



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

Processo n° 18471.000734/2006-10
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9101-003.820 – 1ª Turma
Sessão de 2 de outubro de 2018
Matéria Multas
Recorrentes BJ SERVICES DO BRASIL LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

MULTA ISOLADA. FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSASIS.

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.

SÚMULA CARF 105. INCIDÊNCIA. PERÍODO ANTERIOR A 2007.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Recurso Especial do Contribuinte. Em relação ao mérito do Recurso Especial do Contribuinte: (i) quanto ao ano-calendário 2001, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator) e Cristiane Silva Costa; (ii) quanto ao ano-calendário 2003, por unanimidade de votos, acordam em dar-lhe provimento. Em relação ao mérito do Recurso Especial da Fazenda Nacional, quanto aos anos-calendário 2002 e 2004, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator) e Cristiane Silva Costa. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Demetrius Nichele Macei.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto - Relator.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei – Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Luis Flávio Neto, Viviane Vidal Wagner, Gerson Macedo Guerra, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Adriana Gomes Rego (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por **BJ SERVICES DO BRASIL LTDA** (doravante “**contribuinte**”) e pela Procuradoria da Fazenda Nacional (doravante “**PFN**”), em face do Acórdão nº **1401-000.804** (doravante “**acórdão a quo**” ou “**acórdão recorrido**”).

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 (2001 a 2004), bem como concomitância com multa de ofício (2003). No caso, a Turma *a quo* decidiu afastar a exigência da multa isolada para os anos de 2002 e 2004, mas manteve a exigência da multa isolada quanto aos anos 2001 e 2003.

A decisão restou assim ementada:

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. Tendo o auto de infração preenchido os requisitos legais e o processo administrativo proporcionado plenas condições à interessada de contestar o lançamento descabe a alegação de nulidade.

COMPENSAÇÃO. REQUISITOS. A compensação efetuada nos termos da IN SRF nº 21, de 1997, além de ser declarada em DCTF, deve ser também registrada na escrituração da pessoa jurídica DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. NECESSIDADE. A partir de outubro de 2002, a compensação de débitos próprios, relativos a quaisquer tributos ou contribuições com crédito relativo a tributo ou contribuição, administrados pela RFB, é efetuada mediante a apresentação da Declaração de Compensação DECADENCIA PENALIDADE MULTA ISOLADA ESTIMATIVAS NÃO PAGAS. A contagem do prazo decadencial do direito de constituir o crédito tributário relativo a penalidades, deve observar as regras contidas no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, ainda que a obrigação acessória inadimplida se refira a tributo sujeito a lançamento por homologação.

MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA –A multa isolada reporta-se ao descumprimento de fato jurídico de antecipação, o qual está relacionado ao descumprimento de obrigação principal. O tributo devido pelo contribuinte surge quando o lucro real é apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade isolada, quando se verifica existência de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL ao final do período.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. INCIDENCIA. A multa de ofício exigida por falta de pagamento dos tributos devidos na apuração anual, e a multa isolada por falta de recolhimento das antecipações mensais, calculadas sobre bases de cálculo estimadas, têm hipóteses de incidência e bases de cálculo distintas. De acordo com as expressas disposições legais, a incidência de multa isolada por falta de recolhimento das antecipações mensais, calculadas sobre bases de cálculo estimadas, é completamente autônoma em relação à obrigação tributária principal a ser constituída, ou não, no final do período. [...]

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, REJEITARAM a preliminar de nulidade, AFASTARAM a decadência da multa isolada. No mérito, por maioria de votos, DERAM provimento PARCIAL ao recurso para

cancelar as multas isoladas apenas nos anos-calendários em que houveram prejuízos fiscais na infração 3.

A PFN interpôs recurso especial, arguindo divergência de interpretação, requerendo o restabelecimento da multa isolada pela não apuração de estimativas mensais, sustentando ser indiferente o fato de o contribuinte ter apurado prejuízos ao final dos anos-calendários atinentes a 2002 e 2004 (**e-fls. 2026 e seg.**). O referido recurso especial foi admitido por despacho (**e-fls. 1983 e seg.**).

O contribuinte apresentou contrarrazões, em que requer não seja conhecido o recurso especial da procuradoria por ausência de prequestionamento da matéria combatida e, no mérito, que lhe seja negado provimento (**e-fls. 2076 e seg.; e-fls. 2209 e seg.**).

Ademais, o contribuinte opôs embargos de declaração em face de supostas omissões e contradições do acórdão recorrido (**e-fls. 2026 e seg.**). Aludidos embargos foram acolhidos parcialmente, com efeitos infringentes, “apenas para considerar na parte dispositiva o cancelamento das multas isoladas referentes ao ano calendário de 2002 e 2004, em que houve apuração de prejuízos fiscais” (**e-fls. 2102 e seg.**).

O contribuinte, então, interpôs recurso especial, arguindo divergência de interpretação, requerendo o cancelamento da multa isolada. Alega o contribuinte que, quanto aos anos de 2001 e 2003, a multa isolada não poderia ser exigida em face da autuação ter se verificado após o encerramento do exercício fiscal, acrescendo-se que, quanto ao ano de 2003, ainda haveria concomitância com a exigência de multa de ofício (**e-fls. 2121 e seg.**).

- Acórdão n. 9101-001.547 (Processo no 10980.005828/2005-34)
 - 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais;
 - Entendimento pela inaplicabilidade da multa isolada após o encerramento do respectivo ano-calendário;
 - Divergência e aplicabilidade à multa isolada exigida em ambos os anos-calendário (2001 e 2003).
- Acórdão n. 1803-002.509 (Processo no 12898.001984/2009-14)
 - 3ª Turma Especial, da 1ª Seção de Julgamento;
 - Entendimento pela inaplicabilidade da multa isolada se já houve o encerramento do respectivo ano-calendário, e o contribuinte apurou Saldo Negativo de IRPJ (valores recolhidos a título de estimativas mensais superam o valor do imposto devido apurado ao final do exercício);
 - Divergência e aplicabilidade à multa isolada exigida no ano-calendário de 2001.
- Acórdão n. 9101-002.150 (Processo no 10932.000396/2006-21)
 - 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais;
 - Entendimento pela inaplicabilidade da multa isolada exigida de forma concomitante com a multa de ofício por falta de pagamento do IRPJ apurado no ajuste anual;
 - Divergência e aplicabilidade à multa isolada exigida no ano-calendário de 2003.

Embora estejam sendo indicados 03 (três) acórdãos divergentes, foi respeitada a regra prevista no artigo 67, §§ 6º e 7º, do RICARF (que exige o máximo de dois acórdãos paradigmas), na medida em que a divergência deve ser avaliada em relação a cada matéria/exigência.”

O referido recurso especial foi admitido por despacho (**e-fls. 2237 e seg.**). No entanto, cumpre observar que o referido despacho assim consignou:

“Na espécie, visando a demonstração do dissenso em relação à matéria contestada, indicam-se os paradigmas decorrentes dos acórdãos no 9101-001.547, 1803-002.509 e 9101-002.150. Entretanto, consoante a regra contida no § 7º do art. 67, do RICARF, aprovado pela Portaria MF no 343, de 09 de Junho de 2015, na análise é descartado o 3º acórdão apresentado, registrado pelo número 9101-002.150.”

A PFN apresentou contrarrazões ao recurso especial, em que, embora não se oponha ao seu conhecimento, requer lhe seja negado provimento.

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 pelo contribuinte.

Com relação ao recurso especial interposto pela PFN, há oposição do contribuinte quanto ao seu conhecimento, arguindo-se que não teria havido o adequado prequestionamento da matéria recorrida no acórdão *a quo*. Não obstante, conforme dispõe o RICARF, o requisito do prequestionamento é aplicável apenas ao contribuinte e não à PFN, razão pela qual não procede a aludida objeção. Compreendo o despacho de admissibilidade também analisou adequadamente o cumprimento dos requisitos para a interposição do recurso especial da PFN.

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.

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 CSLL 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)

Com relação ao ano de 2003, em que houve exigência cumulativa da multa de ofício, cumpre ainda observar que o recurso especial do contribuinte deve ser provido em face da Súmula CARF n. 105.

Processo nº 18471.000734/2006-10
Acórdão n.º **9101-003.820**

CSRF-T1
Fl. 107

Por todo o exposto, voto por conhecer ambos os recursos interpostos, a fim de DAR PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte e NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PFN.

(assinado digitalmente)
Luís Flávio Neto

Voto Vencedor

Conselheiro Demetrius Nichele Macei - Redator

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

O i. Conselheiro Relator, com base na súmula CARF nº 82, 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).

O presente caso envolve os anos-calendários 2001, 2002, 2003 e 2004. Apenas quanto ano-calendário 2003 é que a contribuinte, em seu recurso especial, trata da concomitância entre a multa isolada e a multa de ofício. Os demais períodos são abordados tanto pela Fazenda quanto pelo contribuinte sob a ótica da (im)possibilidade da cobrança da multa isolada quando do encerramento do ano-calendário.

Analisando a questão atinente ao ano-calendário 2003, deixo consignado, primeiramente, que seja antes ou após o ano de 2007, o entendimento da Súmula CARF 105 deveria prevalecer, ou seja: mesmo com a alteração legislativa perpetrada por meio da lei 11.488/2007, o racional da súmula permanece. Sou vencido na atual composição desta turma.

Relembre-se a previsão da 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.

Assim, no caso concreto, como bem defendeu a recorrente, por tratar-se de exigência relativa ao ano-calendário 2003, com lavratura do auto de infração em 2006, não há dúvidas de que a cobrança da multa isolada em concomitância com a multa de ofício, se mostra desarrazoada, devendo, portanto, ser aplicada a súmula CARF 105.

Passando ao exame dos demais períodos autuados, 2001, 2002 e 2004, necessário analisar a súmula Carf 82 (vinculante), que diz:

Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

Pois bem, entendo que tal súmula se destina a tolher o lançamento de ofício da estimativa em si, e não da penalidade pelo descumprimento desta obrigação, qual seja, deixar de efetuar o recolhimento mensal das estimativas.

Perceba-se que 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 acessórias" prefere referir-se à "obrigações instrumentais" visto que estas tem como objetivo o controle da fiscalização quanto aos cumprimentos 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 acessória na sua aceção 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, como bem apontou a Procuradoria em seu recurso especial.

Nesta medida, entendo devida a multa isolada pelo descumprimento desta obrigação de antecipação, em relação aos anos-calendário 2001, 2002 e 2004.

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Especial do Contribuinte, afastando a multa isolada referente ao ano-calendário 2003, porém mantendo tal exigência para o ano-calendário 2001, e por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Procuradoria, mantendo a exigência da multa isolada relativa aos anos-calendário 2002 e 2004.

É o voto.

Processo nº 18471.000734/2006-10
Acórdão n.º **9101-003.820**

CSRF-T1
Fl. 110

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei