lei n. 5.764/71, artigos 86 e 111).

III de participação em sociedades não cooperativas, públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares, desde que prévia e expressamente autorizadas pelo órgão executivo federal competente (Lei n. 5.764/71, artigos 88 e 111).

§ 1º É vedado às cooperativas distribuir qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros, excetuados os juros até o máximo de 12% (doze por cento) ao ano atribuídos ao capital integralizado (Lei n. 5.764/71, art. 24, § 3º, e Decreto-Lei n. 1.598/77, art. 39, I, b).

§ 2º A inobservância do disposto no parágrafo anterior importará tributação dos resultados, na forma prevista neste Regulamento."

7. Destarte, a interpretação conjunta dos artigos 111, da Lei das Cooperativas, e do artigo 129, do RIR/80, evidencia a mens legislatoris de que sejam tributados os resultados positivos decorrentes de atos não cooperativos, ou seja, aqueles praticados entre a cooperativa e não associados, ainda que para atender a seus objetivos sociais.

8. Deveras, a caracterização de atos como cooperativos deflui do atendimento ao binômio consecução do objeto social da cooperativa e realização de atos com seus associados ou com outras cooperativas, não se revelando suficiente o preenchimento de apenas um dos aludidos requisitos.

9. Ademais, o ato cooperativo típico não implica operação de mercado, ex vi do disposto no parágrafo único, do artigo 79, da Lei 5.764/71.

10. Conseqüentemente, as aplicações financeiras, por constituírem operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, indiretamente, em busca da consecução do objeto social da cooperativa), consubstanciam "atos não-cooperativos", cujos resultados positivos devem integrar a base de cálculo do imposto de renda.

11. Recurso especial da Fazenda Nacional provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(grifei)

Registre-se que, posteriormente, no julgamento do AgRg no Agravo de Instrumento nº 1.221.603 – SP, o Ministro Mauro Campbell Marques esclareceu que, embora no REsp nº 58.265/SP estivesse apreciando, no caso, hipótese de "resultado positivo das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas", extrai-se de suas razões de decidir que:

[..] a questão sobre a incidência tributária nas relações jurídicas firmadas entre as Cooperativas e terceiros diz respeito a tema já pacificado na jurisprudência desta Corte, não havendo mais dúvidas quanto ao seu julgamento, sejam terceiros na qualidade de contratantes de planos de saúde, sejam na qualidade de credenciados pela Cooperativa para prestarem serviços aos cooperados, motivo pelo qual a tributação do IRPJ e CSLL deverá ocorrer normalmente sobre tais atos negociais.

...

[...] as operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, indiretamente, em busca da consecução do objeto social da cooperativa), consubstanciam "atos não-cooperativos", cujos resultados positivos devem integrar a base de cálculo do imposto de renda (REsp. n. 58.265 / SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 09.12.2009).

Este entendimento vem sendo reiteradamente aplicado no âmbito do STJ. Veja-se:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. COOPERATIVA MÉDICA. ATOS NÃO-COOPERATIVOS.

1. A UNIMED presta serviços privados de saúde, ficando evidenciada assim a sua natureza mercantil na relação com seus associados, ou seja, vende, por meio da intermediação de terceiros, serviços de assistência médica aos seus associados.

2. O fornecimento de serviços a terceiros e de terceiros não-associados caracteriza-se como ato não-cooperativo, sujeitando-se, portanto, à incidência do Imposto de Renda. Precedentes: REsp. Nº 237.348 SC, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 17 de fevereiro de 2004; REsp 418.352/SC, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJU de 23.09.02; REsp 215.311 / MA, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 10/10/2000; REsp 746.382/MG, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 9.10.2006.

3. Agravo regimental não-provido.” (AgRg no REsp 751.460/MG, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, Dje 13.2.2009 – destaques acrescidos)

TRIBUTÁRIO COOPERATIVAS DE TRABALHO MÉDICO E ASSEMELHADOS PIS E COFINS ATOS PRATICADOS COM NÃO-ASSOCIADOS: INCIDÊNCIA PRECEDENTES.

1. É legítima a incidência do PIS e da COFINS, tendo como base de cálculo o faturamento das cooperativas de trabalho médico, conceito que restou definido pelo STF como receita bruta de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, por ocasião do julgamento da ADC 01/DF e mais recentemente, dos Recursos Extraordinários 346.084/PR, 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, dentre outros.

2. De igual maneira, na linha da jurisprudência da Suprema Corte, o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, a que se refere o art. 146, III, “c”, da Carta Magna e o tratamento constitucional privilegiado a ser concedido ao ato cooperativo não significam ausência de tributação.

3. Reformulação do entendimento da Relatora nesse particular.

4. A partir dessas premissas, e das expressas disposições das Leis 5.764/71 e LC 70/91, e ainda do art. 111 do CTN, não pode o Poder Judiciário atuar como legislador positivo, criando isenção sobre os valores que ingressam na contabilidade da pessoa jurídica e que, posteriormente, serão repassados a seus associados, relativamente às operações praticadas com terceiros.

5. *Apenas sobre os atos cooperativos típicos, assim entendidos como aqueles praticados na forma do art. 79 da Lei 5.764/71 não ocorre a incidência de tributos, consoante a jurisprudência consolidada do STJ.*

6. *Recurso especial parcialmente provido. (REsp 635.986/PR, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 25.9.2008 – destaques acrescidos)*

COFINS. COOPERATIVAS MÉDICAS. CARACTERIZAÇÃO OU NÃO DE ATO COOPERATIVO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A TERCEIROS. CARÁTER EMPRESARIAL.

É assente o entendimento nesta Corte, no sentido de não ser cabível a isenção da COFINS sobre os atos das sociedades cooperativas médicas, relacionados à intermediação entre cooperados e terceiros, estes adquirentes de Plano de Saúde, visto que a prestação de tais serviços não se configura como ato tipicamente cooperativo, mas mercantil, sendo, portanto, cabível a incidência da referida exação. Precedentes: AgRg no REsp nº 788904/RJ, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJ de 15/09/2008; REsp nº 729.947/MG, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ de 24/05/07; REsp nº 807.690/SP, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 01/02/2007; e REsp nº 778.135/MG, Rel. Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, DJ de 13/02/2006. *II Agravo regimental improvido*". (AgRg no AgRg no Resp 1033732/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, Dje 1.12.2008 destaques acrescidos)

TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL. PIS. COOPERATIVAS. ISENÇÃO. ATOS COOPERATIVOS. NÃO-CARACTERIZAÇÃO. CONCEITO DE FATURAMENTO MATÉRIA CONSTITUCIONAL. EXAME NA VIA DO RECURSO ESPECIAL. IMPOSSIBILIDADE.

1. *Os atos que não são tipicamente cooperativos, tais como os serviços prestados por sociedades cooperativas médicas a terceiros (não-associados), são passíveis de incidência do PIS.*

[...]

3. *Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, improvido.*" (REsp 746.382/MG, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 9.10.2006)

Assim, é de se concluir, quanto ao ponto, que a atividade de venda de planos de saúde e a atividade de serviços da Unimed são atividades independentes, sendo que as receitas decorrentes da venda de planos de saúde são caracterizadas como atos não-cooperados, sendo incabível a segregação e a tributação parcial das receitas oriundas desta atividade.

Com referência às receitas financeiras, não-operacionais e patrimoniais, igualmente, compreendo que tais receitas não estão abarcadas pelo benefício da isenção em foco, por não ser atos cooperados. Ora, conforme consignado, as receitas auferidas por terceiros, não cooperados, as receitas não operacionais, as financeiras, as oriundas de alugueis e outras que não possuam relação direta com o objetivo estabelecido em Lei para as cooperativas de serviços, devem sofrer a incidência do IRPJ e da CSLL.

De igual modo, deve-se computar totalmente as despesas de comercialização de planos despesas financeiras e patrimoniais, que são totalmente tributadas, na base de cálculo do IRPJ/CSLL.

No que pertine às receitas relacionadas às operações de **intercâmbio**, consoante consignado na Resolução nº 1301-000.603, tais operações amoldam-se ao conceito de ato cooperativo, uma vez que são realizadas entre duas cooperativas entre si associadas. Consistem, por conseguinte, em negociações entre as *Unimed's* e geram relações operacionais específicas e normatizadas, para atendimento de usuários, na área de ação de uma cooperativa, contratados por outra do sistema, e envolve a troca de sujeitos da obrigação contratual de atendimento dos usuários. Portanto, sem dúvidas, devem ser classificadas como aquelas associadas aos atos cooperativos, e as receitas decorrentes devem compor o resultado não tributável.

As despesas e custos dessas rubricas (operações intercâmbios), do mesmo modo, segue o mesmo raciocínio, de tal sorte que o custo assistencial (despesa) incorrido no atendimento de seus beneficiários prestados por outras Unimeds (despesas de intercâmbio) também não deve ser computado.

Neste ponto, é de se dizer que os valores apurados a título de custo assistencial do ato cooperativo, devem ser apurados segundo as premissas aqui adotadas, ou seja, só deve ser considerado como custo assistencial os valores dos repasses aos médicos cooperados, e não os valores destinados a remunerar os serviços prestados por terceiros não cooperados, a exemplo de laboratórios, hospitais, clínicas especializadas e outros não cooperados.

Com referência às outras despesas operacionais e despesas administrativas, compreendo que estas rubricas devem ser consideradas como despesas indiretas, vez que é impossível sua segregação para fins de identificar se decorrente de atos cooperativos ou não. Assim, devem elas ser utilizadas na proporção matemática a ser encontrada no rateio proporcional entre as receitas de atos cooperativos e atos não-cooperativos.

Todas estas premissas foram adotadas na diligência, até porque foram estabelecidas quando da última Resolução. De acordo com a diligência, constatou-se que:

- não houve tributação das receitas de intercâmbio (realizadas entre cooperativas).
- A tributação da atividade de venda de planos de saúde foi efetivada pelo resultado (receitas – despesas) da própria atividade.
- O cálculo dos demais custos indiretos foi efetuado com base na proporção entre as receitas de atos cooperativos e não-cooperativos;

[...]

É de se ressaltar ainda que não procede a alegação da Recorrente quanto às receitas de implementação de planos de saúde. De acordo com a diligência, não adequadamente contestada em manifestação, todas as receitas escrituradas na contabilidade foram consideradas pela fiscalização em seus cálculos (vide demonstrativos de cálculos s/s respectivos balancetes das receitas e das despesas anexadas aos autos)

[...]

Por outro lado, é de se ver que o resultado da diligência, que refez o imposto devido, partindo das premissas acima, colocadas pelo Colegiado, resultou em situação mais gravosa ao Contribuinte, o que não pode prosperar. Deste modo, neste ponto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso. *(destaques do original)*

Nestes termos, portanto, o Colegiado *a quo* concluiu que os atos cooperados ficariam restritos às receitas de intercâmbio, as quais não foram tributadas nestes autos. Como os demais ajustes cogitados também haviam sido observados pela autoridade fiscal, como apurado em diligência, o resultado foi a negativa de provimento ao recurso voluntário da Contribuinte quanto à glosa de exclusão de resultado de atos cooperativos.

Em primeira manifestação acerca do que assim decidido, esta Conselheira concluiu que:

Consequência desta constatação é que o paradigma admitido no exame de admissibilidade encontra óbice no art. 67, §12, inciso II do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 349/2015, vigente à época da edição do acórdão recorrido.

De fato, o paradigma nº 1803-00.187 foi proferido em 30/09/2009, antes de o Superior Tribunal de Justiça, em 09/12/2009, confirmar a interpretação ampliada do julgado no REsp nº 58.265/SP

A ementa do acórdão proferido no AgRg no Agravo de Instrumento nº 1.221.603 – SP evidencia, claramente, o entendimento de que a matéria em debate nestes autos foi decidida pela sistemática de recursos repetitivos:

DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. COOPERATIVA DE TRABALHO. UNIMED. SERVIÇOS PRESTADOS A TERCEIROS. ATOS NÃO COOPERATIVOS. INCIDÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL SOBRE OS ATOS NEGOCIAIS. TEMA JÁ JULGADO PELA SISTEMÁTICA PREVISTA NO ART. 543-C, DO CPC EM RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. TRIBUTAÇÃO DE DESPESAS. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. APLICAÇÃO DAS SÚMULAS 282 E 356 DO STF.

1. Ato cooperativo é aquele que a cooperativa realiza com os seus cooperados ou com outras cooperativas, sendo esse o conceito que se extrai da interpretação do art. 79 da Lei nº 5.764/71, dispositivo que institui o regime jurídico das sociedades cooperativas.

2. Na hipótese dos autos, a contratação, pela Cooperativa, de serviços laboratoriais, hospitalares e de clínicas especializadas, atos objeto da controvérsia interpretativa, não se amoldam ao conceito de atos cooperativos, caracterizando-se como atos prestados a terceiros.

3. A questão sobre a incidência tributária nas relações jurídicas firmadas entre as Cooperativas e terceiros é tema já pacificado na jurisprudência desta Corte, sejam os terceiros na qualidade de contratantes de planos de saúde (pacientes), os sejam na qualidade de credenciados pela Cooperativa para prestarem serviços aos cooperados (laboratórios, hospitais e clínicas), deve haver a tributação do IRPJ e CSLL normalmente sobre tais atos negociais.

4. Consoante o julgado no recurso representativo da controvérsia REsp. n. 58.265/SP, “[...] as operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, indiretamente, em busca da consecução do objeto social da cooperativa), consubstanciam 'atos não-cooperativos', cujos resultados positivos devem integrar a base de cálculo do imposto de renda” (REsp. n. 58.265/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 09.12.2009).

5. *A tese de que se trata de tributação sobre uma despesa e não sobre uma receita da Cooperativa não foi apreciada pela Corte de origem, o que atrai o teor das Súmulas 282 e 356/STF.*

6. *Agravo regimental não provido.*” (destacou-se)

Assim, como o paradigma nº 1803-00.187 não admite a tributação do resultado global da cooperativa, sob o pressuposto de que parte das receitas auferidas com a venda de planos de saúde poderia corresponder a atos não cooperativos, tem-se que esta premissa que poderia contrariar o recorrido acaba por também contrariar decisão definitiva do Superior Tribunal de Justiça em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-C do Código de Processo Civil (REsp. n. 58.265/SP), no qual restou definido que as *operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, indiretamente, em busca da consecução do objeto social da cooperativa), consubstanciam "atos não-cooperativos", cujos resultados positivos devem integrar a base de cálculo do imposto de renda.*

Esclareça-se, por oportuno, que esta mesma objeção posta pelo relator de recurso especial da Contribuinte nos autos de exigência pertinente ao ano-calendário 2008, restou vencida no Acórdão nº 9101-003.018, consignando a redatora do voto vencedor, ex-Conselheira Cristiane Silva Costa, que:

O recurso especial, por decisão da maioria deste Colegiado, é conhecido, diante da similitude fática com o acórdão paradigma **9101-00.339**.

O Ilustre Relator votou por não conhecer o recurso especial, considerando decisão do Superior Tribunal de Justiça, em julgamento submetido ao artigo 543-C, do CPC/1973. Em síntese, extrai-se do voto do Conselheiro Relator:

Assim sendo, como os paradigmas apresentados pelo sujeito passivo não admitem a tributação do resultado global da cooperativa, sob o pressuposto de que parte das receitas auferidas com a venda de planos de saúde poderia corresponder a atos não cooperativos, concluo que eles contrariam decisão definitiva do Superior Tribunal de Justiça em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-C do Código de Processo Civil, recorrente (REsp. n. 58.265/SP), no qual restou definido que as operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, indiretamente, em busca da consecução do objeto social da cooperativa), consubstanciam "atos não-cooperativos", cujos resultados positivos devem integrar a base de cálculo do imposto de renda.

Lembro, também, que o recurso especial fundamenta-se em divergência na interpretação da lei tributária, tendo sido indicados como paradigmas os acórdãos **9101-00.339** e 1803-00.187 relativamente ao tema admitido pelo Presidente de Câmara (segregação dos atos cooperativos pela fiscalização).

O primeiro acórdão indicado como paradigma (**9101-00.339**) tem a seguinte ementa:

IRPJ. COOPERATIVA. NÃO SEGREGAÇÃO DOS ATOS NÃO COOPERATIVOS. BASE DE CÁLCULO. O resultado decorrente de atos não cooperativos deve ser tributado pelo imposto de renda. Na situação em que a cooperativa praticou atos não cooperativos mas não promoveu a segregação, deve a fiscalização intimá-la para que apresente os resultados segregados, relativos a atos cooperativos e

a atos não cooperativos. A tributação pelo resultado global, sem o trabalho da fiscalização para identificar a verdadeira base de cálculo (lucro real), é precipitada. Precedentes da Câmara Superior.

A situação fática relatada em tal acórdão paradigma (9101-00.339) é bastante similar à que originou o recurso especial ora analisado:

No que interessa a esta instância recursal, nos limites do despacho de admissibilidade infracitado, o acórdão recorrido afastou a tributação aplicada à Interessada em virtude de a fiscalização ter tributado a totalidade de suas receitas como se estas fossem decorrentes de atos cooperados, mesmo sabendo que esta, reconhecidamente, pratica atos cooperados. De acordo com o acórdão, a fiscalização deveria ter intimado o Contribuinte a segregar a receita decorrente de atos cooperados da receita decorrente de atos não cooperados, tributando-se apenas a segunda.

Diante de tal quadro fático, decidiu a Turma Julgadora do acórdão paradigma (9101-00.339):

É entendimento assente nesse Colegiado o de que não prospera o lançamento de IRPJ sobre a totalidade das receitas da cooperativa (que sabidamente pratica atos cooperativos) nas hipóteses em que a Fiscalização deixa de intimá-la para promover a segregação entre receitas e despesas provenientes de atos realizados com cooperados / outras cooperativas e terceiros, especificando-se nesta intimação o que se entende (pela Fiscalização) por ato cooperado ou não cooperado. De fato, nas hipóteses em que não há separação de resultados (receitas e despesas) pela cooperativa relativos aos atos cooperados e a atos não cooperativos, incumbe à Fiscalização identificar a efetiva base de cálculo do tributo ao invés de tributar o resultado global da cooperativa.

A despeito da similitude com os fatos narrados pelo acórdão recorrido, a solução jurídica adotada pelo acórdão paradigma (9101-00.339) é distinta do resultado do acórdão recorrido. Com efeito, decidiu a Turma prolatora do acórdão recorrido:

Com base nessa definição, o Parecer Normativo CST nº 38/80 exemplificou várias atividades que seriam tipicamente enquadradas como ato cooperativo e outras que estariam excluídas desse campo. Não vislumbrei qualquer irregularidade no Parecer, até porque discordo de qualquer tipo de ampliação do conceito estabelecido no art. 79 da Lei nº 5.764/71. (...)

O Fisco constatou que o faturamento da empresa provém fundamentalmente da comercialização de planos de saúde. Não resta dúvida, portanto, de que a recorrente considerou como ato cooperado a atividade tipicamente mercantil exercida como operadora de planos de saúde junto a terceiros.

Em função da premissa equivocada por ela assumida, as discussões quanto à regularidade do rateio efetuado tornam-se irrelevantes. Caberia à interessada ter especificado na escrituração a parcela

correspondente a atos cooperativos e não cooperativos de modo a que ficasse destacado a parte do valor contratado destinado à remuneração dos serviços médicos prestados pelos cooperados.

Ambos os acórdãos, portanto, tratam da segregação de receitas entre atos cooperativos e atos não-cooperativos, como também do ônus da prova de tal segregação. Assim, autorizam a análise do tema do recurso especial devidamente admitido: a existência (ou não) de dever da fiscalização promover a segregação entre os resultados dos atos cooperativos e não cooperativos. Assim, analisando-se o primeiro acórdão indicado como paradigma já se conclui pela similitude fática que justifica o conhecimento do recurso especial, confirmando-se a decisão do Presidente de Câmara.

Ressalto, ainda, que não há impedimento ao conhecimento do recurso especial ora analisado por força da decisão do E. Superior Tribunal de Justiça, nos autos do Recurso Especial nº 58.265. Em tal julgamento, pelo Superior Tribunal de Justiça, concluiu-se que as aplicações financeiras seriam operações realizadas com terceiros não associados constituindo em atos não-cooperativos.

Não obstante, o Superior Tribunal de Justiça não tratou do dever da fiscalização em promover a segregação entre os resultados dos atos cooperativos e dos atos não cooperativos, para fins de lançamento tributário, tema admitido pelo Presidente de Câmara para análise por este Colegiado.

Por tais razões, **voto pelo conhecimento do recurso especial do contribuinte** com relação ao tema admitido pelo Presidente de Câmara. *(destaques do original)*

Aqui, porém, não há discussão quanto à necessidade de segregação do resultado de atos não-cooperados e o paradigma nº 9101-00.339, inclusive, foi rejeitado no exame de admissibilidade. Para além disso, o acórdão recorrido foi proferido, à unanimidade de votos neste ponto, em observância a *decisão contida no REsp nº 58.265/SP, admitido na sistemática dos recursos repetitivos.*

Por tais razões, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Contudo, melhor analisando a questão em razão dos debates havidos durante a sessão de julgamento, vê-se que o acórdão recorrido, em verdade, está pautado na reiterada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que compreende aplicável à temática aqui suscitada os mesmos fundamentos condutores do julgamento de outra temática em sede de recursos repetitivos. Assim é que, mediante invocação do entendimento expresso no REsp nº 58.265/SP em sede de recursos repetitivos, a decisão do AgRg no Agravo de Instrumento nº 1.221.603 – SP conclui pela validade da *incidência tributária nas relações jurídicas firmadas entre as Cooperativas e terceiros*, de modo que *a tributação do IRPJ e CSLL deverá ocorrer normalmente sobre tais atos negociais*. Não há, porém, decisão desta temática específica em sede de recursos repetitivos.

Na medida em que a jurisprudência reiterada dos Tribunais Superiores não constitui óbice à rediscussão do tema no âmbito administrativo, o recurso especial da Contribuinte deve ser CONHECIDO.

Recurso especial da Contribuinte - Mérito

Reafirma-se, aqui, o entendimento que prevaleceu acerca desta mesma questão, em face da Contribuinte, por maioria de votos², no Acórdão nº 9101-003.018:

A controvérsia se dá em torno da tributação das receitas que a recorrente auferem em decorrência da comercialização de planos de saúde.

Cotejando os argumentos apresentados, constato que o acórdão recorrido, da relatoria do Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, deve ser mantido por seus próprios fundamentos:

"[...]

A principal questão sob exame consiste em definir a natureza da receita decorrente da venda de planos de saúde realizada por instituições como a interessada, operadora de planos de saúde organizada como cooperativa.

