



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

Processo n° 10882.001698/2007-31
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1102-000.824 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de dezembro de 2012
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente DU PONT DO BRASIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

Ementa:

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

Por se tratar de penalidade, o lançamento de multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas obedece à regra decadencial prevista no art. 173, inciso I, do CTN.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2002

COMPENSAÇÃO. DÉBITOS E CRÉDITOS DA MESMA ESPÉCIE. DCTF. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO

Até 30/09/2002, a compensação de débitos com créditos da mesma espécie deveria ser formalizada mediante registro na escrituração da pessoa jurídica e declarada em DCTF, e a partir de 01/10/2002, também se tornou obrigatória a apresentação da Declaração de Compensação. As estimativas compensadas sem observância de tais requisitos legais devem ser glosadas na apuração de ajuste ao final do período.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

A MP 303/2006, em seu art. 18, dá nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, e ao não ser convertida em lei, a redação anterior desse artigo prevalece, e conseqüentemente, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas dos meses relativos ao lançamento é devida.

O art. 14 da MP 351/2007 dá nova redação ao art. 44 da Lei 9.430/96. A nova legislação aplica-se aos fatos geradores posteriores à sua vigência. Nos meses relativos ao lançamento, estava em vigor o regramento que estabelece o percentual de 75%, e em razão da retroatividade benigna de que trata o art.

106, II, “c”, do CTN, correta a aplicação do percentual de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, de 50%, efetuada pela autoridade fiscal.

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas deve ser aplicada sobre o valor que deixou de ser recolhido, ainda que no ajuste anual não se apure tributo, entretanto, não deve ser aplicada caso haja lançamento de multa de ofício sobre o tributo apurado no ajuste anual até o limite em que suas bases de cálculo forem de idêntico valor.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado: 1) Por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de decadência da multa isolada. 2) Em relação à efetividade das compensações, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, vencido o Conselheiro José Sérgio Gomes que prosseguia no julgamento quanto à análise do direito creditório do saldo negativo em relação à compensação das estimativas de CSLL e IRPJ do mês de março. 3) Em relação à multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, do mês de março, emergiram as seguintes soluções distintas: prosseguimento no julgamento, manutenção integral e cancelamento integral. Em primeira votação, por maioria de votos, rejeitar o argumento de necessidade de prosseguimento no julgamento na análise do direito creditório do saldo negativo, vencido o Conselheiro José Sérgio Gomes. Em segunda votação, entre manutenção integral ou cancelamento integral, pelo voto de qualidade, manter as multas isoladas integralmente, vencidos os Conselheiros Antônio Carlos Guidoni Filho, Silvana Rescigno Guerra Barretto e Marcos Vinicius Barros Ottoni. 4) Em relação à multa isolada por falta de recolhimento de estimativas dos meses de outubro a dezembro, por maioria de votos, emergiram três soluções distintas: manutenção integral, exclusão parcial no valor de R\$ 195.918,46 e cancelamento integral. Em primeira votação, entre manutenção integral ou exclusão parcial, pelo voto de qualidade, excluir as multas isoladas no valor de R\$ 195.918,46, vencidos os Conselheiros Antônio Carlos Guidoni Filho, Silvana Rescigno Guerra Barretto e Marcos Vinicius Barros Ottoni, que as excluíam integralmente. Em segunda votação, entre manutenção integral e exclusão parcial, por maioria de votos, decidiu-se pela exclusão parcial no valor de R\$ 195.918,46, vencidos os Conselheiros João Otávio Oppermann Thomé e José Sérgio Gomes que mantinham as multas isoladas integralmente.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima – Presidente e Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, Silvana Rescigno Guerra Barretto, José Sérgio Gomes, Marcos Vinicius Barros Ottoni, Antonio Carlos Guidoni Filho e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

O procedimento fiscal decorreu de revisão de declaração do ano-calendário de 2002, da empresa Du Pont do Brasil S/A (Du Pont) e também da empresa incorporada Du Pont Safety Resources do Brasil Ltda (DSRB), e se constatou divergência entre os valores declarados na DIPJ como estimativas de IRPJ e de CSLL com os valores de estimativas declarados em DCTF.

Em relação à Du Pont, reduziu-se o saldo negativo do IRPJ de R\$ 935.420,97 para R\$ 532.960,47, uma vez que a contribuinte deduziu do imposto devido, estimativa no valor de R\$ 402.460,83, de março de 2002, que não foi paga. A fiscalização não aceitou a justificativa da contribuinte de que o pagamento teria sido efetuado por meio de compensação de prejuízo fiscal de 1998 (*sic* – saldo negativo), em razão da compensação extra-contábil alegada não ter ocasionado o respectivo registro na contabilidade. Exigiu-se a multa de ofício isolada pela falta de recolhimento de estimativas, no valor de R\$ 201.230,42, com base no percentual de 50%.

