



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

**Processo n°** 10283.720623/2008-92  
**Recurso n°** 999.999 Voluntário  
**Acórdão n°** **1802-001.571 – 2ª Turma Especial**  
**Sessão de** 6 de março de 2013  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO  
**Recorrente** TEMA TRANSPORTES ESPECIAL DE MANAUS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2003

APURAÇÃO DE AJUSTE. SALDO DE EXERCÍCIO.

Caso reste saldo a pagar de CSLL ao final do exercício (ajuste anual), deve a pessoa jurídica efetuar o recolhimento do montante devido até março do ano seguinte.

ESTIMATIVA MENSAL. QUITAÇÃO POR COMPENSAÇÃO. APRESENTAÇÃO DE PER/DCOMP. EXIGÊNCIA LEGAL.

A partir de 1º de outubro de 2002, em razão das modificações introduzidas pela Lei 10.637/2002 no art. 74 da Lei 9.430/1996, não há que se falar em realização de compensação se não for apresentada a correspondente declaração prevista no § 1º do art. 74 da Lei 9.430/1996 (PER/DCOMP).

ESTIMATIVA MENSAL. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA.

1. A não observância no recolhimento de estimativa mensal enseja a aplicação da penalidade prevista na redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/96 (reduzida a 50% pela Lei 11.488/2007), dispositivo legal que não impõe qualquer limite temporal para o lançamento da multa isolada, no sentido de que sua aplicação só caberia no ano em curso, tanto que o próprio texto prevê a multa ainda que a PJ “tenha apurado” prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL no final do período.

2. 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). A multa normal de 75% no ajuste pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subseqüente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso esse verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de

apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subsequente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Marciel Eder Costa (Relator) e Gustavo Junqueira Carneiro Leão, que afastavam as multas isoladas e deduziam a CSLL por estimativa de janeiro/2003, no valor de R\$ 6.692,50, da CSLL/ajuste anual; e vencido o Conselheiro Marco Antonio Nunes Castilho, que, embora não reconhecendo a mencionada dedução no ajuste, afastava as multas isoladas. Designado o Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa para redigir o voto vencedor.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Marciel Eder Costa - Relator.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

José de Oliveira Ferraz Corrêa - Redator Designado.

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

## Relatório

Tratam os presentes de Auto de Infração com exigência de CSLL do ano-calendário de 2003, por falta de recolhimento/recolhimento a menor de estimativas mensais.

Por bem descrever os fatos que antecedem à análise do recurso voluntário interposto, adoto o relatório proferido pela 1ª Turma da DRJ/BEL através do Acórdão nº 01-22.059, constante às fls. 141/142:

### I – DO LANÇAMENTO

*Trata-se de auto de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, referente ao ano-calendário de 2003, com os lançamentos Contribuição Social Sobre o Lucro e multa aplicada isoladamente no quadro 1 a seguir (principal, multa e juros, calculados até 30.06.2008).*

TRIBUTOS	IMPOSTO-R\$	JUROS DE MORA – R\$	MULTA – R\$	MULTA ISOLADA – R\$	TOTAL R\$
CSLL	59 930,08	36 653,23	44 947,56	4 414,39	145 945,26
<b>TOTAL</b>					

*A impugnante tomou ciência do auto de Infração em 24/07/2008 (fls. 33).*

### 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 48 da ficha 17 (Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) da DIPJ/2004, o contribuinte declarou que havia um saldo de CSLL a pagar no valor de R\$ 167.606,54.*

*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 6773, destinado ao recolhimento da CSLL apurada no ajuste anual. Tampouco encontramos pagamentos com outros códigos referentes ao ajuste anual da CSLL, como 6758.*

*Entretanto, localizamos pagamentos de estimativas de CSLL, relativas ao ano-calendário 2003, no montante de R\$ 107.676,46, não consideradas pelo contribuinte na apuração do ajuste anual. Assim sendo, revisamos os valores declarados na ficha 17, deduzimos as estimativas efetivamente pagas e apuramos um saldo restante de CSLL a pagar no valor de R\$ 59.930,08, conforme 'Demonstrativo de Valores Revisados/Ficha 17' anexo a este auto de infração.*

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

**2.2 – MULTA ISOLADAS (sic) – FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA – aplicada sobre a diferença de imposto não recolhido;**

*Durante o procedimento de revisão, verificamos que os valores relativos às estimativas da CSLL dos meses de janeiro, abril e junho/2003, apurados e declarados na linha 10 da Ficha 16 (Cálculo da Contribuição Social sobre o lucro Líquido Mensal por Estimativa), haviam sido recolhido (sic) a menor.*

*No que diz respeito à estimativa de junho/2003, declarada como R\$ 44.377,79 a pagar e não recolhida, concluímos que havia sido apurada a maior, pois o contribuinte havia deixado de abater o montante de R\$ 53.824,46, a título de 'CSLL Devida em Meses Anteriores' (linha 04 da ficha 16), conforme sistemática adotada na DIPJ/2004. Assim, revisamos a coluna referente ao mês de junho/2003 e apuramos inexistência de estimativa de CSLL a pagar.*

*Em virtude desta alteração, revisamos também as colunas referentes aos meses seguintes e apuramos estimativas de CSLL a pagar nos meses de agosto e setembro/2003 integralmente recolhidas, e outubro/2003, mês em que verificamos recolhimento a menor.*

*O resultado da revisão realizada na ficha 16, pode ser observado no relatório 'Demonstrativo de Valores Revisados/Ficha 16', anexo a este auto de infração.*

*A insuficiência dos recolhimentos dos meses de janeiro, abril e outubro/2003 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%
01/2003	11.090,87	4.398,37	6.692,50	3.346,25
04/2003	8.546,52	7.956,61	589,91	294,96
10/2003	13.850,95	12.304,56	1.546,39	773,19

### III – DA IMPUGNAÇÃO

3 – Em 18/08/2008, a Empresa apresentou impugnação ao Auto de infração (fls. 36), e alega em síntese:

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

1) Não efetuamos recolhimento da diferença no valor de R\$ 6.692,50 apurados em 01/2003 em virtude de havermos compensado com saldo negativo apurado na Linha 07 da Ficha 16 da DIPJ/2003 ano-calendário de 2002 através do registro contábil número 0278 de 31/01/2003 conforme cópia da Declaração e do Livro Diário anexas.

2) O recolhimento da diferença no valor de R\$ 589,91 foi efetuado em 31/03/2003 conforme cópia do DARF anexa.

3) Não efetuamos recolhimento da diferença no valor de R\$ 1.546,39 apurados em 10/2003 em virtude de o montante recolhido até o mês de outubro de 2003 ser superior ao devido exatamente em R\$ 1.546,39 conforme demonstrado abaixo e DIPJ/2004 retificadora anexa.

Naquela oportunidade, entendeu a nobre turma julgadora em consignar improcedente a impugnação apresentada, conforme a seguir ementado (fls. 140):

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LIQUIDO – CSLL*

*Ano-Calendário: 2003*

*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*

Processo nº 10283.720623/2008-92  
Acórdão n.º **1802-001.571**

**S1-TE02**  
Fl. 7

---

Intimado do Acórdão em 11/10/2011, interpôs Recurso Voluntário em 10/11/2011, aduzindo em apertada síntese que inexistem tais débitos, narrando e juntando provas de recolhimento/compensação e cálculo de valores.

É o relato do essencial.

CÓPIA

## Voto Vencido

Conselheiro Marciel Eder Costa, Relator.

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo, e preenche aos requisitos de admissibilidade. Dele, tomo conhecimento.

Inicialmente, verifica-se que a contribuinte concentra seus argumentos na infração relativa à falta de recolhimentos de estimativa, o que também tem reflexo na exigência referente ao ajuste anual de CSLL, porque as estimativas que vierem a ser confirmadas devem ser deduzidas na apuração de ajuste.

Em seu recurso, a recorrente alega que os tributos que serviram de base para a multa isolada estão devidamente pagos/compensados, pelo que se faz necessária a revisão do julgado que manteve as exigências.

### ***Do Débito de R\$ 6.692,50***

Argui a recorrente que tal saldo que constou em aberto pela fiscalização, ensejando a multa isolada, foi devidamente compensado com saldo negativo que havia apurado no ano-calendário de 2002, o que comprova pelo registro no livro Diário (constante às fls. 60/62).

Prossegue aduzindo que o procedimento eletrônico de compensação foi instituído somente em maio de 2003 e sendo a compensação efetuada em janeiro de 2003, não teria cabimento a compensação via PER/DCOMP.

A Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 regulou a forma em que deveriam os contribuintes proceder à compensação:

*Art. 49. O art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:*

*"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. (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.*

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação:

I - o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física;

II - os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação.

§ 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.

§ 5º A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo."(NR)

Referida alteração passou a ter reflexos desde 01/10/2002, conforme trazido pela própria Lei nº 10.637/02:

*Art. 68. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:*

*I - a partir de 1º de outubro de 2002, em relação aos arts. 29 e 49;*

*[...]*

Assim sendo, deveria o contribuinte respeitar as regras inovadas pela Lei nº 10.637/02 ao proceder à restituição de saldo negativo de CSLL, ou seja, entregar à Receita Federal a respectiva Declaração dos créditos com os débitos que se tentou compensar.