Preliminarmente, o tema que merece discussão é se, em função das atividades exercidas, caberia definir a interessada como cooperativa. Na verdade, anuindo com a recorrente quando reclama seu reconhecimento como operadora de saúde, penso que as atividades que a identificam como tal estão perfeitamente delineadas ao contrário da realização de atos cooperativos, prática essa não vislumbrada no procedimento fiscal.

A fiscalizada entende que se o ato é praticado em benefício da cooperativa só haveria distinção entre atos cooperativos principais e auxiliares. Essa tese parte de uma interpretação extensiva da definição do ato cooperativo prevista no art. 79 da Lei nº 5.764/71. Nos termos desse dispositivo, ato cooperativo é aquele praticado entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si.

Com base nessa definição, o Parecer Normativo CST nº 38/80 exemplificou várias atividades que seriam tipicamente enquadradas como ato cooperativo e outras que estariam excluídas desse campo. Não vislumbrei qualquer irregularidade no Parecer, até porque discordo de qualquer tipo de ampliação do conceito estabelecido no art. 79 da Lei nº 5.764/71.

Os dispositivos da Lei em comento regulamentam a atividade cooperativa em sua essência, inclusive estabelecendo mecanismos de incentivo ao cooperativismo tendo como escopo, seja qual for o objeto social da organização, a prestação de serviços diretamente aos associados.

Sob esse prisma, a tentativa de ampliação do conceito de ato cooperativo revela a dificuldade encontrada por uma organização do tipo Unimed para enquadrar suas atividades nos termos da Lei do cooperativismo. Isso porque a recorrente, muito mais do que uma cooperativa de trabalho, é uma operadora de planos de saúde atuando num mercado competitivo que a obriga a transacionar com terceiros sob regras absolutamente estranhas ao espírito do cooperativismo.

Assim, pleiteia a recorrente que benefícios tributários direcionados às cooperativas sejam aplicados em atividades de natureza mercantil, o que se constituiria em

² Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), e divergiram na matéria os conselheiros Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra.

privilégio injusto com as demais empresas que atuam no ramo, absolutamente contrário à isonomia.

O Fisco constatou que o faturamento da empresa provém fundamentalmente da comercialização de planos de saúde. Não resta dúvida, portanto, de que a recorrente considerou como ato cooperado a atividade tipicamente mercantil exercida como operadora de planos de saúde junto a terceiros.

Em função da premissa equivocada por ela assumida, as discussões quanto à regularidade do rateio efetuado tornam-se irrelevantes. Caberia à interessada ter especificado na escrituração a parcela correspondente a atos cooperativos e não cooperativos de modo a que ficasse destacado a parte do valor contratado destinado à remuneração dos serviços médicos prestados pelos cooperados.

No momento em que essa segregação deixa de ser efetuada ou é executada irregularmente pela premissa equivocada de tratar as receitas de planos de saúde integralmente como derivadas de atos próprios da cooperativa, não há como exigir que esse procedimento seja efetuado pela Fiscalização. Além do que, como já mencionado, não há qualquer indicativo de auferimento de outro tipo de receita em valor digno de menção.

Quanto à natureza da atividade de venda de planos de saúde a jurisprudência administrativa caminha na mesma linha do entendimento aqui esposado:

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

Exercício: 2007, 2008 IRPJ.

CSLL. SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. RECEITA PROVENIENTE DA VENDA DE PLANOS DE SAÚDE A TERCEIROS (PACIENTES). ATO NÃO COOPERATIVO. Os resultados de atos não-cooperativos, caracterizados pelo fornecimento de serviços a terceiros não cooperados, não estão abrangidos pela não-incidência do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro. Precedentes do E. Superior Tribunal de Justiça, inclusive sob a sistemática do art. 543-C do CPC. (Acórdão 1102-000.936).

COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. COMERCIALIZAÇÃO, EM NOME PRÓPRIO, DE PLANOS DE SAÚDE (SEGURO SAÚDE) PARA TERCEIROS NÃO COOPERADOS. ATOS PRATICADOS COM TERCEIROS QUE GERAM RECEITA E LUCRO. NATUREZA MERCANTIL. NECESSIDADE DE SEGREGAÇÃO DAS RECEITAS, CUSTOS, DESPESAS E RESULTADOS DO ATO COOPERATIVO E DO ATO NÃO COOPERADO.

[...] No caso, a Unimed, que comercializa planos de saúde, que tem traços de seguro saúde, presta serviços privados de saúde, caracterizando-se assim sua natureza mercantil na relação entre seus associados, ou seja, vende, por meio da intermediação de terceiros, serviços de assistência médica aos seus associados. (Acórdão1802-001.354)

Saliente-se que o Acórdão 1102-000.936, de ementa acima transcrita, refere-se à interessada.

Se ainda restasse alguma dúvida, o STJ manifestou-se no mesmo sentido em relação às Unimed, como reconheceu a recorrente, eis que a decisão abaixo transcrita foi por ela mencionada na peça de defesa:

RECURSO ESPECIAL Nº 237.348 SC (1999/01003660)

RELATOR: MINISTRO CASTRO MEIRA

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: RICARDO PY GOMES DA SILVEIRA E OUTROS

RECORRIDO: UNIMED DE FLORIANÓPOLIS COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA

ADVOGADO: LECYAN MENDES SLOVINSKI E OUTROS

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. COOPERATIVA MÉDICA. ATOS NÃO-COOPERATIVOS.

1. A UNIMED presta serviços privados de saúde, ficando evidenciada, assim sua natureza mercantil na relação com seus associados, ou seja, vende, por meio da intermediação de terceiros, serviços de assistência médica aos seus associados.
2. O fornecimento de serviços a terceiros e de terceiros não-associados, caracteriza-se como atos não-cooperativos, sujeitando-se, portanto, à incidência do Imposto de Renda.
3. Recurso especial provido.

Curiosamente, a recorrente ousou afirmar que o Acórdão estaria “equivocado” como se, numa total inversão de valores, tivesse condições de criticar uma decisão do Tribunal Superior fora do âmbito processual.

A jurisprudência apresentada pela interessada não lhe socorre, ao contrário, fortalece o entendimento do Fisco.

O Acórdão 3403-001.916 foi trazido para fortalecer a tese de que a prática de atos cooperativos e não cooperativos não descaracterizariam a cooperativa. Essa circunstância não está em discussão no presente caso pois não houve tal descaracterização. Por outro lado, ao tratar da receita com a venda de planos de saúde o acórdão em questão manifesta-se na mesma linha da Fiscalização e da decisão recorrida (destaques acrescidos):

"[...]

As entradas de recursos nas cooperativas médicas correspondem, basicamente, aos pagamentos de planos de saúde realizados pelos clientes que contratam os serviços da cooperativa e de seus cooperados.

Como as receitas são originadas dos pagamentos que são realizados pelos usuários dos planos de saúde, que não são cooperados, tais atos não configuram ato cooperativo, de modo que a receita originada destas vendas deve ser submetida à incidência de PIS/Cofins.;

[...]"

O acórdão 3403-001.884 ao afirmar que as cooperativas podem adotar qualquer gênero de serviço, operação ou atividade, apenas explicita o previsto na Lei nº 5.764/71. Esse fato também não está em discussão pois o que se aventou não foi eventual proibição, mas sim a inadequação prática da Unimed ao cooperativismo previsto na lei. Da mesma forma que o exposto no parágrafo anterior, aqui também o acórdão vai na mesma linha da Fiscalização e da decisão recorrida:

"[...]

Assim, é evidente que a recorrente não age em nome dos associados como mera repassadora de recursos. A recorrente pratica atos jurídicos com não cooperados e figura como contratante dos planos privados de assistência à saúde que comercializa, prestando serviço em caráter oneroso, definido no art. 1º, I, da Lei nº 9.656/98. Portanto, as receitas provenientes da comercialização dos planos de saúde são decorrentes da prestação de serviço (art.1º, I, da Lei nº 9.656/98) a não cooperados, sujeitando-se à incidência das contribuições ao PIS e Cofins.

[...]"

Os Acórdãos 1803-00.187, 9101-00.339 e 01-05.828 tratam da necessidade de segregação das receitas quando demonstrado pela correta segregação contábil que a cooperativa auferir receitas de atos cooperados e não cooperados. No presente caso não foi comprovada a existência de qualquer receita que não aquela decorrente da venda de planos de saúde considerada, como já explicitado nesse voto, atividade com terceiros caracterizando ato não cooperado.

O acórdão 1801-001.206 e aquele referente ao recurso 237.603 tratam de diferenciação entre atos fim, meio e auxiliares, matéria essa estranha ao presente feito principalmente por não tratarem de organizações como a Unimed muito menos da natureza da receita oriunda da venda de planos de saúde.

Por fim, para dirimir qualquer dúvida que ainda possa persistir, transcreve-se abaixo trecho do Acórdão proferido pelo TRF da 2ª Região, por sua vez extraído da transcrição contida no Acórdão proferido na análise do Resp nº 903.699 interposto pela Fazenda Nacional onde, segundo pronunciamento da própria interessada, a Relatora Ministra Eliana Calmon deu ao ato cooperativo sua correta interpretação. O recurso foi negado e o Acórdão foi mantido em sua integralidade. Ressalte-se a importante diferenciação em destaque no texto:

"[...]

Não assiste razão ao II. Representante do Ministério Público Federal. Com efeito, a cooperativa Impetrante tem como objeto a prestação de serviços na área de saúde, e como tal procura colocar à disposição do mercado a utilização desses serviços, promovendo a necessária aproximação dos usuários com os cooperados que os prestam, a quem devem ser repassadas as vantagens advindas da operação. In casu, a Impetrante age em nome dos associados, como simples mandatária, sendo certo que a atividade exercida está compreendida no objeto para a qual foi a mesma idealizada, restando caracterizada como ato cooperativo próprio de suas finalidades a relação jurídica praticada. Diferentemente é a hipótese em que a entidade oferece serviços profissionais médicos mediante adesão a determinado plano de saúde. Neste caso, há nítida finalidade mercantil no ato praticado, posto que a cooperativa paga diretamente o profissional pelo serviço prestado, exercendo em favor dos adquirentes do plano a coordenação e supervisão das atividades desenvolvidas pelos cooperados, mediante retribuição mensal de uma quantia previamente fixada.

[...]" "

Em seu recurso especial, o contribuinte não conseguiu refutar os argumentos transcritos acima, pelo que os adoto também neste voto.

As decisões do STJ que foram apresentadas anteriormente para sustentar a preliminar de não conhecimento do recurso especial do contribuinte também endossam plenamente o que foi decidido pelo acórdão recorrido, em relação ao mérito da divergência suscitada.

Tanto é assim que estas foram as razões de decidir do Acórdão nº 1102-000.936, da relatoria do Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho, relativo ao mesmo contribuinte e tratando apenas de período diferente, para negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte; ademais o recurso especial interposto neste processo teve seu seguimento negado pelo respectivo Presidente de Câmara em virtude do repetitivo apontado aqui para não se conhecer do recurso, sem direito a Agravo, que, mesmo tendo sido interposto, também não recebeu seguimento.

Por fim, requereu-se, em sede de sustentação e memoriais, que as "Receitas de Intercâmbio", constantes das planilhas das e-fls. 657 a 670, sejam deduzidas da base de cálculo por serem ingressos relativos a transferências entre cooperativas (devidos em razão de recuperação de custos/despesas; não seriam receitas de fato) e, sob esta ótica,

não estariam alcançadas pelo repetitivo, nem esta dedução estaria em confronto com o repetitivo.

Esse pedido, entretanto, foge ao escopo da matéria que subiu em sede de recurso especial: para que a possibilidade de dedução da base de cálculo de valores relativos a transferências entre cooperativas pudesse ser julgada com base no alegado direito de que essas transferências seriam recuperação de custos/despesas e de que não poderiam ser consideradas como receitas (a despeito de a própria contribuinte tratá-las como receitas nos seus registros), então deveria a matéria, para chegar a esta turma da Câmara Superior, estar impugnada desde o início do contencioso fiscal (conforme o art. 17 do Decreto nº 70.235/1972), ter sido prequestionada e estar acompanhada de paradigmas hábeis que tratassem desta discussão jurídica.

"Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)"

Não é possível superar os obstáculos formais acima apontados e este tema não deve ser debatido por esta turma; mas, apenas a título de refletir um pouco o que ocorreu na sessão, faço as considerações a seguir.

Foi alegado que essas "Receitas de Intercâmbio" se tratam de transferências entre cooperativas. Ao ser questionado quanto a prova desses valores corresponderem realmente a transferências entre cooperativas, foi oposto que não haveria de se exigir essa prova neste momento, pois estar-se-ia cobrando uma prova "negativa", prova esta que o contribuinte não foi solicitado a fazer em nenhum momento do contencioso até agora. Ou seja, na visão da recorrente, não poderia o julgador exigir essa prova e, frente a impossibilidade de esta prova ser produzida imediatamente, deveria o julgador tomar a alegação como prova.

Ora, o ônus de provar um direito é de quem o alega, conforme bem determina o inciso I do art. 373 do Código de Processo Civil, Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Se o julgador entende que a alegação é insuficiente, supera o indício e questiona sobre uma prova válida, isso não quer dizer que esteja impondo uma exigência absurda a quem alega o direito. Pensar assim é desprezar toda a lógica ônus da prova e do livre convencimento, é criar uma presunção relativa do direito com base na alegação e transferir ao julgador o ônus de desconstituir esta presunção, algo inconcebível na ordem jurídica em qualquer lugar do mundo.

"Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;"

Essa forma de pensar é semelhante ao juízo que se tentou fazer valer durante este contencioso: o de que não cabe ao contribuinte o ônus de provar o seu direito e sim à fiscalização de provar a inexistência do pretensão direito alegado pelo contribuinte. O que evidentemente, é improcedente.

Desse modo, o pedido subsidiário não deve ser conhecido.

Retornando ao tema objeto da divergência e por tudo que se disse quanto a esta, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte. *(destaques do original)*

Aqui a discussão acerca das receitas de intercâmbio já foi solucionada no acórdão recorrido, firmando-se que sobre elas não houve incidência. No mais, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça invocada no acórdão recorrido concorda com o direcionamento antes adotado por este Colegiado acerca do tema.

Por sua vez, a decisão proferida no Recurso Especial nº 237.348/SC, invocada no precedente acima, é a primeira citada nos julgados invocados para, monocraticamente, conhecer do Agravo de Instrumento nº 1.221.603/SP e negar-lhe provimento:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. COOPERATIVA MÉDICA. ATOS NÃO-COOPERATIVOS.

1. A UNIMED presta serviços privados de saúde, ficando evidenciada assim a sua natureza mercantil na relação com seus associados, ou seja, vende, por meio da intermediação de terceiros, serviços de assistência médica aos seus associados.

2. O fornecimento de serviços a terceiros e de terceiros não-associados caracteriza-se como ato não-cooperativo, sujeitando-se, portanto, à incidência do Imposto de Renda. Precedentes: REsp. Nº 237.348 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 17 de fevereiro de 2004; REsp 418.352/SC, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJU de 23.09.02; REsp 215.311 / MA, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 10/10/2000; REsp 746.382/MG, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 9.10.2006.

3. Agravo regimental não-provido. (AgRg no REsp 751.460/MG, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 13.2.2009)

COFINS. COOPERATIVAS MÉDICAS. CARACTERIZAÇÃO OU NÃO DE ATO COOPERATIVO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A TERCEIROS. CARÁTER EMPRESARIAL.

I - É assente o entendimento nesta Corte, no sentido de não ser cabível a isenção da COFINS sobre os atos das sociedades cooperativas médicas, relacionados à intermediação entre cooperados e terceiros, estes adquirentes de Plano de Saúde, visto que a prestação de tais serviços não se configura como ato tipicamente cooperativo, mas mercantil, sendo, portanto, cabível a incidência da referida exação. Precedentes: AgRg no REsp nº 788904/RJ, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJ de 15/09/2008; REsp nº 729.947/MG, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ de 24/05/07; REsp nº 807.690/SP, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 01/02/2007; e REsp nº 778.135/MG, Rel. Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, DJ de 13/02/2006.

II - Agravo regimental improvido. (AgRg no AgRg no REsp 1033732/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, DJe 1.12.2008)

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ART. 535 DO CPC. OBSCURIDADE CONFIGURADA. ISS. COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. ATOS NÃO COOPERADOS. INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE A TAXA DE ADMINISTRAÇÃO.

1. Os embargos de declaração são cabíveis quando houver no acórdão ou sentença, omissão, contrariedade ou obscuridade, nos termos do art. 535, I e II, do CPC.

2. O acórdão embargado deu provimento parcial ao recurso especial tão-somente para declarar que os atos cooperativos não estão sujeitos ao ISS, bem como para reconhecer a legalidade da incidência da exação, no que tange aos atos não-cooperados, apenas sobre a taxa de administração.

3. Desta sorte, "reconhecida a exigibilidade do ISSQN, no caso de cooperativas de trabalho médico, sobre os serviços de administração de planos de saúde, procede o auto de infração relativamente aos seus itens 1.3 e 1.4 do auto de infração e imposição de multa. Aliás, a própria recorrente destaca tal circunstância, quando

afirma que "(...) a cooperativa recebe dos contratantes dos seus planos de saúde uma taxa de administração, que não é repassada aos médicos cooperados, mas contrapartida das despesas que possui, tal não configuraria ato cooperativo, podendo ser colhido pela norma de incidência tributária".

4. Embargos de declaração acolhidos, nos termos da explicitação acima. (EDcl nos EDcl no REsp 875.388/SP, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 29.10.2008)

TRIBUTÁRIO - COOPERATIVAS DE TRABALHO MÉDICO E ASSEMBLADOS - PIS E COFINS - ATOS PRATICADOS COM NÃO-ASSOCIADOS: INCIDÊNCIA - PRECEDENTES.

1. É legítima a incidência do PIS e da COFINS, tendo como base de cálculo o faturamento das cooperativas de trabalho médico, conceito que restou definido pelo STF como receita bruta de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, por ocasião do julgamento da ADC 01/DF e mais recentemente, dos Recursos Extraordinários 346.084/PR, 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, dentre outros.

2. De igual maneira, na linha da jurisprudência da Suprema Corte, o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, a que se refere o art. 146, III, "c", da Carta Magna e o tratamento constitucional privilegiado a ser concedido ao ato cooperativo não significam ausência de tributação.

3. Reformulação do entendimento da Relatora nesse particular.

4. A partir dessas premissas, e das expressas disposições das Leis 5.764/71 e LC 70/91, e ainda do art. 111 do CTN, não pode o Poder Judiciário atuar como legislador positivo, criando isenção sobre os valores que ingressam na contabilidade da pessoa jurídica e que, posteriormente, serão repassados a seus associados, relativamente às operações praticadas com terceiros.

5. Apenas sobre os atos cooperativos típicos, assim entendidos como aqueles praticados na forma do art. 79 da Lei 5.764/71 não ocorre a incidência de tributos, consoante a jurisprudência consolidada do STJ. 6. Recurso especial parcialmente provido. (REsp 635.986/PR, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 25.9.2008)

TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL. PIS. COOPERATIVAS. ISENÇÃO. ATOS COOPERATIVOS. NÃO-CARACTERIZAÇÃO. CONCEITO DE FATURAMENTO MATÉRIA CONSTITUCIONAL. EXAME NA VIA DO RECURSO ESPECIAL. IMPOSSIBILIDADE.

1. Os atos que não são tipicamente cooperativos, tais como os serviços prestados por sociedades cooperativas médicas a terceiros (não-associados), são passíveis de incidência do PIS.

[...]

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, improvido (REsp 746.382/MG, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 9.10.2006) (e-STJ fls. 264-266).

Depois do acórdão proferido em sede do Agravo Regimental no Agravo nº 1.221.603/SP, julgado em 06/06/2013, o Superior Tribunal de Justiça manifestou-se mais uma vez sobre o tema em 07/06/2016, nos Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.162.733/MG, reafirmando a jurisprudência aqui invocada:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. LEI 9.718/98. AMPLIAÇÃO DO CONCEITO DE FATURAMENTO. MATÉRIA DE ÍNDOLE EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. VIOLAÇÃO DO ART. 79 DA LEI 5.764/71. OMISSÃO CONFIGURADA. COOPERATIVA MÉDICA. **ATOS NÃO TÍPICOS DE COOPERATIVAS. ATOS PRATICADOS COM TERCEIROS QUE GERAM RECEITA E LUCRO.** INCIDÊNCIA DA COFINS. PRECEDENTES DESTA CORTE SUPERIOR EM MATÉRIA JULGADA SOB REPERCUSSÃO GERAL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO PARCIALMENTE ACOLHIDOS.

1. Sobre o tema referente à ampliação indevida do conceito de faturamento pela Lei 9.718/98, vislumbra-se inexistir quaisquer vícios a ser sanado no acórdão embargado, que consignou expressamente que a discussão acerca da ofensa ao Princípio da Hierarquia das Leis e da validade da Lei 9.718/98, ante o conceito de faturamento extraído do art. 195 da CF e posteriores alterações da EC 20/98, por ser de índole eminentemente constitucional, é obstada em sede de Recurso Especial, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal. Nesse ponto, percebe-se que a real intenção da Embargante é de ter o mérito da causa reapreciado, o que não é o escopo dos Aclaratórios.

2. Em relação à alegada afronta ao art. 79 da Lei 5.764/71, a decisão embargada foi omissa, motivo pelo qual os Embargos de Declaração merecem acolhimento, para, reconhecida a natureza infraconstitucional do tema, conhecer do Apelo Nobre no ponto.

3. O Superior Tribunal de Justiça consolidou entendimento de que o fornecimento de serviços a terceiros não cooperados e o fornecimento de serviços a terceiros não associados não se configuram como atos cooperativos, devendo ser tributados normalmente. Assim, por se tratar de ato não cooperativo, não há falar em isenção da Contribuição à COFINS. Precedentes: AgRg no AREsp. 664.456/MG, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 21.5.2015; EDcl no AgRg no REsp. 958.372/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 2.12.2014; EDcl no REsp. 1.423.100/SE, Rel. Min. ARNALDO ESTEVES LIMA, DJe 25.4.2014.

4. Em sede de repercussão geral do RE 599.362/RJ e do RE 598.085/RJ (Rel. Min. DIAS TOFFOLI, DJe 10.2.20115), o Pleno do Supremo Tribunal Federal firmou posicionamento de que as sociedades cooperativas têm a sua receita bruta submetida às Contribuições ao PIS e à COFINS, na forma da legislação em vigor, incidindo tais tributos sobre os atos praticados pelas cooperativas com terceiros tomadores de serviços dos cooperados por intermédio das cooperativas de serviços profissionais, respeitando-se as exceções legais previstas no art. 15 da Medida Provisória 2.158-35, de 2001.

5. Embargos de Declaração parcialmente acolhidos, para, suprida a omissão, conhecer, em parte, do Recurso Especial de iniciativa da UNIMED ANDRADAS COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO, e, nesta extensão, negar-lhe provimento. *(destacou-se)*

Esclareça-se, com respeito às “exceções legais previstas no art. 15 da Medida Provisória 2.158-35, de 2001”, que a discussão subsistente à afirmação da natureza empresária dos atos praticados pela cooperativa com terceiros, no âmbito das contribuições sobre o faturamento, em face de pretensão de dedução dos “valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregues à cooperativa”, expressa no art. 15,

I da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, foi solucionada pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 829.458/MG, em decisão de 28/04/2015, reafirmando-se que "o fornecimento de serviços a terceiros não cooperados e o fornecimento de serviços a terceiros não associados inviabiliza a configuração como atos cooperativos, devendo ser tributados normalmente" - AgRg no REsp 786.612/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17.10.2013, DJe 24.10.2013 -, e concluindo que interpretar como benefício fiscal a dedução de repasses feitos pela Unimed aos médicos não cooperados "seria contrariar o longo histórico de precedentes do STJ sobre a matéria".

Resta consolidado, assim, no âmbito da tributação da receita e do lucro, que o *fornecimento de serviços a terceiros não cooperados e o fornecimento de serviços a terceiros não associados inviabiliza a configuração como atos cooperativos, devendo ser tributados normalmente*. O acórdão recorrido, portanto, não merece reparos.

Por tais razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Recurso especial da PGFN - Mérito

Inicialmente observe-se que o objeto do recurso especial fazendário subsistiria ainda que fosse conhecido e provido o recurso especial da Contribuinte, vez que houve outras glosas promovidas no lançamento – despesas com brindes e provisão para devedores duvidosos e para contingências cíveis – e mantidas, também à unanimidade, no acórdão recorrido. Como se vê no demonstrativo de e-fls. 4603, todas as infrações repercutiram, também, na apuração das estimativas não recolhidas, submetidas à multa isolada.

As glosas corresponderam às parcelas de R\$ 893.861,72, R\$ 5.557.099,15, R\$ 38.206.254,66 e R\$ 19.570.173,58, e foram submetidas integralmente à incidência de IRPJ à alíquota de 15%, totalizando imposto líquido devido de R\$ 14.622.430,21 e multa de ofício de 75% equivalente a R\$ 10.966.822,66. As estimativas de IRPJ não pagas também equivaleram a R\$ 14.622.430,21, e as multas isoladas totalizaram R\$ 7.311.215,10, conforme e-fls. 4603. A CSLL à alíquota de 9% totalizou contribuição líquida devida de R\$ 6.150.123,83 e multa de ofício de 75% equivalente a R\$ 4.612.592,87, ao passo que as estimativas de CSLL não pagas a R\$ 6.181.269,56, e as multas isoladas totalizaram R\$ 3.090.634,78, conforme e-fls. 4603. Ou seja, distintamente da equivalência verificada no âmbito do IRPJ, parte das estimativas não recolhidas de CSLL superam a CSLL não recolhida no ajuste anual.

De toda a sorte, não há impedimento à aplicação das multas isoladas simultaneamente com a multa de ofício a partir de 2007, como claramente exposto no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.962, de lavra da ex-Conselheira Adriana Gomes Rêgo, cujas razões são aqui adotadas também para afastar as objeções à aplicação da penalidade depois do encerramento do exercício e à pretensão de aplicação do princípio da consunção:

Dito isso, tem-se que a lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real, apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou, o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais, a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução. Observe-se:

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

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, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 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 nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo 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.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; II dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração; III do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real; IV do imposto de renda pago na forma deste artigo.[...]

Há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base impositiva ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido invocam a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351, de 2007, limitou-se a esclarecer que a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora. E, ainda que se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, para essas pessoas subsistiria o fato de as duas penalidades

decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que imporá o afastamento da penalidade menos gravosa.

Ora, a vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resulta falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, esta penalidade foi prevista nos mesmos termos daquela aplicável ao tributo não recolhido no ajuste anual, ou seja, *calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*, inclusive no mesmo percentual de 75%, e passível de agravamento ou qualificação se presentes as circunstâncias indicadas naquele dispositivo legal. 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 nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

§ 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 nº 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;

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998)

[...]

A redação original do dispositivo legal resultou, assim, em punições equivalentes para a falta de recolhimento de estimativas e do ajuste anual. E, decidindo sobre este conflito, a jurisprudência administrativa posicionou-se majoritariamente contra a subsistência da multa isolada, porque calculada a partir da mesma base de cálculo punida com a multa proporcional, e ainda no mesmo percentual desta.

Frente a tais circunstâncias, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória nº 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição. Observe-se:

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.

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

As conseqüências desta alteração foram apropriadamente expostas pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.251:

Logo, tendo sido alterada a base de cálculo eleita pelo legislador para a multa isolada de totalidade ou diferença de tributo ou contribuição para

valor do pagamento mensal, não há mais qualquer vínculo, ou dependência, da multa isolada com a apuração de tributo devido.

Perfilhando o entendimento de que não se confunde a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição com o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, é vasta a jurisprudência desta CSRF, valendo mencionar dos últimos cinco anos, entre outros, os acórdãos nºs 9101-00577, de 18 de maio de 2010, 9101-00.685, de 31 de agosto de 2010, 9101-00.879, de 23 de fevereiro de 2011, nº 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, nº 9101-001.336, de 26 de abril de 2012, nº 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, nº 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e nº 9101-002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano.

Daí porque despropositada a decisão recorrida que, após reconhecer expressamente a modificação da redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 pela Lei nº 11.488, de 2007, e transcrever os mesmos dispositivos legais acima, abruptamente conclui no sentido de que (e-fls. 236):

Portanto, cabe excluir a exigência da multa de ofício isolada concomitante à multa proporcional.

Em despacho de admissibilidade de embargos de declaração por omissão, interpostos pela Fazenda Nacional contra aquela decisão, e rejeitados, foi dito o seguinte (e-fls. 247):

Por fim, reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas. Isso porque é sabido que um dos fatores que levou à mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que à época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos novamente a redação de parte [das] disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

[...].

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto à impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual.

Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir, no parágrafo § 1º, excetuou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência.

Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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:

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excluísse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto:

o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário.

A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário.

A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente³.

Diferentes, portanto, são os bens jurídicos tutelados, e limitar a penalidade àquela aplicada em razão da falta de recolhimento do ajuste anual é um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação ao qual o sujeito passivo voluntariamente se vinculou, ao optar pelas vantagens decorrentes da apuração do lucro tributável apenas ao final do ano-calendário.

E foi, justamente, a alteração legislativa acima que motivou a edição da referida Súmula CARF nº 105.

Explico.

O enunciado de súmula em referência foi aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 08 de dezembro de 2014. Antes, enunciado semelhante foi, por sucessivas vezes, rejeitado pelo Pleno da CSRF, e mesmo pela 1ª Turma da CSRF. Vejase, abaixo, os verbetes submetidos a votação de 2009 a 2014:

PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 2009⁴

[...]

ANEXO I

I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:

[...]

12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº :

Até a vigência da Medida Provisória nº 351/2007, a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência de antecipações não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado no ajuste anual.

[...]

PORTARIA Nº 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012⁵

[...]

ANEXO ÚNICO

[...]

II - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 1ª TURMA DA CSRF:

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

³ Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.

⁴ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 112, em 27 de novembro de 2009.

⁵ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 19, em 27 de novembro de 2012.

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401-00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 920-201.833, de 25/10/2011.

[...]

III - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 2ª TURMA DA CSRF:

[...]

22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401-00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/10/2011.

[...]

PORTARIA Nº18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2013⁶

[...]

ANEXO I

I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:

[...]

9ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA *Até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

Acórdãos Precedentes: 9101-001261, de 22/11/11; 9101-001203, de 22/11/11; 9101-001238, de 21/11/11; 9101-001307, de 24/04/12; 1402-001.217, de 04/10/12; 1102-00748, de 09/05/12; 1803-001263, de 10/04/12.

[...]

PORTARIA Nº 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2014⁷

[...]

ANEXO I

⁶ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 71, de 27 de novembro de 2013.

⁷ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 12, de 25 de novembro de 2014.

[...]

II - Enunciados a serem submetidos à 1ª Turma da CSRF:

[...]

13ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA 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.

[...]

É de se destacar que os enunciados assim propostos de 2009 a 2013 exsurgem da jurisprudência firme, contrária à aplicação concomitante das penalidades **antes** da alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007. **Jurisprudência esta, aliás, que motivou a alteração legislativa.**

De outro lado, a discussão acerca dos lançamentos formalizados em razão de infrações cometidas a partir do novo contexto legislativo ainda não apresentava densidade suficiente para indicar qual entendimento deveria ser sumulado.

Considerando tais circunstâncias, o Pleno da CSRF, e também a 1ª Turma da CSRF, rejeitou, por três vezes, nos anos de 2009, 2012 e 2013, o enunciado contrário à concomitância das penalidades até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007. As discussões nestas votações motivaram alterações posteriores com o objetivo de alcançar redação que fosse acolhida pela maioria qualificada, na forma regimental.

Com a rejeição do enunciado de 2009, a primeira alteração consistiu na supressão da vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, substituindo-a, como marco temporal, pela referência à data de sua publicação. Também foram separadas as hipóteses pertinentes ao IRPJ/CSLL e ao IRPF, submetendo-se à 1ª Turma e à 2ª Turma da CSRF os enunciados correspondentes. Seguindo-se nova rejeição em 2012, o enunciado de 2009 foi reiterado em 2013 e, mais uma vez, rejeitado.

Este cenário deixou patente a imprestabilidade de enunciado distinguindo as ocorrências alcançadas a partir da expressão "até a vigência da Medida Provisória nº 351", de 2007, ou até a data de sua publicação. E isto porque a partir da redação proposta havia o risco de a súmula ser invocada para declarar o cabimento da exigência concomitante das penalidades a partir das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, apesar de a jurisprudência ainda não estar consolidada neste sentido.

Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória nº 351, de 2007. Omitiu-

se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em razão da qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", e não mais no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares⁸ à parcela do litígio já pacificada.

Assim, a Súmula CARF nº 105 tem aplicação, apenas, em face de multas lançadas com fundamento na redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, tendo por referência **infrações cometidas antes da alteração** promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, publicada em 22 de janeiro de 2007, e ainda que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%, dado que tal providência não decorre de nova fundamentação do lançamento, mas sim da retroatividade benigna prevista pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

Neste sentido, vale observar que os precedentes indicados para aprovação da súmula reportam-se, todos, a **infrações cometidas antes de 2007**:

Acórdão nº 9101-001.261:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001

Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de

⁸ Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e alterado pela Portaria MF nº 586, de 2010:

[...]

Anexo II

[...]

Art. 18. Aos presidentes de Câmara incumbe, ainda:

[...]

XXI - negar, de ofício ou por proposta do relator, seguimento ao recurso que contrarie enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, em vigor, quando não houver outra matéria objeto do recurso;

[...]

Art. 53. A sessão de julgamento será pública, salvo decisão justificada da turma para exame de matéria sigilosa, facultada a presença das partes ou de seus procuradores.

[...]

§ 4º Serão julgados em sessões não presenciais os recursos em processos de valor inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) ou, independentemente do valor, forem objeto de súmula ou resolução do CARF ou de decisões do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça na sistemática dos artigos 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil.

[...]

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 2º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.

[...]

apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão nº 9101-001.203:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001

Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA.

CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.

Acórdão nº 9101-001.238:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2001

[...]

MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.

Acórdão nº 9101-001.307:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

[...]

MULTA ISOLADA APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem

jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão nº 1402-001.217:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO.

INAPLICABILIDADE. *É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base).*

[...]

Acórdão nº 1102-000.748:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa:

[...]

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

Devem ser exoneradas as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, uma vez que, cumulativamente foram exigidos os tributos com multa de ofício, e a base de cálculo das multas isoladas está inserida na base de cálculo das multas de ofício, sendo descabido, nesse caso, o lançamento concomitante de ambas.

[...]

Acórdão nº 1803-001.263:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2002

[...]

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA *Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano.*

Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Frente a tais circunstâncias, ainda que precedentes da súmula veiculem fundamentos autorizadores do cancelamento de exigências formalizadas a partir da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, não são eles, propriamente, que vinculam o julgador administrativo, mas sim o enunciado da súmula, no qual está sintetizada a questão pacificada.

Digo isso porque esses precedentes têm sido utilizados para se tentar aplicar outra tese no sentido de afastar a multa, qual seja a do princípio da consunção. Ora se o princípio da consunção fosse fundamento suficiente para inexigibilidade concomitante das multas em debate, o enunciado seria genérico, sem qualquer referência ao fundamento legal dos lançamentos alcançados. A citação expressa do texto legal presta-se a firmar esta circunstância como razão de decidir relevante extraída dos paradigmas, cuja presença é essencial para aplicação das conseqüências do entendimento sumulado.

Há quem argumente que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Sustentam os adeptos dessa tese que o não recolhimento da estimativa mensal seria etapa preparatória da infração cometida no ajuste anual e, em tais circunstâncias o princípio da consunção autorizaria a subsistência, apenas, da penalidade aplicada sobre o tributo devido ao final do ano-calendário, prestigiando o bem jurídico mais relevante, no caso, a arrecadação tributária, em confronto com a antecipação de fluxo de caixa assegurada pelas estimativas. Ademais, como a base fática para imposição das penalidades seria a mesma, a exigência concomitante das multas representaria *bis in idem*, até porque, embora a lei tenha previsto ambas penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN.

Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do acórdão nº 9101-001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

[...]

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa.

Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:

“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.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em obrigação principal. Vale destacar que, mesmo ocorrendo tal conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.

Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo.

Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:

“As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo-constitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”.

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção”. (in “O Princípio da

Proporcionalidade e o Direito Tributário”, ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSLL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO.

ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. “É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96” (AgRg no REsp 694278RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido.”

(Recurso Especial 529570 / SC Relator Ministro João Otávio de Noronha Segunda Turma Data do Julgamento 19/09/2006 DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento

dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 Relator Ministro Humberto Martins Segunda Turma DJ 17.08.2006 p. 341)

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo.

Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de “pagamento de tributo”, dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos⁹ e exigidas de forma isolada.

⁹ Lei nº 10.426, de 2002: Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

Sob esta ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, §2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos.

Veja-se, aliás, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acima citadas expressamente reconhecem este ônus como decorrente de uma opção, e distinguem a antecipação do pagamento do pagamento em si, isto para negar a aplicação de juros a partir de seu recolhimento no confronto com o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário.

É certo que a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já consolidou seu entendimento contrariamente à aplicação concomitante das penalidades em razão do princípio da consunção, conforme evidencia a ementa de julgado recente proferido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS:

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES.

1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015).

2. Agravo Regimental não provido.

Todavia, referidos julgados não são de observância obrigatória na forma do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Além disso, a interpretação de que a falta de recolhimento da antecipação mensal é infração abrangida pela falta de recolhimento do ajuste anual, sob o pressuposto da existência de dependência entre elas, sendo a primeira infração preparatória da segunda, desconsidera o prejuízo experimentado pela União com a mora subsistente em razão de o tributo devido no ajuste anual sofrer encargos somente a partir do encerramento do ano-calendário.

Favorece, assim, o sujeito passivo que se obrigou às antecipações para apurar o lucro tributável apenas ao final do ano-calendário, conferindo-lhe significativa

I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

III - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo; e (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

vantagem econômica em relação a outro sujeito passivo que, cometendo a mesma infração, mas optando pela regra geral de apuração trimestral dos lucros, suportaria, além do ônus da escrituração trimestral dos resultados, os encargos pela falta de recolhimento do tributo calculados desde o encerramento do período trimestral.

Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do acórdão nº 1302-001.823:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta¹⁰:

O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato, não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por base do processo analógico.[15 Carlos Maximiliano, Hermenêutica e aplicação do direito, p.212] Na hipótese de concurso de crimes, o legislador escolheu critérios específicos, próprios desse ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas.

¹⁰ http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2644

A 'forma de sancionar' é instituída pelo legislador, segundo critérios de conveniência/oportunidade, isto é, discricionariedade. Compete-lhe elaborar, ou não, regras a respeito da concorrência de infrações administrativas. No silêncio, ocorre cúmulo material.

Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o cúmulo material de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei nº 9.503, de 23.12.1997 (Código de Trânsito Brasileiro), segundo o qual "quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades". Igualmente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: "Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI –Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas". E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei nº 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: "As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo".[16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.]

No Direito Penal são exemplos de aplicação do princípio da consunção a absorção da tentativa pela consumação, da lesão corporal pelo homicídio e da violação de domicílio pelo furto em residência. Característica destas ocorrências é a sua previsão em normas diferentes, ou seja, a punição concebida de forma autônoma, dada a possibilidade fática de o agente ter a intenção, apenas, de cometer o crime que figura como delito-meio ou delito-fim.

Já no caso em debate, a norma tributária prevê expressamente a aplicação das duas penalidades em face da conduta de sujeito passivo que motive lançamento de ofício, como bem observado pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no já citado voto condutor do acórdão nº 9101-002.251:

[...]

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse "mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996".

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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:

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação alterada não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. Ademais, quando o legislador estipula na alínea “b” do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, 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, claramente afirma a aplicação da penalidade **mesmo se** apurado lucro tributável e, por conseqüência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de *bis in idem* sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do

recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário.

A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de *bis in idem*.

Neste sentido, aliás, são as considerações do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação.

Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

[...]

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos de que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes

peças físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ-estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá, caso não demande a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por lançamento de ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor¹¹. Se o recolhimento não for promovido depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

Imprópria, portanto, a ampliação do conteúdo expresso no enunciado da súmula **a partir do que consignado no voto condutor de alguns dos paradigmas.**

É importante repisar, assim, que as decisões acerca das infrações cometidas depois das **alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não devem observância à Súmula CARF nº 105** e os Conselheiros têm plena liberdade de convicção.

Somente a essência extraída dos paradigmas, integrada ao enunciado no caso, mediante expressa referência ao fundamento legal aplicável antes da edição da Medida Provisória nº 351, de 2007 (art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996)

¹¹ Lei nº 9.430, de 1996, art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

, representa o entendimento acolhido pela 1ª Turma da CSRF a ser observado, obrigatoriamente, pelos integrantes da 1ª Seção de Julgamento. Nada além disso.

De outro lado, releva ainda destacar que a aprovação de um enunciado não impõe ao julgador a sua aplicação cega. As circunstâncias do caso concreto devem ser analisadas e, caso identificado algum aspecto antes desconsiderado, é possível afastar a aplicação da súmula.

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CARF nº 105 é omissivo acerca de outro ponto que permite interpretação favorável à manutenção parcial de exigências formalizadas ainda que com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996.

Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 1302-001.753:

A multa isolada teve em conta falta de recolhimento de estimativa de CSLL no valor de R\$ 94.130,67, ao passo que a multa de ofício foi aplicada sobre a CSLL apurada no ajuste anual no valor de R\$ 31.595,78. Discute-se, no caso, a aplicação da Súmula CARF nº 105 de seguinte teor: 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.

Os períodos de apuração autuados estariam alcançados pelo dispositivo legal apontado na Súmula CARF nº 105. Todavia, como evidenciam as bases de cálculo das penalidades, a concomitância se verificou apenas sobre parte da multa isolada exigida por falta de recolhimento da estimativa de CSLL devida em dezembro/2002. Importa, assim, avaliar se o entendimento sumulado determinaria a exoneração de toda a multa isolada aqui aplicada.

*A referência à exigência **ao mesmo tempo** das duas penalidades não possui uma única interpretação. É possível concluir, a partir do disposto, que não subsiste a multa isolada aplicada no mesmo lançamento em que formalizada a exigência do ajuste anual com acréscimo da multa de ofício proporcional, ou então que a multa isolada deve ser exonerada quando exigida em face de antecipação contida no ajuste anual que ensejou a exigência do principal e correspondente multa de ofício. Além disso, pode-se interpretar que deve subsistir apenas uma penalidade quando a causa de sua aplicação é a mesma.*

Os precedentes que orientaram a edição da Súmula CARF nº 105 auxiliam nesta interpretação. São eles:

[...]

Observa-se nas ementas dos Acórdãos nº 9101-001.261, 9101-001.307 e 1803-001.263 a abordagem genérica da infração de falta de recolhimento de estimativas como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, e que por esta razão é absorvida pela segunda infração, devendo subsistir apenas a punição aplicada sobre esta. Sob esta vertente interpretativa, qualquer multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativas sucumbiria frente à exigência do ajuste anual com acréscimo de multa de ofício.

Porém, os Acórdãos nº 9101-001.203 e 9101-001.238, reportam-se à identidade entre a infração que, constatada pela Fiscalização, enseja a apuração da falta de recolhimento de estimativas e da falta de recolhimento do ajuste anual, assim como os Acórdãos nº 1402-001.217 e 1102-000.748 fazem referência a aplicação de penalidades sobre a mesma base, ou ao fato de a base de cálculo das multas isoladas estar contida na base de cálculo da multa de ofício. Tais referências permitem concluir que, para identificação da concomitância, deve ser avaliada a causa da aplicação da penalidade ou, ao menos, o seu reflexo na apuração do ajuste anual e nas bases estimativas.

A adoção de tais referenciais para edição da Súmula CARF nº 105 evidencia que não se pretendeu atribuir um conteúdo único à concomitância, permitindo-se a livre interpretação acerca de seu alcance.

Considerando que, no presente caso, as infrações foram apuradas de forma independente estimativa não recolhida em razão de seu parcelamento parcial e ajuste anual não recolhido em razão da compensação de bases negativas acima do limite legal e assim resultaram em distintas bases para aplicação das penalidades, é válido concluir que não há concomitância em relação à multa isolada aplicada sobre a parcela de R\$ 62.534,89 (= R\$ 94.130,67 R\$ 31.595,78), correspondente à estimativa de CSLL em dezembro/2002 que excede a falta de recolhimento apurada no ajuste anual.

Divergência neste sentido, aliás, já estava consubstanciada antes da aprovação da súmula, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 120100.235, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

[...]

O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso.

Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.

Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 – R\$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.

Abaixo, segue a discriminação dos valores:

Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79

Estimativa remanescente (R\$ 3.826.453,79 x 25%): R\$ 956.613,45

Multa isolada mantida (R\$ 956.613,45 x 50%): R\$ 478.306,72

Multa isolada excluída (R\$ 1.109.844,27 – R\$ 478.306,72: R\$ 631.537,55
[...]

A observância do entendimento sumulado, portanto, pressupõe a identificação dos requisitos expressos no enunciado e a análise das circunstâncias do caso concreto, a fim de conferir eficácia à súmula, mas não aplica-la a casos distintos. Assim, a referência expressa ao fundamento legal das exigências às quais se aplica o entendimento sumulado limita a sua abrangência, mas a adoção de expressões cujo significado não pode ser identificado a partir dos paradigmas da súmula confere liberdade interpretativa ao julgador.

Como antes referido, no presente processo a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais foi exigida para fatos ocorridos após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Sendo assim e diante do todo o exposto, não só não há falar na aplicação ao caso da Súmula CARF nº 105, como não se pode cogitar da impossibilidade de lançamento da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas após o encerramento do ano-calendário.

Como se viu, a multa de 50% prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 e calculada sobre o pagamento mensal de antecipação de IRPJ e CSLL que deixe de ser efetuado penaliza o descumprimento do dever de antecipar o recolhimento de tais tributos e independe do resultado apurado ao final do ano-calendário e da eventual aplicação de multa de ofício.

Nessa condição, a multa isolada é devida ainda que se apure prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, conforme estabelece a alínea "b" do referido inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo que não haveria sentido em comando nesse sentido caso não se pudesse aplicar a multa após o encerramento do ano-calendário, eis que antes de encerrado o ano sequer pode se determinar se houve ou não prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

No mesmo sentido do entendimento aqui manifestado citam-se os seguintes acórdãos desta 1ª Turma da CSRF: 9101-002.414 (de 17/08/2016), 9101-002.438 (de 20/09/2016) e 9101-002.510 (de 12/12/2016).

É de se negar, portanto, provimento ao recurso da Contribuinte, mantendo-se o lançamento de multa isolada por falta de recolhimento das estimativas.

Especificamente acerca do princípio da consunção, vale o acréscimo das razões de decidir adotadas pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto e expostas, dentre outros, no voto condutor do Acórdão nº 9101-006.056¹²:

A alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 buscou adequar o dispositivo face à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do entendimento do então Conselheiro e Presidente de Câmara José Clóvis Alves, o qual atacava a redação do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/96 ("*Nos casos*

¹² Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição..."), e divisava *bis in idem*, entendendo que a "mesma" multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520).

Na nova redação do citado artigo, o *caput* não mais faz referência à diferença de tributo ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas...*"), sendo tal expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a diferença de tributo lançado de ofício. A multa isolada ora é tratada em dispositivo específico (inciso II), que estabelece percentual distinto do da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

[...]

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.”

Desse modo, após o advento da MP nº 351/2007, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratarem de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

Em complemento, e em especial em relação à suposta aplicação do princípio da consunção, transcrevo o entendimento firmado pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto em seus votos sobre o tema em debate:

“Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, *o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave*.¹³

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

¹³ RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>>. Acesso em: 6 dez. 2010.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe *crime progressivo* quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*.¹⁴ (destaques acrescidos).

Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.”

Nestes termos, ainda que as infrações cometidas repercutam na apuração da estimativa mensal e do ajuste anual, diferentes são as condutas punidas: o dever de antecipar e o dever de recolher o tributo devido ao final do ano-calendário. As alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, por sua vez, não excetuaram a aplicação simultânea das penalidades, justamente porque diferentes são as condutas reprimidas, o mesmo se verificando na Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997, replicado atualmente na Instrução Normativa RFB nº 1700, de 2017, que em seu art. 52 prevê a imposição, apenas, da multa isolada durante o ano-calendário, enquanto não ocorrido o fato gerador que somente se completará ao seu final, restando a possibilidade de aplicação concomitante com a multa de ofício, depois do encerramento do ano-calendário, reconhecida expressamente em seu art. 53. Veja-se:

Art. 52. Verificada, durante o ano-calendário em curso, a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, o lançamento de ofício restringir-se-á à multa isolada sobre os valores não recolhidos.

¹⁴ Idem, Idem

§ 1º A multa de que trata o caput será de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado.

§ 2º As infrações relativas às regras de determinação do lucro real ou do resultado ajustado, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do IRPJ ou da CSLL a pagar em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de ofício sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.

§ 3º Na falta de atendimento à intimação de que trata o § 1º do art. 51, no prazo nela consignado, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil procederá à aplicação da multa de que trata o caput sobre o valor apurado com base nas regras previstas nos arts. 32 a 41, ressalvado o disposto no § 2º do art. 51.

§ 4º A não escrituração do livro Diário ou do Livro de que trata o caput do art. 310 até a data fixada para pagamento do IRPJ e da CSLL do respectivo mês, implicará desconsideração do balanço ou balancete para efeito da suspensão ou redução de que trata o art. 47 e a aplicação do disposto no § 2º deste artigo.

§ 5º Na verificação relativa ao ano-calendário em curso o livro Diário e o Livro de que se refere o § 4º serão exigidos mediante intimação específica, emitida pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Art. 53. Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente; e

II - o IRPJ ou a CSLL devido com base no lucro real ou no resultado ajustado apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do tributo.

Observe-se, também, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema haviam sido editadas, apenas, no âmbito da 2ª Turma, sendo o acórdão mais recente o exarado nos autos do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.603.525/RJ, proferido em 23/11/2020¹⁵ e assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

I - Na origem, trata-se de ação objetivando a anulação de três lançamentos tributários, em virtude da existência de excesso do montante cobrado.

II - Após sentença que julgou parcialmente procedente o pleito elaborado na exordial, foram interpostas apelações pelo contribuinte e pela Fazenda Nacional, recursos que tiveram, respectivamente, seu provimento parcialmente concedido e negado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, ficando consignado o entendimento de que é ilegal a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada, previstas no art. 44 da Lei n. 9.430/1996.

¹⁵ Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator Francisco Falcão.

III - Conquanto a parte insista que a única hipótese em que se poderá cobrar a multa isolada é se não for possível cobrar a multa de ofício, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica ao afirmar que é ilegal a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/1996. Nesse sentido: REsp 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17/3/2015, DJe 24/3/2015 e AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17/9/2015, DJe 28/9/2015.

IV - Agravo interno improvido.

Recentemente, porém, noticiou-se que as duas turmas do Superior Tribunal de Justiça teriam se alinhado sob este entendimento, nos termos dos julgados proferidos à unanimidade no REsp nº 2.104.963/RJ¹⁶, de 05/12/2023, e no REsp nº 1.708.819/RS¹⁷, de 07/11/2023.

Primeiramente cabe observar que o REsp nº 2.104.963/RJ não teve em conta exigência cumulada de multa proporcional com multa de ofício isolada por falta de recolhimento de estimativas. A cumulação da multa proporcional, no caso, se deu com multa de ofício aplicada por inobservância do dever de manter arquivos magnéticos, como registrado no voto condutor do acórdão de 05/12/2023:

Em suma, ao se examinar a pretensão fazendária posta neste apelo especial, verificar-se-á que a discussão nestes autos em epígrafe, defende a exigência concomitante e cumulada das multas tributárias impostas à contribuinte, seja em face da exigibilidade da infração fiscal imposta de ofício, pelo descumprimento de obrigação tributária acessória, seja pela multa fiscal impingida em razão da inobservância da obrigação tributária concernente ao dever da contribuinte de entregar corretamente a autoridade fiscal, os arquivos digitais com registros contábeis, nos termos do artigo 12, inciso III, da Lei 8.212/1991.

De toda a sorte, como antes registrado, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já vinha se manifestando contrariamente à cumulação da multa de ofício proporcional com a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas. Apenas que tal julgado, de 2020, contou com a participação de Ministros que não mais integram a Segunda Turma.

Com respeito ao julgado proferido no REsp nº 1.708.819/RS, releva notar que a unanimidade foi extraída sem a participação do Ministro Benedito Gonçalves, ausente justificadamente. Ainda, embora os fundamentos da decisão em questão tratem dos dispositivos legais que autorizam a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas concomitantemente com a multa proporcional, nas duas passagens do voto que referem o caso em discussão, vê-se que o questionamento era dirigido a penalidades no âmbito aduaneiro:

¹⁶ A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Afrânio Vilela, Francisco Falcão e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator Mauro Campbell Marques.

¹⁷ Os Srs. Ministros Regina Helena Costa, Gurgel de Faria e Paulo Sérgio Domingues (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator Sérgio Kukina. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Benedito Gonçalves.

O magistrado a quo denegou a ordem, decidum este mantido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por fundamentos que podem ser resumidos nos seguintes termos: (I) constituem multas isoladas aquelas aplicadas pela Administração Aduaneira em decorrência de infração administrativa ao controle das importações; (II) a multa isolada pela incorreta classificação da mercadoria importada tem natureza diversa da multa de ofício. Esta última objetiva penalizar o contribuinte que deixa de recolher os tributos de forma voluntária e sua aplicação não implica ilegalidade, podendo, inclusive, incidir de forma cumulativa; e (III) a concessão de parcelamento é atividade discricionária da administração tributária, devendo o optante submeter-se às suas regras especiais e condições bem como aos seus requisitos.

[...]

Na espécie, entendeu o acórdão recorrido pela possibilidade de cumulação das multas, nos seguintes termos (fls. 620/621):

Como se vê, pretende a impetrante o reconhecimento de que as multas administrativas aplicadas constituem multa de ofício, para fins de gozo dos benefícios previstos na Lei 11.941 de 2009, que estabelece regime de parcelamento de débitos tributários. Com efeito, cabe observar que a multa de ofício objetiva penalizar o contribuinte que deixa de recolher os tributos de forma voluntária e, com isso, obriga o Fisco, mediante complexo procedimento de fiscalização, a verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido. Todavia, a multa aqui analisada decorre da infração administrativa ao controle das importações, sendo irrelevante que tenha havido ou não o pagamento dos tributos incidentes na importação. É certo, pois, que se trata de multa isolada, e não de multa de ofício. No que se refere à alegação de impossibilidade de cumulação da multa isolada e de ofício, melhor sorte não assiste à impetrante. Conforme esclareceu o juiz da causa, 'a multa isolada pela incorreta classificação da mercadoria importada - caso dos autos - tem expressa permissão para ser aplicada cumulativamente com outras penalidades administrativas, conforme disposto no § 2º do art. 84 da Medida Provisória 2.158-35/2001.

[...]

Estes descompassos, somados ao fato de que ainda não se verificou o trânsito em julgado das referidas decisões, assim como não há notícia se houve interposição de recurso extraordinário nos correspondentes autos, impedem qualquer cogitação de mudança do entendimento até então afirmado por esta Conselheira.

Cabe esclarecer, por fim, que a Súmula CARF nº 82 confirma a presente exigência. Isto porque o entendimento consolidado de que *após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas* decorre, justamente, da previsão legal de aplicação da multa de ofício isolada quando constatada tal infração. Ou seja, encerrado o ano-calendário, descabe exigir as estimativas não recolhidas, vez que já evidenciada a apuração final do tributo passível de lançamento se não recolhido e/ou declarado. Contudo, a lei não deixa impune o descumprimento da obrigação de antecipar os recolhimentos decorrentes da opção pela apuração do lucro real, estipulando desde a redação

original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa por falta de recolhimento das estimativas, assim formalizada sem o acompanhamento do principal das estimativas não recolhidas que passarão, antes, pelo filtro da apuração ao final do ano-calendário.

Por tais razões, portanto, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Conclusão

O presente voto, assim, é por CONHECER dos recursos especiais da PGFN e da Contribuinte e, no mérito, DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN e NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Luis Henrique Marotti Toselli**, Redator Designado.

Com a devida vênia ao voto da relatora, ousa dela discordar em relação ao Recurso Especial da PGFN na única matéria conhecida, qual seja, “**possibilidade de cobrança concomitante das multas isolada e de ofício em relação aos anos-calendários 2007 e posteriores**”.

A discussão sobre a legitimidade ou não da cobrança cumulativa de multa isolada e multa de ofício não é recente, mas é tema que ainda possui celeuma.

Com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado 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.*”

Na prática, a Súmula aplica-se indubitavelmente para os fatos compreendidos até dezembro/2006.

Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial, na linha do que argumenta a Recorrente, que sustenta que, após a nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007 (conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007) ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria mais espaço para interpretação diversa daquela que conclui pela possibilidade jurídica da exigência de multa isolada sobre estimativas mensais não recolhidas, mesmo nos casos em que também houver sido formulada exigência de multa de ofício em razão da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no final do mesmo ano de apuração.

Por essa linha de pensamento, o Legislador teria prescrito sanções autônomas e inconfundíveis, autorizando ao fisco, na hipótese do contribuinte deixar de recolher estimativas mensais de IRPJ e CSLL, inclusive aquelas apuradas de ofício e, paralelamente, não recolher integralmente estes mesmos tributos no final do período de apuração, aplicar as duas sanções concomitantemente (multa de ofício sobre o IRPJ/CSLL devidos e não recolhidos + multa isolada sobre as estimativas “em aberto”).

Vejam, então, o que dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007):

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.

Da leitura desses dispositivos, verifica-se que a *multa de ofício de 75%* prevista no inciso I é aplicável nos casos de falta de pagamento de imposto ou contribuição, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Já a *multa isolada de 50%*, prevista no inciso II, deve incidir sobre o valor das estimativas mensais não recolhidas, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física e 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.

Nesse contexto, não se pode perder de vista que as estimativas são meras antecipações do tributo devido, não figurando, portanto, como tributos autônomos. A propósito, dispõe a Súmula CARF 82 que “*após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas*”.

Também não nega-se que o não recolhimento das estimativas e o não recolhimento do tributo efetivamente devido são infrações distintas, como foi reconhecido pela própria lei nos incisos I e II acima transcritos. Todavia, e este é o ponto central para a discussão, quando ambas as

obrigações não foram cumpridas pelo contribuinte, o princípio da absorção ou consunção impõe que a infração pelo inadimplemento do tributo devido prevaleça, afinal o dever de antecipar o pagamento por meio de estimativas configura etapa preparatória para o dever de recolher o tributo efetivamente devido, este sim o bem jurídico tutelado pela norma.

Adotando, então, uma interpretação histórica e sistemática dos referidos dispositivos legais e Súmulas, verifico que a alteração legislativa mencionada não possui qualquer efeito quanto à aplicação da Súmula CARF nº 105 para fatos geradores posteriores a 2007.

Isso porque a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa (antecipação do tributo devido) não recolhida. Admitir o contrário permitiria punir o contribuinte em duplicidade, em clara afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade.

Nesse sentido já se manifestou o E. Superior Tribunal de Justiça, destacando-se, por exemplo, a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Ministro Humberto Martins¹⁸, da 2ª Turma desse E. Tribunal:

Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações a pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, “a” e “b”, em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali decritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas “multas isoladas”, portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

¹⁸ Resp 1.496.354-PR. Dje 24/03/2015.

Esse posicionamento, diga-se, foi ratificado em outros julgados, conforme atesta, também de forma exemplificativa, a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. [...]. CUMULAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO E ISOLADA. IMPOSSIBILIDADE.

[...]

2. Nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, seria cabível a multa de ofício ou no percentual de 75% (inciso I), ou aumentada de metade (parágrafo 2º), não se cogitando da sua cumulação.” (Resp 1.567.289-RS. Dje 27/05/2016).

E mais recentemente, em Sessão de 1º de setembro de 2020, esta C. Turma, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em julgamento do qual o presente Relator participou, afastou a concomitância das multas de ofício e isolada para fatos geradores posteriores a 2007.

Do voto vencedor do Acórdão nº 9101-005.080, do I. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, e do qual acompanhei, extrai-se que:

[...]

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para mudar a *geografia* das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e *deslocou* o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulativo do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da *coexistência* de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inoccorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF nº 105):

[...]

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (destacamos)

Como se observa, o efetivo cerne decisório foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.

Ao passo que as estimativas representam um simples *adiantamento* de tributo que tem seu *fato gerador* ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa *antecipação* mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra¹⁹.

Frise-se que, *per si*, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva *cumulação*, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada *consequência*, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que reconhecimento de situação *antijurídica* não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da *consunção*, para fazer cessar o *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos *fato geradores* colhidos no lançamento de ofício.

[...]

Digna de nota, também, é a declaração de voto constante desse mesmo Acórdão, da I. Conselheira Livia De Carli Germano, da qual transcrevo o seguinte trecho:

[...]

¹⁹ Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462.

Isso porque, de novo, é essencial destacar que, nos presentes autos, não estamos tratando do principal de tributo, mas da **pena** prevista para a conduta consistente em agir em desconformidade com o que prevê a legislação fiscal (dever de adiantar estimativas mensais).

Neste sentido, a análise dos acórdãos precedentes que orientaram a edição de tal enunciado sumular esclarece que o que não pode ser exigido é apenas o principal da estimativa, visto que este está contido no ajuste apurado ao final do ano-calendário. Não obstante, a pena prevista para o descumprimento do dever de recolher a estimativa permanece - e, até por isso, é denominada “multa isolada”: porque cobrada independentemente da exigibilidade da sua base de cálculo (a própria estimativa devida).

De fato, parece que só faz sentido se falar em exigência *isolada* de multa quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário, caberia à fiscalização exigir a própria estimativa devida, acrescida de multa e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa (ou seja, a cobrança “isolada”) quando detectada a falta de recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.

A título ilustrativo, destaco a argumentação constante de trecho do voto condutor do acórdão 101-96.353, de 17/10/2007, que é um dos que orientaram a edição do enunciado da Súmula CARF 82:

[...]

A ação do Fisco, após o encerramento do ano-calendário, não pode exigir estimativas não recolhidas, uma vez que o valor não pago durante o período-base está contido no saldo apurado no ajuste efetuado por ocasião do balanço.

Na prática, a aplicação da multa isolada desonera a empresa da obrigação de recolher as estimativas que serviram de base para o cálculo da multa. O imposto e a contribuição não recolhidos serão apurados na declaração de ajuste, se devidos.

[...]

Portanto, compreendo que os argumentos acima não são suficientes para levar ao cancelamento da exigência de multas isoladas.

Não obstante, -- **e aqui reside especificamente o ponto em que, com o devido respeito, discordo do voto da i. Relatora** -- compreendo que a cobrança de multa isolada não pode prevalecer se e quando tenha sido aplicada a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor tal como apurado no ajuste anual.

Não nego que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida *versus* valor do ajuste anual devido), assim como não nego que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual).

Ocorre que, sempre que a falta de recolhimento da estimativa refletir no valor do ajuste anual devido e este não for recolhido, ensejando a aplicação da multa de ofício, teremos uma dupla repercussão da primeira infração, já que esta ensejará, ao mesmo tempo, a exigência da multa isolada e da multa de ofício.

Aqui, sim, é relevante o fato de a estimativa ser mera antecipação do tributo devido no ajuste anual, sendo de se ressaltar a impossibilidade de se punir, **ao mesmo tempo, uma conduta ilícita e seu meio de execução.**

Neste sentido, havendo aplicação de multa de ofício pela ausência de recolhimento do ajuste anual, há que se considerar a multa isolada inexigível, eis que absorvida por esta. E isso não porque se trate da mesma pena (porque não é), mas simplesmente porque, quando uma conduta punível é etapa preparatória para outra, também punível, pune-se apenas o ilícito-fim, que absorve o outro.

Dito de outra forma, não se nega que, no caso, é impróprio falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais, e a hipótese de incidência da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período. Não obstante, porque uma das condutas funciona como etapa preparatória para a outra, em matéria de penalidades deve-se aplicar o princípio da absorção ou consunção.

A matéria é pacífica na doutrina penal, sendo certo, por exemplo, que um indivíduo que falsifica identidade para praticar estelionato apenas responderá pelo crime de estelionato, e não pelo crime de falsificação de documento – tal entendimento está, inclusive, pacificado na Súmula 17 do Superior Tribunal de Justiça: “*Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido*”. E isso é assim não porque as condutas se confundam (já que uma coisa é falsificar documento e outra é praticar estelionato), sendo certo também que as penas previstas são diversas e visam a proteger diferentes bens jurídicos, mas simplesmente porque, quando uma conduta for etapa preparatória para a outra, a sua punição é absorvida pela punição da conduta-fim.

Segundo Rogério Grecco, mostra-se cabível falar em princípio da consunção nas seguintes hipóteses: i) quando um crime é meio necessário, fase de preparação ou de execução de outro crime; ii) nos casos de antefato ou pós-fato impunível (Manual de Direito Penal. Parte 16ª ed. São Paulo: Atlas, p.121). Compreendo que o caso das estimativas que repercutem no valor devido no ajuste anual encaixa-se perfeitamente na primeira hipótese.

Neste tema, elucidativo o trecho do voto do então conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima no acórdão CSRF/0105.838, e 15 de abril de 2008 (o qual é citado nos votos condutores dos acórdãos 9101001.307 e 9101001.261, que, por sua vez, são precedentes que inspiraram a edição da Súmula CARF n. 105):

[...]

Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada

pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam "princípio da consunção".

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: "pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave..." E prossegue "no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave".

Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. Cobrase apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.

Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades — de mora e de ofício — na mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.

[...]

É por isso que, mesmo após a alteração da Lei 9.430/1966, promovida pela Lei 11.488/2007, compreendo que prevalece, em caso de dupla penalização, as razões de decidir (*ratio decidendi*) que orientaram o enunciado da Súmula CARF n. 105, que diz:

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.

Em síntese, portanto, compreendo que as multas isoladas aplicadas em razão da ausência de recolhimento de estimativas mensais não podem ser cobradas cumulativamente com a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor apurado no ajuste anual do mesmo ano calendário, eis que, embora se trate de penalidades por condutas distintas (e que visam a proteger bens jurídicos diversos, como acima abordado), estamos na esfera de aplicação de penalidades e, aqui, pelo princípio da consunção, quando uma infração (no caso, a ausência de recolhimento de estimativas) é meio de execução de outra conduta ilícita (no caso, a ausência de recolhimento do valor devido no ajuste anual do mesmo ano-calendário), a pena pela infração-meio é absorvida pela pena aplicável à infração-fim.

Estas são as razões pelas quais, novamente pedindo vênias à i. Relatora, orientei meu voto para cancelar as multas isoladas também quanto ao ano calendário de 2007.

Nesse sentido, e por concordar integralmente com os precedentes jurisprudenciais ora invocados, entendo que a multa isolada em questão não tem cabimento, devendo esta ser exonerada.

Conclusão

Pelo exposto, dirirjo da ilustre relatora quanto ao mérito do Recurso Especial da PGFN, e voto por negar-lhe provimento.

É como voto.

Assinado digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli