



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10280.722965/2009-58  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9101-003.642 – 1ª Turma  
**Sessão de** 03 de julho de 2018  
**Matéria** Multas  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Recorrida** COMPANHIA DE HABITACAO DO ESTADO DO PARÁ

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2004,2005

MULTA ISOLADA. FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENS AIS.

O não recolhimento ou o recolhimento a menor de estimativas mensais sujeita a pessoa jurídica optante pela sistemática do lucro real anual à multa de ofício isolada estabelecida no artigo 44, inciso II, “b”, da Lei nº 9.430/1996, ainda que encerrado o ano-calendário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator) e Cristiane Silva Costa, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Demetrius Nichele Macei.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto - Relator.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Redator designado

Processo nº 10280.722965/2009-58  
Acórdão n.º **9101-003.642**

**CSRF-T1**  
Fl. 435

---

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Flávio Franco Corrêa, Cristiane Silva Costa, Viviane Vidal Wagner, Luis Flávio Neto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Gerson Macedo Guerra, Demetrius Nichele Macei, Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício). Ausente, justificadamente, o conselheiro André Mendes Moura, substituído pelo conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

## Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (doravante “PFN” ou “**recorrente**”), em que é parte **COMPANHIA DE HABITACAO DO ESTADO DO PARÁ** (doravante “**contribuinte**” ou “**recorrida**”), em face do acórdão nº **1301-001.308** (doravante “**acórdão a quo**” ou “**acórdão recorrido**”), proferido pela 1ª Turma Ordinária, 3ª Câmara desta 1ª Seção (doravante “**Turma a quo**”).

O recurso especial versa sobre a aplicação da multa isolada decorrente de suposta insuficiência de recolhimento da estimativa mensal, em que a autuação fiscal ocorreu após o encerramento do respectivo ano-calendário.

A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ  
Ano-calendário: 2004, 2005  
MULTA ISOLADA. FALTA DE PAGAMENTO DA ESTIMATIVA MENSAL. DESCABIMENTO.

Entendendo-se o recolhimento de estimativas mensais - no caso das empresas tributadas com base no lucro real -, como simples antecipação do montante devido ao final do exercício, a ausência do seu recolhimento somente importa em atuação sancionável quando verificada ainda dentro do exercício correspondente. Encerrado este, deve então ser apurada a existência de lucro e/ou prejuízo, nascendo aí obrigação nova que substitui, por completo, aquela anteriormente existente. Sendo assim, após o encerramento do exercício, descabe falar em lançamento pelo não recolhimento do principal ou mesmo da apontada multa de ofício, sobretudo ante a verificação de que, naquele exercício, a contribuinte sequer apurou lucro.

A PFN interpôs recurso especial, arguindo divergência de interpretação, requerendo o restabelecimento da multa isolada (**e-fls. 400 e seg.**). O referido recurso especial foi admitido por despacho (**e-fls. 415 e seg.**).

O contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial, em que alega que o acórdão recorrido teria aplicado Súmulas do CARF, razão pela qual seria insubsistente, bem como deveria ser julgado improvido em seu mérito (**e-fls. 428 e seg.**).

Conclui-se, com isso, o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Luís Flávio Neto, Relator.

Compreendo que o despacho de admissibilidade bem analisou o cumprimento dos requisitos para a interposição do recurso especial de divergência interposto, razão pela qual não merece reparo, adotando-se neste voto os seus fundamentos.

### Conhecimento.

Em sede de contrarrazões, alega o contribuinte que o acórdão recorrido teria aplicado as Súmulas CARF n. 14 e 25, razão pela qual não poderia ser objeto de recurso especial. Não obstante, as referidas súmulas tratam da qualificação de multa de ofício em 150%, o que é matéria diversa e estranha àquela decidida no acórdão *a quo* e objeto do recurso especial interposto pela PFN.

Compreendo que o despacho de admissibilidade bem analisou o cumprimento dos requisitos para a interposição do recurso especial de divergência interposto, razão pela qual não merece reparo, adotando-se neste voto os seus fundamentos.

### Mérito.

O presente caso exige que se compreenda a hipótese de incidência da multa isolada por ausência de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSL.

Compreendo que o acórdão recorrido não merece reparos.

É importante observar o quanto disposto pela Súmula CARF n. 82: “Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSL para exigir estimativas não recolhidas.” Ocorre que a multa (acessório) segue por esse mesmo caminho do tributo (principal).

Após o fim do exercício fiscal sem o recolhimento da referida estimativa mensal, nem esta e nem a corresponde penalidade seriam cabíveis, devendo a fiscalização exigir o recolhimento do efetivo tributo (IRPJ e CSL) por ventura devido e não recolhido a seu tempo, com a multa cabível em razão desse atraso (qualificada, se for o caso). Após esse marco temporal, o bem jurídico em questão (estimativas mensais) deixa de ser exigível, bem como a corresponde penalidade que busca garantir a seu cumprimento espontâneo pelo contribuinte também não é mais exigida pelo legislador.

Assim como os respectivos tributos, as regras que impõem sanções pelo não recolhimento destes apresentam em suas hipóteses de incidência critérios materiais, espaciais e temporais. No caso da multa isolada ora em exame, o seu critério temporal está adstrito ao exercício fiscal em que uma determinada estimativa deveria ser apurada e recolhida pelo contribuinte e não o tenha sido. Apenas na hipótese da fiscalização exigir estimativas não apuradas e recolhidas no curso do exercício fiscal (até o dia 31.12) é que seria cabível a imposição da correspondente multa isolada.

Merecem destaque algumas decisões proferidas por esta CSRF, que igualmente compreenderam inaplicável aludida multa isolada após o encerramento do ano-calendário:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.

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.

(Acórdão n. 01-05.875, de 25.06.2008)

Recurso especial negado.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Período de apuração: 2001

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE

ESTIMATIVA. O artigo 44 da Lei IV 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor e estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.

(Acórdão n. 9101-000.575, de 18.05.2010)

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2004, 2005

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sobre base estimada ao longo do ano. A jurisprudência da CSRF consolidou-se no sentido de que não cabe a aplicação da multa isolada após o encerramento do período. Ante esse entendimento, não se sustenta a decisão que mantém a exigência da multa sobre o valor total das estimativas não recolhidas.

(Acórdão n. 9101-001.547, de 22.01.2013)

Processo nº 10280.722965/2009-58  
Acórdão n.º **9101-003.642**

**CSRF-T1**  
Fl. 439

---

Por todo o exposto, voto por conhecer o recurso especial interposto pela PFN e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)  
Luís Flávio Neto

## Voto Vencedor

Conselheiro Demetrius Nichele Macei - Redator designado

Com a devida vênia, ousou discordar do i. Conselheiro Relator somente no tocante à exigência de multa isolada em razão da falta de recolhimento de estimativas.

O i. Conselheiro Relator consignou em seu voto que a cobrança das estimativas, bem como a imposição da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas deve respeitar o critério temporal do exercício fiscal em que as estimativas não foram apuradas e recolhidas, ou seja, até o dia 31 de dezembro seria possível autuar o contribuinte pela ausência de recolhimento das estimativas mensais; ultrapassado tal marco temporal, a cobrança tornar-se-ia inválida, tanto do principal (tributo devido), quanto do acessório (penalidade).

Deixo consignado que, em meu ver, seja antes ou após o ano de 2007, o entendimento da Súmula CARF 105 deve prevalecer, ou seja: mesmo com a alteração legislativa perpetrada por meio da lei 11.488/2007 (abaixo detalhada)

Ocorre que na discussão do julgamento deste caso concreto, surgiu o tema da aplicação da Súmula 82, que não entendo ser aplicável, no presente caso, que se refere a proibição do lançamento de ofício de IRPJ e CSLL para exigir estimativas não recolhidas após o encerramento do ano-calendário, posto que tal súmula se destina a tolher o lançamento de ofício da estimativa em si, e não a penalidade pelo descumprimento desta obrigação, qual seja, deixar de efetuar o recolhimento mensal das estimativas.

Portanto, em virtude dessa discussão, e apenas por isso, entendi por bem me curvar ao entendimento desta Turma Superior para acolher os argumentos da PGFN.

A obrigação tributária insere-se na teoria geral das obrigações e contém seus principais elementos: Credor (Sujeito Ativo), Devedor (Sujeito Passivo), Objeto (prestação de dar - pagar tributo, fazer..., não fazer...) etc.

Ocorre que o nascimento da obrigação tributária se dá de forma distinta. Enquanto a civil nasce pela vontade das partes, a tributária é *ex lege*, nasce do fenômeno da subsunção.

Também a formalização da obrigação é diferente daquela do direito civil: enquanto uma decorre, substancialmente, do contrato a tributária decorre do lançamento.

Por fim, aproximando agora do caso concreto, também não me parece acertado comparar a obrigação acessória do direito civil à "acessória" do direito tributário. A expressão legislativa não foi a mais feliz neste caso, pois enquanto a obrigação acessória do direito privado extingue-se juntamente com a principal, o mesmo não ocorre com a tributária.

A locução do Código Tributário Nacional aclara que as obrigações principal e acessória têm fatos geradores diversos. Enquanto a primeira é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, a segunda é qualquer situação que, na forma da

legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal. Não é a toa, aliás, que a melhor doutrina ao tratar das "obrigações *accessórias*" prefere referir-se à "obrigações *instrumentais*" visto que estas tem como objetivo o controle da fiscalização quanto aos cumprimento da principal.

É bem verdade que, ao definir o sujeito passivo como contribuinte ou responsável o legislador não previu, por exemplo, as situações de mera retenção, o que causa certa confusão no aplicador da lei ao definir a sujeição passiva nos casos de ausência de retenção na fonte em nome de terceiro.

A mesma confusão se dá, no meu entendimento, na multa pela falta de recolhimento da estimativa mensal, quanto ao aspecto da mera *antecipação do tributo - IRPJ/CSSL*, que neste particular tem natureza *accessória* na sua acepção mais estrita, ou seja: o fato de não *antecipar* é que está sob discussão, posto que a obrigação de pagar será objeto de lançamento de ofício (quando o mesmo ocorra após o final do exercício) com base no ajuste anual do imposto, e não com base no valor da estimativa.

Em outras palavras: mesmo que não haja imposto a pagar relativamente ao ano calendário, o contribuinte submete-se ao regime de estimativas, que prevê sua antecipação independentemente de, no futuro, haver tributo ou saldo negativo do imposto.

Nesta medida, entendo devida a multa isolada pelo descumprimento desta obrigação de antecipação, não se confundindo com a exigência da estimativa em si que, no caso concreto, não faria sentido, posto que já encerrado o ano calendário respectivo. Obviamente que, se a estimativa em si não era devida ao tempo dos fatos, não será devida a multa, o que não me parece ser o caso.

Ademais, quando o sujeito passivo escolhe aderir ao regime das estimativas acaba indiretamente se comprometendo a auxiliar a União quanto às suas despesas incorridas no curso do exercício fiscal correspondente ao pagamento das estimativas, como apontou a PGFN, nas suas contrarrazões.

Ademais, quando o sujeito passivo escolhe aderir ao regime das estimativas acaba indiretamente se comprometendo a auxiliar a União quanto às despesas incorridas no curso do exercício fiscal correspondente ao pagamento das estimativas, como apontou a PGFN, nas suas razões.

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Procuradoria.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei