



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 16561.720006/2015-76  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-013.681 – CSRF / 3ª Turma  
**Sessão de** 15 de dezembro de 2022  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** SANOFI MEDLEY FARMACÊUTICA LTDA.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do Fato Gerador: 31/05/2010, 31/03/2011, 30/04/2011

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS/ CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO/ LEGALIDADE

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351/2007, no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso, e, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Erika Costa Camargos Autran e Ana Cecilia Lustosa da Cruz, que votaram por negar provimento. O Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco manifestou a intenção de apresentar declaração de voto. O Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco atuou em substituição à Conselheira Tatiana Midori Migiyama, que declarou suspeição. Manifestou interesse de fazer declaração de voto o Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Entretanto, findo o prazo regimental, o mesmo não apresentou a declaração de voto, a qual deve ser tida como não formulada, nos termos do § 7º, do art. 63, do Anexo II, da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

*(Assinado digitalmente)*

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

*(Assinado digitalmente)*

Jorge Olmiro Lock Freire – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (suplente convocado), Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen, Vinicius Guimaraes, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Liziane Angelotti Meira, Ana Cecilia Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira.

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria (fls. 2832/2853), em face do Acórdão 1401-002.077 (fls. 2788/2830), de 19/09/2017, admitido pelo despacho de fls. 2857/2862 quanto à concomitância matéria multa isolada por falta de pagamento de estimativa da CSLL e multa de ofício (**“Multa isolada e multa de ofício: absorção ou consunção”**). A ementa do recorrido, no ponto processado, tem a seguinte dicção:

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ABSORÇÃO OU CONSUNÇÃO. A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Tratando-se de mesmo tributo, esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

Ao recurso especial do contribuinte não foi dado seguimento, sendo o despacho vestibular mantido ante a rejeição de seu agravo (fls. 3243/3265).

Em contrarrazões (fls. 3126/3138), pugna o contribuinte, em preliminar, pelo não conhecimento do apelo fazendário por entender não restar demonstrada a similitude fática entre o recorrido e o paragonado e, mesmo que os fatos fossem semelhantes, alega “não haver divergência entre as conclusões do recorrido e os acórdão paradigma”. No mérito, se conhecido o recurso, requer que seja negado provimento ao mesmo.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire - Relator

### CONHECIMENTO

Conheço do recurso nos termos em que admitido.

A motivação do recorrido em afastar a multa por falta de recolhimento de estimativa da CSLL nos 3 meses relatados, que afastou às explícitas a Súmula CARF nº 105, foi, em síntese, a seguinte:

...

...a multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor; não obstante, pelo princípio da absorção ou consunção, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na exata medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo, já que esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

Ou seja, em que pese reconhecer que a Lei 11.488/2007 vigia em relação ao período objeto do lançamento, afastou sua vigência ante o princípio da consunção. De sua feita, o aresto paradigma 1202-000.964, foi assim ementado no ponto em discussão:

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A incidência de multa isolada aplicável na hipótese de falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL não elide a aplicação concomitante de multa de ofício calculada sobre diferenças do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, por observarem previsões legais específicas.

De seu turno, o outro paragonado, 1302-001.080, assim dispôs em sua ementa acerca da *quaestio*:

MULTA ISOLADA.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional. O legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada e que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário.

Assim, enquanto a Câmara *a quo* entende que não pode ser exigida a multa por lançamento de ofício e a multa isolada concomitantemente, por força do princípio da consunção, a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF (Acórdão nº 1202-000.964 de 10/04/2013) e a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF (Acórdão nº 1302-001.080 de 07/05/2013) julgaram que ambas as multas podem ser exigidas simultaneamente, sem ofensa a qualquer dispositivo do Código Tributário Nacional, por se tratar de hipóteses legais distintas.

Com efeito, constata-se interpretação divergente da legislação tributária, **em especial quanto ao artigo 44, II, “b” da Lei 9.430/97, na redação dada pela Lei 11.488/2007.**

Assim, estando devidamente prequestionada a matéria, e demonstrada a divergência jurisprudencial entre Câmaras do CARF, entendo presentes os requisitos de admissibilidade do presente recurso, pelo que o conheço.

## MÉRITO

A matéria de fundo já foi objeto de reiterados julgamento por esta C. Turma. E sempre, por maioria, temos firmado o entendimento que a partir da vigência da Lei 11.488/2007, perfeitamente cabível a cumulatividade das multas, uma vez que as mesmas tutelam diferentes bens jurídicos, o que, *de per se*, já afasta o princípio da consunção. Portanto, cabível a multa por falta de estimativa mesmo quando ao final do ano-calendário haja, inclusive, prejuízo fiscal.

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).

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

A conduta reprimida 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.

Portanto, rechaça-se a aplicação do princípio da consunção por não se aplicar ao caso em comento, onde estamos diante de duas normas penais tributárias distintas em relação a dois fatos jurídicos que não se imiscuem. Assim, não há que se falar em “penalidade meio” para execução de penalidade fim.

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 consequência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

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. Veja-se o art. 2º da Lei 9.430/96:

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.

Com efeito, segundo texto vazado 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%.

A sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resultam 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.

Assim, a exigência de multa isolada pela falta ou insuficiência de recolhimentos estimados visa punir a conduta do contribuinte que abandona a regra geral de tributação, **que é o lucro real trimestral**, sem cumprir o requisito para o ingresso na sistemática das estimativas mensais antecipatórias dever instrumental, e pode ser exigida, sim, mesmo que encerrado o ano-calendário, porque pune-se a conduta de não recolhimento de uma obrigação tributária.

Ora, evidente que a multa isolada pode ser aplicada depois do encerramento do ano-calendário permanece constando na redação atual do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, no sentido do cabimento da multa *ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*. Veja-se:

Lei nº 9.430, de 1996 (redação atual):

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

(...)

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

Sem embargo, a utilização da expressão "ainda que" deixa patente o cabimento da multa isolada mesmo se houver tributo devido ao final do ano-calendário, hipótese na qual seria devida, também, a multa proporcional estipulada na nova redação do inciso I do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Nesse sentido, v.g., Acórdão da 1ª Turma da CSRF nº 9101-004.601, de 05/12/2019, e, mais recentemente, o aresto 9303-011.342, de 27/05/2021.

Dessarte, é de ser reformada a r. decisão, desta forma restabelecendo a multa por falta de recolhimento das estimativas de CSLL.

### **DISPOSITIVO**

Em face do exposto, conheço do recurso da Fazenda e o provejo nos termos postulados.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire