



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10283.720622/2008-48  
**Recurso nº** 933.220 Voluntário  
**Acórdão nº** **1802-01.217 – 2ª Turma Especial**  
**Sessão de** 09 de maio de 2012  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** TEMA TRANSPORTES ESPECIAIS DE MANAUS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2003

**ESTIMATIVA MENSAL DE JANEIRO DE 2003 - ALEGAÇÃO DE QUITAÇÃO POR MEIO DE AUTO-COMPENSAÇÃO**

A partir de 1º de outubro de 2002, com a entrada em vigor do artigo 49 da Medida Provisória nº 66, de 30/08/2002 (convertida na Lei 10.637, de 30/12/2002), não mais é possível realizar a chamada auto-compensação, que era prevista no art. 66 da Lei 8.383/1991. Desta data em diante, todos os procedimentos de compensação junto à Receita Federal devem seguir as regras da Lei 9.430/1996, especificamente aquela prevista no § 1º de seu art. 74, que exige a apresentação de Declaração de Compensação.

**ESTIMATIVA MENSAL DE ABRIL DE 2003 - ALEGAÇÃO DE QUITAÇÃO POR PAGAMENTO**

Os DARF apresentados pela Contribuinte são referentes à estimativa de janeiro/2003, e eles já foram computados pela Fiscalização não só como recolhimento parcial desta estimativa, mas também para fins de dedução do saldo de IRPJ a pagar no final do ano. Se os documentos apresentados não comprovam o alegado pagamento do débito de abril/2003, ele permanece em aberto.

**INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS - REFLEXOS NO SALDO FINAL DO IRPJ A PAGAR**

Se as diferenças nas estimativas não foram mesmo quitadas, o saldo exigido a título de IRPJ no ajuste, que delas decorreu, também não merece qualquer reparo.

**MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS**

Não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de parte e todo (porque a estimativa é devida mesmo que não

haja tributo devido). Por isso, a multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro. Além disso, não há no Direito Tributário algo semelhante ao Princípio da Consunção (Absorção) do Direito Penal, o que também afasta os recorrentes argumentos sobre a concomitância de multas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Gilberto Baptista, Gustavo Junqueira Carneiro Leão e Marco Antonio Nunes Castilho, que davam provimento parcial ao recurso para afastar a multa isolada por falta de pagamento de estimativa.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa- Presidente.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Gilberto Baptista, Nelso Kichel, Gustavo Junqueira Carneiro Leão e Marco Antonio Nunes Castilho.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém/PA, que considerou procedente o lançamento realizado para a constituição de crédito tributário relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa da Jurídica – IRPJ do ano-calendário de 2003, conforme auto de infração de fls. 20 a 27, no valor de R\$ 71.601,16, incluindo-se nesse montante a multa de ofício de 75% e os juros moratórios.

O lançamento também abrangeu a aplicação de multa isolada no valor de R\$ 11.114,46, por insuficiência no recolhimento das estimativas mensais de IRPJ dos meses de janeiro e abril de 2003.

Para descrever os fatos que antecederam o recurso sob exame, reproduzo o relatório constante da decisão de primeira instância, Acórdão nº 01-22.058, às fls. 70 a 75:

(...)

### **II - DAS INFRAÇÕES LANÇADAS**

*2. A Empresa foi autuada pelas seguintes infrações à legislação tributária, a saber:*

#### **2.1 - FALTA DE RECOLHIMENTO/DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO OU DECLARAÇÃO**

*Na linha 19 da ficha 12 (Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real) da DIPJ/2004, o contribuinte declarou que havia um saldo de IRPJ a pagar no valor de R\$ 441.573,73. O débito correspondente ao saldo apurado no ajuste anual deveria ter sido declarado em separado na DCTF do 1º trimestre de 2004, o que, conforme constatamos por meio de consultas aos sistemas da RFB, não ocorreu.*

*Também deveria ter sido pago em quota única, até o último dia útil do mês de março de 2004, mas consultamos os pagamentos efetuados a partir de 2003 e não localizamos nenhum pagamento com o código de receita 2430, destinado ao recolhimento do IRPJ apurado no ajuste anual. Tampouco encontramos pagamentos em outros códigos referentes ao ajuste anual do IRPJ, como 2456 ou 2390.*

*Entretanto, localizamos pagamentos de estimativas de IRPJ, relativas ao ano-calendário 2003, no montante de R\$ 411.254,81, não consideradas pelo contribuinte na apuração do ajuste anual. Assim sendo, revisamos os valores declarados, deduzimos as estimativas efetivamente pagas e apuramos um saldo restante de IRPJ a pagar no valor de R\$ 30.318,92, conforme 'Demonstrativo de Valores Revisados/Ficha 12', anexo a este auto de infração.*

*Diante do exposto, com o intuito de regularizar o valor do IRPJ não declarado em DCTF nem recolhido, efetuamos o lançamento do saldo a pagar, relativo ao ano-calendário 2003.*

**2.2 - MULTA ISOLADAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE A BASE DE CALCULO ESTIMADA - aplicada sobre a diferença de imposto não recolhido;**

*Durante o procedimento de revisão, verificamos que os valores relativos às estimativas do IRPJ de janeiro e abril/2003, apurados e declarados na linha 12 da ficha 11 (Cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa), haviam sido recolhidos a menor.*

*A insuficiência deste recolhimento torna aplicável a multa de 50%, determinada pelo art. 44, § I, inciso IV, da Lei nº 9.430/96 alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, calculada sobre a parcela do pagamento mensal que deixou de ser efetuado.*

| MÊS   | ESTIMATIVA DEVIDA | ESTIMATIVA RECOLHIDA | DIFERENÇA | MULTA 50% |
|-------|-------------------|----------------------|-----------|-----------|
| 01/03 | 28.807,97         | 8.217,69             | 20.590,28 | 10.295,14 |
| 04/03 | 19.740,33         | 18.101,69            | 1.638,64  | 819,32    |

### **III – DA IMPUGNAÇÃO**

*3 - Em 18/08/2008, a Empresa apresentou impugnação ao Auto de infração (fls. 38), e alega em síntese:*

#### **3.1 - DOS ELEMENTOS DE PROVA – MÉRITO**

*Não efetuamos recolhimento da diferença no valor de R\$ 20.590,28 apurados em 01/2003 em virtude de havermos compensado com saldo negativo apurado na Linha 18 da Ficha 12 da DIPJ/2003 ano-calendário de 2002 através do registro contábil número 0276 de 31/01/2003 conforme cópia da Declaração e do Livro Diário anexas.*

*2) O recolhimento da diferença no valor de R\$ 1.638,64 foi efetuado em 31/03/2003 conforme copia do DARF anexa.*

Como mencionado, a DRJ Belém/PA considerou procedente o lançamento, expressando suas conclusões com a seguinte ementa:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

*CRÉDITO TRIBUTÁRIO - EXTINÇÃO - PAGAMENTO - NÃO COMPROVAÇÃO*

*O pagamento é forma de extinção do crédito tributário; uma vez verificado o pagamento, extingue-se o crédito tributário referente à parcela correspondente. Para tanto, deve ser comprovado o pagamento.*

*COMPENSAÇÃO DE SALDO NEGATIVO SEM PROCESSO - FALTA DE PREVISÃO LEGAL*

*A modalidade de compensação sem processo se extinguiu com a vigência da IN SRF 210/2002, DOU 01/10/2002, logo, a partir desta data, por falta de previsão legal, não existe a possibilidade de compensação nestes moldes.*

*Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido*

Inconformada com essa decisão, da qual tomou ciência em 18/10/2011, a Contribuinte apresentou em 17/11/2011 o recurso voluntário de fls. 80 a 88, onde reitera as mesmas razões de sua impugnação, com os argumentos abaixo:

- os valores lançados neste processo administrativo foram devidamente compensados e ou pagos, conforme demonstrado por meios dos documentos juntados;

- o débito de R\$ 20.590,28 refere-se a uma compensação efetuada em janeiro de 2003, derivada de saldo negativo apurado na Linha 18 da ficha 12 da DIPJ/2003, ano-calendário de 2002, através do registro contábil nº 0276 de 31/01/2003, cuja cópia foi juntada aos autos;

- restou demonstrado a existência do crédito, bem como a existência do débito, que foi compensado à época, devendo ser aprovada tal compensação, nos moldes que determinava a legislação vigente;

- o Julgador *a quo*, baseando-se em uma Lei que passou a vigorar apenas em maio de 2003, ou seja, posterior à compensação, indeferiu esse procedimento;

- restou demonstrado que a diferença existente é idêntica ao valor que ficou negativo no ano anterior; ficou demonstrado que o Fisco tinha uma dívida a ser acertada com o Contribuinte naquele ano, tudo levando à conclusão de que o valor que o Fisco ficou devendo foi compensado. No entanto, como de praxe, o Fisco negou a compensação, alegando o não atendimento de Lei que passou a vigorar apenas cinco meses depois;

- de acordo com o art. 66 da Lei 8.383/91, nos casos de pagamento a maior de tributos (...), o Contribuinte pode efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente;

- para o débito no valor de R\$1.638,64, restou demonstrado pela Recorrente que o DARF foi devidamente pago, conforme cópia anexa, não havendo mais nada a ser cobrado;

Processo nº 10283.720622/2008-48  
Acórdão n.º **1802-01.217**

**S1-TE02**  
Fl. 117

---

- a diferença apresentada foi devidamente paga conforme DARF juntado às fls. 66, não havendo mais nada a ser recolhido referente àquele mês .

Este é o Relatório.

CÓPIA

## Voto

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Relator.

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para a sua admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, este processo tem por objeto lançamento para exigência do IRPJ do ano-calendário de 2003 (ajuste anual), e também de multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativas mensais de IRPJ dos meses de janeiro e abril deste mesmo ano.

Vê-se que a Contribuinte contesta especificamente as diferenças apuradas em relação às estimativas mensais, não se manifestando diretamente sobre o tributo exigido no ajuste anual.

No início de sua decisão, a Delegacia de Julgamento explicitou a implicação entre essas duas matérias:

*Analizando a defesa do Contribuinte, quando relata que as diferenças de estimativas a pagar, apurada pela Fiscalização, foram devidamente compensadas e pagas, há de se observar que a sua Impugnação diz respeito à multa Isolada e comprovação de parte do IRPJ apurado no final do ano-calendário, pois o valor das diferenças das estimativas compõe também o cálculo do imposto devido no final do ano-calendário (objeto de autuação).*

*Logo, caso o Contribuinte venha se eximir totalmente das cobranças das estimativas, seria procedente a Impugnação em relação à multa aplicada isoladamente, e parcialmente procedente em relação ao IRPJ devido no final do período.*

Com efeito, o recurso em relação às estimativas mensais tem implicação direta no saldo a ser exigido no final do ano.

Isto porque, caso seja reconhecida a quitação dos R\$ 20.590,28 (diferença na estimativa de janeiro/2003) e dos R\$ 1.638,64 (diferença na estimativa de abril/2003), o saldo em aberto no final do ano, de R\$ 30.318,92, deve ser reduzido no valor daqueles pagamentos.

Passemos, então, à análise das referidas estimativas e de sua repercussão no saldo final do IRPJ a pagar referente ao ano-calendário de 2003.

Quanto à diferença apurada em relação a janeiro de 2003, no valor de R\$ 20.590,28, que a Contribuinte alega ter quitado por compensação, cabe primeiramente registrar que a Lei 10.637/2002 introduziu profundas modificações para procedimentos de compensação realizados a partir de 1º de outubro de 2002.

As novas regras foram inseridas no art. 74 da Lei 9.430/1996:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 17/05/2012 por JOSE DE OLIVEIRA FERRAZ CORREA, Assinado digitalmente em

17/05/2012 por JOSE DE OLIVEIRA FERRAZ CORREA, Assinado digitalmente em 23/06/2012 por ESTER MARQUES

LINS DE SOUSA

Impresso em 26/06/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)*

*§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)*

*§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)*

*§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação: (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)*

*(...)*

*§ 4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)*

*(...)*

Não há dúvidas de que até setembro de 2002, os contribuintes podiam realizar compensações entre tributos de mesma espécie na sua própria contabilidade, a chamada auto-compensação, independentemente de apresentação de pedido de compensação, de instauração de processo administrativo, etc., enfim, independentemente de maiores formalidades, com base no art. 66 da Lei 8.383/1991.

Contudo, este tipo de procedimento não foi mais admitido a partir de 1º de outubro de 2002. Desde então, todos os procedimentos de compensação junto à Receita Federal devem seguir as regras introduzidas no art. 74 da Lei 9.430/1996 (acima transcritas), especialmente aquela prevista em seu § 1º, segundo a qual, a compensação “deverá ser efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados”.

Com as referidas modificações na Lei 9.430/1996, a Declaração de Compensação - DCOMP configurou um instrumento totalmente novo no Direito Tributário, porque a ela foi conferido o efeito de extinguir o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação (§2º do art. 74 da Lei 9.430/1996).

A compensação deixou de ser um mero procedimento de encontro de contas a ser homologado pelo Fisco, e se tornou equivalente à quitação por moeda, com efeitos semelhantes àqueles previstos no art. 150 do Código Tributário Nacional (lançamento por homologação).

Assim, no novo e atual contexto, se não for apresentada a Declaração de Compensação – DCOMP exigida pela Lei, não há que se falar em realização de compensação.

Vale ainda registrar que a IN SRF nº 323, de 24 de abril de 2003, que foi editada após o alegado encontro de contas, não criou nenhuma regra nova suprimindo a vigência do art. 66 da Lei 8.383/1991, mas apenas explicitou o que já constava do art. 74 da Lei 9.430/1996, até porque, como instrução normativa, ela não poderia fazê-lo.

O fato é que a partir de 01/10/2002, com a entrada em vigor do artigo 49 da Medida Provisória nº 66, de 30/08/2002 (convertida na Lei 10.637, de 30/12/2002), não mais era possível realizar a chamada auto-compensação, com base no art. 66 da Lei 8.383/1991.

Portanto, não há como acatar as alegações apresentadas, independentemente da existência do saldo negativo em 2002 (matéria que não está sendo aqui examinada), porque o aproveitamento deste crédito não podia ter ocorrido na forma pretendida pela Contribuinte.

Quanto à diferença em relação à abril de 2003, no valor de R\$ 1.638,64, a Delegacia de Julgamento fez os seguintes esclarecimentos sobre os DARF apresentados como prova de sua quitação:

*(...) passaremos a analisar as argumentações da Impugnante:*

*“O recolhimento da diferença no valor de R\$ 1.638,64 foi efetuado em 31/03/2003 conforme copia do DARF anexa.”*

*Compulsando os Autos, verificamos, principalmente o Demonstrativo de Fls. 16 e os Darf de fls 66/67, que a Impugnante alega ser referente à diferença de estimativa apurada, diz respeito aos pagamentos referente à estimativa o mês de 01/2003.*

*Como veremos:*

*Demonstrativo de Pendências Valores Declarados e Recolhidos*

| PERÍODO | DECLARADO<br>NA DIPJ | PAGAMENTOS | DIFERENÇA |
|---------|----------------------|------------|-----------|
| 01/03   | 28.807,97            | 8.217,69   | 20.590,28 |
| 04/03   | 19.740,33            | 18.101,69  | 1.638,64  |

*Os Darfs apresentados são de R\$ 1.490,90 e R\$ 6.726,79 (fls. 66/67) que somados perfazem um total R\$ 8.217,69 correspondentes aos pagamentos de 01/2003, como demonstrado nas fls. 16. Logo, não justifica a Impugnante tentar comprovar a diferença de estimativa a pagar, referente ao período 04/2003, com pagamentos que foram utilizados em períodos anteriores.*

De fato, os dois DARF apresentados pela Contribuinte, às fls. 65 e 66, são referentes à estimativa de janeiro/2003. Além disso, eles já foram computados pela

Fiscalização não só como recolhimento de estimativa, mas também para fins de dedução do saldo a pagar no final do ano.

A Contribuinte simplesmente repetiu o argumento de que a diferença de abril já estava paga e não trouxe qualquer elemento que pudesse comprovar tal alegação, de modo que ela deve ser rejeitada.

Conforme esclarecido no início do voto, a decisão em relação às estimativas tem implicação no saldo final do IRPJ a pagar, que também está sendo exigido neste processo.

Como as diferenças nas estimativas não foram mesmo quitadas, o saldo exigido a título de IRPJ no ajuste também não merece qualquer reparo.

Finalmente, uma vez caracterizada a insuficiência no recolhimento das estimativas de janeiro e abril de 2003, resta tratar da multa isolada que foi aplicada em decorrência deste fato.

Cabe registrar que a previsão dessa penalidade está contida no art. 44 da Lei 9.430/1996, e que ela deve ser aplicada ainda que tenha sido “apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”, conforme o inciso IV do § 1º deste artigo, em sua redação original:

*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.*

*§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

*I - .....*

*II - .....*

*III - .....*

*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;*

Esta multa está atualmente prevista no art. 44, II, “b”, da mesma lei, conforme as alterações promovidas pela Lei nº 11.488/2007, e fixada em 50%, percentual que já foi aplicado no caso em exame

Não vislumbro outra interpretação possível para a parte final do texto acima transcrito, senão a de que a referida multa deve ser exigida da pessoa jurídica ainda que esta tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL.

Com efeito, a clareza da redação não possibilita entendimento diverso, a menos que se admita o afastamento de norma legal vigente, tarefa que não compete à Administração Tributária.

Além disso, a hermenêutica jurídica ensina que se deve preferir a inteligência dos textos que torne viável o seu objetivo, ao invés da que os reduza à inutilidade. Nesse caso, o entendimento contrário implicaria na supressão ou inutilidade de todo o adendo estabelecido pelo inciso IV acima (*ainda que tenha apurado ...*).

Também é importante destacar que o texto legal diz “ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ....” e não “ainda que venha a ser apurado prejuízo fiscal ...”, numa clara indicação de que a multa deve ser aplicada mesmo com o período já encerrado, e não apenas no ano em curso.

Tudo isso que se disse até aqui serve para demonstrar que as estimativas mensais, de fato, configuram obrigações autônomas, que não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador de 31 de dezembro.

Sua natureza jurídica, inclusive, a faz destoar totalmente do padrão traçado pelo art. 113 do CTN (que trata das obrigações tributárias), pois ela é uma obrigação que surge antes da ocorrência do fato gerador do tributo. Seu pagamento, por outro lado, nada extingue, gerando apenas um registro contábil de crédito a favor do contribuinte, a ser aproveitado no futuro.

Além disso, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96, essa obrigação existe mesmo que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL. Ou seja, existe ainda que não haja tributo devido.

Portanto, não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de parte e todo (porque a estimativa é devida mesmo que não haja tributo devido), e, sendo assim, a multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro.

E ainda que assim não fosse, caberia assinalar que não há no Direito Tributário algo semelhante ao Princípio da Consunção (Absorção) do Direito Penal, o que também afasta os recorrentes argumentos sobre a concomitância de multas.

Deste modo, como as diferenças nas estimativas não foram efetivamente recolhidas, considero correta a aplicação da multa isolada.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

**José de Oliveira Ferraz Corrêa**

Processo nº 10283.720622/2008-48  
Acórdão n.º **1802-01.217**

**S1-TE02**  
Fl. 123

---

CÓPIA