Porém, não se constata ter feito tal procedimento.

Contudo, não há o que se olvidar acerca do direito ao crédito do contribuinte, sendo inclusive incontroverso esse fato. O contribuinte como já discorrido, comprova através da Declaração entregue (fls. 60) e o registro em seu livro Diário (fls. 62) existir tal saldo a ser compensado.

Assim, em apreço ao princípio da verdade material, é de se considerar a existência desse crédito em favor do contribuinte, podendo este nos termos do art. 170 do Código Tributário Nacional pleitear:

*Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos*

*tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.*

[...]

Portanto, deve a autoridade verificar a disponibilidade de tal crédito em seu favor e homologar a compensação até o limite disponível, aplicando-se assim o disposto no art. 74 da Lei nº 9.430/96, não podendo-se negar o direito ao crédito por mero erro de procedimento.

E o valor reconhecido como estimativa paga também deve ser deduzido do ajuste anual de CSLL que está sendo exigido nestes mesmos autos.

### ***Do Débito de R\$ 589,91***

Argui a recorrente que o valor em aberto foi devidamente recolhido conforme consta às fls. 66.

Neste sentido, verifica-se improcedente a alegação da recorrente, conforme já havia definido a DRJ em seu voto, tendo em vista que o DARF em comento não tem qualquer relação com a exigência (fls. 144):

*O DARF apresentado (fls. 66) é de R\$ 536,73 e corresponde, conforme indicação do período de apuração, ao mês de janeiro de 2003 e não do período de apuração 04/2003 como apurado pela Fiscalização. Logo, não assiste razão a Impugnante.*

Ressalta-se que o DARF de fls. 66 foi considerado no cálculo anual, conforme planilha de fls. 28, de forma que tal estimativa ainda assim constou em aberto para o período de abril, sendo improcedente a alegação da recorrente.

### ***Do Débito de R\$ 1.546,39***

Argui a recorrente que referido débito inexistente, suscitando que se tivesse recolhido esse valor aumentaria seu saldo a restituir.

Contudo, atesta-se que após o Auto de Infração somente, é que a recorrente procedeu à retificação da respectiva declaração, ou seja, desrespeitou a imutabilidade de sua escrituração após o início do procedimento fiscal, pelo que, não merece tal fato surtir seus efeitos.

Novamente é de se frisar o que já havia percebido a DRJ (fls. 144):

*Ora, esta DIPJ/2004 retificadora, objeto de sua alegação, foi apresentada em 12/08/2008, e a autuação ocorreu, com a ciência do Auto de Infração, em 24/07/2008, totalmente extemporânea.*

*demonstrando com as escritas contábeis, e com os documentos que a consubstanciaram o porquê da não existência da diferença encontrada. Logo, concluímos que está correta a tributação.*

Assim, não prospera a intenção do contribuinte nesta parte.

### ***Da Multa Isolada por falta de recolhimento de Estimativa - CSLL***

Já está consolidado o entendimento de que é incabível a exigência concomitante da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas e de ofício pela falta de pagamento. Isto ocorre do fato de que o lucro da Pessoa Jurídica é apurado em 31 de dezembro de cada ano, tendo o recolhimento das estimativas, cunho antecipatório, conforme destacado no julgado que colaciono a seguir:

*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.*

*(CSRF/01-05.875, PA 10384.000638/2004-79, Marcos Vinícius Neder de Lima, da Sessão: 23/06/2008)*

Assim sendo, incabível a aplicação da multa isolada *in casu*, eis que as estimativas tem cunho de antecipação e não de tributo devido, devendo ser provido o recurso nesta parte.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, para homologar a compensação da estimativa de janeiro/2003 com o saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2002, até o limite disponível, afastando a multa isolada sobre ela; para deduzir da exigência relativa ao ajuste anual em 2003 a referida estimativa que restou reconhecida como quitada; e para afastar a multa isolada sobre as demais estimativas de 2003.

É como voto.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Marciel Eder Costa

## Voto Vencedor

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Redator designado.

Em que pesem as razões de decidir do eminente relator, peço vênia para dele divergir quanto à compensação referente à estimativa de CSLL de janeiro/2003, e também quanto à multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais.

### COMPENSAÇÃO DA ESTIMATIVA DE CSLL-JANEIRO/2003

Primeiramente, é preciso registrar que a Lei 10.637/2002 introduziu profundas modificações para os 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:

*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”.

A Declaração mencionada no referido dispositivo legal é justamente o PER/DCOMP que não foi apresentado para a quitação da estimativa de CSLL de janeiro/2003.

Com as referidas modificações na Lei 9.430/1996, a Declaração de Compensação – PER/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).

Com efeito, o atual contexto legal não mais admite a compensação registrada apenas na contabilidade da empresa, ainda que existente o direito creditório.

Portanto, não há como validar o procedimento realizado pela Contribuinte para a quitação da estimativa de CSLL de janeiro/2003.

#### MULTA ISOLADA POR FALTA DE ESTIMATIVAS.

Quanto à multa isolada por falta de estimativas, cabe inicialmente registrar que a previsão dessa penalidade estava contida no art. 44 da Lei 9.430/1996, 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 - .....*

*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;*

Atualmente, esta penalidade está 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 presente caso, em razão da retroatividade benigna.

Ao determinar que a multa isolada será aplicada ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido no ano-calendário correspondente, a norma legal evidencia aspectos importantes.

Primeiramente, a clareza do texto não admite outra leitura, senão a de que a referida multa será aplicada “ainda que (a pessoa jurídica) tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa (...)”. Não há espaço para outra interpretação, 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, um entendimento contrário (de que essa multa não incidira em caso de prejuízo ...) implicaria na supressão ou inutilidade de todo o adendo estabelecido na alínea “b” acima transcrita (*ainda que tenha apurado prejuízo ...*).

Vê-se também que o texto diz “ainda que tenha apurado prejuízo ....” e não “ainda que venha apurar prejuízo...”, numa clara indicação de que a multa deve ser aplicada mesmo com o período já encerrado, e não apenas no ano em curso.

Tais aspectos não deixam nenhuma dúvida de que as estimativas mensais configuram obrigações autônomas, que não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual, em 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 recolhimento, 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 subsiste 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 no ajuste.

Com mais razão, portanto, ela deve existir quando há tributo devido ao final do ano, e é esse o nosso caso.

Realmente 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 no ajuste), 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.

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 argumentos sobre a concomitância de multas.

É preciso ressaltar que não há um regime de tributação de IRPJ/CSLL em que o contribuinte apure o tributo anualmente e o recolha somente no ajuste, com vencimento no último dia útil do mês de março do ano subsequente.

O que há é um regime de apuração anual (opcional) no qual o contribuinte fica obrigado a realizar recolhimentos mensais no decorrer do ano, por meio de estimativas, ressalvada a possibilidade de suspender ou reduzir estes recolhimentos mensais mediante a elaboração de balancetes cumulativos de suspensão ou redução desta obrigação.

Fosse o caso de um tributo com fato gerador instantâneo, ocorrido em 31 de dezembro, e com vencimento no mês de março subsequente, todo o problema relativo ao descumprimento da obrigação estaria resolvido (compensado) pela multa normal de 75%, prevista no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/1996, com as suas devidas majorações, quando cabíveis.

Mas tratando-se de tributo com fato gerador complexo, como é o caso do IRPJ e da CSLL, em que a opção pela apuração anual impõe também a obrigação de recolhimentos mensais (as chamadas “antecipações”), a multa de 75% no ajuste, embora puna o descumprimento da obrigação vencida em março do ano seguinte (ajuste anual), não resolve todos os problemas, porque ela não compensa o atraso no ingresso dos recursos, que deveriam ter sido recolhidos ao longo do próprio ano.

O prejuízo sofrido pelos cofres públicos em relação ao atraso nas “antecipações” ficaria a descoberto, não fosse a multa isolada em questão, que está prevista justamente para preencher esta lacuna, dando eficácia ao regime de apuração anual com estimativas mensais.

Se não houvesse essa multa isolada, nenhum contribuinte faria recolhimento de estimativas mensais, deixando para recolher todo o tributo de uma só vez, e somente no ajuste, em março do ano seguinte.

Vejo com bastante clareza que a multa normal de 75% no ajuste pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subsequente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso esse verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subsequente.

Com efeito, estamos diante de penalidades distintas previstas para diferentes situações/fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos, não havendo, portanto, que se falar em concomitância de multas.

Processo nº 10283.720623/2008-92  
Acórdão n.º **1802-001.571**

**S1-TE02**  
Fl. 17

---

Nestes termos, havendo falta ou insuficiência no recolhimento de estimativas, é perfeitamente cabível a aplicação da multa isolada em pauta.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

José de Oliveira Ferraz Corrêa