Quanto à DSRB, esta deixou de recolher as estimativas dos meses de outubro a dezembro de 2002, no montante de R\$ 478.272,95, e embora conste na contabilidade a ocorrência de compensação, não foram consideradas, pois a partir de outubro de 2002, a compensação somente pode ser feita por meio de Declaração de Compensação, em atendimento à IN SRF 210/2002 e alterações posteriores. Assim, o saldo negativo de R\$ 86.436,03, foi transformado em imposto a pagar de R\$ 391.836,92, o qual foi exigido com multa de ofício de 75%, bem como, exigiu-se a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, de 10/2002, no valor de R\$ 34.462,59, 11/2002, no valor de R\$ 51.478,54, e 12/2002, no valor de R\$ 153.195,35.

Quanto à CSLL, efetuada idêntica revisão, constatou-se que a Du Pont declarou na DIPJ estimativas de R\$ 150.348,47, para o fato gerador de março de 2002, mas nada declarou em DCTF. A autoridade fiscal reduziu o saldo negativo de R\$ 150.348,47 a zero e exigiu a multa de ofício isolada de R\$ 75.174,24 (50% do valor de estimativa não paga).

A autoridade fiscal concluiu que a compensação com prejuízo fiscal de 1998 (*sic* – saldo negativo de CSLL) alegada não foi efetivada na contabilidade, e que o argumento de que o controle dos créditos é efetuado na mesma conta contábil não procede, pois não consta apontamento contábil nos livros Diário e Razão analítico, a título de compensação de estimativa de CSLL. A compensação extra-contábil alegada não ocasionou o respectivo registro na contabilidade, não devendo ser considerada. O Razão Analítico da conta 1340120, onde a Du Pont efetua os lançamentos contábeis de CSLL, não contemplou os lançamentos devidos, a título de estimativa, cabendo a exigência da multa isolada.

Em razão das infrações apuradas o saldo negativo de CSLL de R\$ 150.348,47 deixou de existir.

Determinou-se que os valores compensados que excederam os apurados pela fiscalização deverão ser estornados, recolhendo-se os impostos e contribuições indevidamente compensados.

A ciência do auto de infração se deu em 17.08.2007.

A impugnação foi considerada improcedente, tendo sido proferidas as seguintes ementas:

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS.

A regra geral para contagem do prazo decadencial para constituição do crédito tributário, no caso de penalidades, está prevista no artigo 173, I do CTN, apresentando-se regular a exigência formalizada dentro deste prazo.

FALTA DE DECLARAÇÃO/PAGAMENTO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONSTITUIÇÃO DE OFÍCIO.

A falta de declaração em DCTF de tributos e contribuições federais na modalidade de lançamento por homologação, bem como a insuficiência de recolhimento de valores devidos, justifica sua exigência pela autoridade fiscal por meio do competente Auto de Infração, com os consectários legais para a constituição do crédito tributário.

COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS. MESMA ESPÉCIE. REQUISITOS PARA EFETIVAÇÃO. DCTF E DCOMP.

A realização de compensação pela contribuinte, de crédito junto à Fazenda Pública com tributos devidos de mesma espécie, deve ser formalizada na escrituração da pessoa jurídica e devidamente declarada em DCTF, sendo que após 01/10/2002, vigência da MP nº 66, de 2002 (Lei nº 10.637, de 2002), também se tornou obrigatória a entrega da Declaração de Compensação (DCOMP), a qual extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. As estimativas compensadas sem observância de tais requisitos legais devem ser glosadas como dedução na apuração de ajuste ao final do período.

MULTA ISOLADA. FALTA DE ANTECIPAÇÃO. TRIBUTO DEVIDO NO AJUSTE E MULTA DE OFÍCIO. COMPATIBILIDADE.

No caso de pessoa jurídica optante pela tributação com base no lucro real anual, cabível a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais devidas, independentemente da imposição de multa de ofício sobre o tributo exigido ao final do período.

MULTA ISOLADA. APURAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL NO PERÍODO.

Determina a legislação pertinente a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa, ainda que no ano-calendário sejam apuradas bases tributáveis negativas.

MULTA ISOLADA. PERCENTUAL APLICÁVEL.

RETROATIVIDADE BENIGNA.

Prevedo a legislação vigente na formalização do crédito tributário percentual de penalidade inferior ao aplicável na ocorrência da irregularidade, correta a aplicação da multa isolada no percentual de 50%, por força do princípio da retroatividade benigna.

CONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO VEDADA.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

A ciência da decisão de primeira instância foi dada em 07.04.2010, e o recurso voluntário foi apresentado em 06.05.2010.

Alega a recorrente que ocorreu a decadência do direito de lançamento da multa isolada pelo não recolhimento da estimativa relativa ao mês de março de 2002, com os seguintes fundamentos: (i) que a multa isolada decorrente de estimativa de IRPJ e CSLL não recolhida submete-se ao prazo decadencial do próprio tributo; (ii) deve seguir a regra contida no art. 150, § 4º do CTN conforme jurisprudência administrativa.

A seguir aborda a procedência das compensações realizadas. Afirma que os documentos acostados à impugnação comprovam que a contribuinte apurou prejuízo fiscal nos anos de 1998 e 1999 e apurou saldo negativo do IRPJ e CSLL, e que as compensações são legítimas e não ocasionaram prejuízo ao erário, e que desconsiderá-las por mero equívoco formal a obrigará a se socorrer do Poder Judiciário.

Sobre a compensação ocorrida em março de 2002, em relação ao entendimento da fiscalização de que não faria jus à compensação por não a ter indicado na DCTF, afirma que a fiscalização desconsiderou a realidade dos fatos e se voltou a excessivo rigor formal, quando deveria prevalecer a verdade material.

Optou por quitar a estimativa de março de 2002, nos valores de R\$ 402.460,83 de IRPJ e R\$ 150.348,47 a título de CSLL, compensando-as com o saldo negativo de IR e de CSLL de 1998.

Apesar da conta denominada “Depósitos de Impostos” não ter contemplado o lançamento devido a título de IRPJ e CSLL, houve seu recolhimento, em virtude de a contabilização dos créditos da recorrente ser feita na mesma conta contábil, bem como em razão do fato de no ano de 2002 ter sido apurado prejuízo fiscal, o saldo de restituir do IR permaneceu o mesmo, e por essa razão o fisco não conseguiu enxergar e reconhecer a compensação realizada pela empresa, e se possuía em 2002, conforme razão contábil da conta 1340120 juntado na impugnação, montante considerável de imposto a restituir (R\$ 12.451.468,59), porque deixaria de efetuar a compensação?

Argumenta que teria demonstrado, por controle extra-contábil o aproveitamento de créditos tributários, e que no período de março de 2002, aproveitou-se de crédito de CSLL no valor de R\$ 150.348,47 e de IRPJ no valor de R\$ 402.460,83, referentes ao saldo negativo apurado no ano de 1998, que correspondem exatamente aos valores dos lançamentos glosados. Assim, apesar do lapso da compensação não ter constado na DCTF nesse período, não há que se falar que não ocorreu, até porque na época a compensação estava

amparada pelo art. 66 da Lei 8.383/91, que não previa formalidades para sua realização. Portanto, a compensação teria sido devidamente realizada, devendo ser reconhecida.

Em relação à compensação ocorrida no período de outubro, novembro e dezembro de 2002 (item 2.2 do RPF), em que o IRPJ estimativa a pagar totalizava R\$ 478.272,95, aduz que o adimplemento também se deu na forma de compensação com saldo negativo da mesma espécie, referente ao ano de 1999 (crédito originado de imposto de renda retido na fonte do mesmo ano). Ressalta que a própria autoridade fiscalizadora afirma e a decisão confirma que a recorrente demonstrou contabilmente a compensação realizada da e da estimativa devida com o saldo negativo de IR do ano-calendário de 1999, porém glosou os lançamentos efetuados, em virtude da falta de entrega de DCOMP.

Argui que o processo administrativo é pautado pelo princípio da verdade material, assim, se a contribuinte demonstrar por outros meios que a obrigação foi cumprida, não há que se desconsiderarem os recolhimentos por mero formalismo, e que em sua impugnação juntou aos autos os livros Razão de 2002 e 2003, bem como planilhas, em que demonstra, por rzonetes a compensação efetuada e os informes de rendimentos que compõem parte do crédito, restando demonstrado o recolhimento do imposto.

Aborda a seguir a compensação sem entrega de DCOMP. Saliencia que não registrou as compensações por meio de declaração apenas por um lapso, visto que na época era uma legislação extremamente recente (IN 210/2002), mas as registrou contabilmente, conforme reconheceu a autoridade fiscal e a decisão recorrida..

Argumenta que o princípio da verdade material deve sobrepor-se a todo custo, a quaisquer impedimentos formalísticos ou rigores procedimentais que eventualmente impeçam a administração de verificar a regularidade e procedência de um determinado lançamento tributário.

Discute o descabimento de aplicação da multa isolada em razão de sua revogação pela MP 303/2006. Afirma que o disposto no art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/96, foi revogado e foi instituída nova multa isolada no percentual de 50% do valor da estimativa não paga, por força do art. 18 da MP 303/2006, que vigorou no período de 29 de junho a 27 de outubro de 2006, data em que referida MP perdeu sua eficácia em razão da não conversão em lei, conforme ato do Presidente do Congresso Nacional nº 57/2006, por não ter sido convertida em lei no prazo.

Somente após quase três meses depois, em 22.01.2007, foi editada a MP 351, que alterou o art. 44 da lei 9.430/96, e foi convertida na lei 11.488/2007, que dispôs sobre o assunto em seu art. 14, mantendo a aplicação de multa isolada no percentual de 50%.

Na capitulação legal da autuação, a autoridade fiscalizadora citou os artigos 222 e 843, do RIR/99, combinados com o art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/96, alterado pelo art. 14 da MP 351/07, c/c o art. 106, II, alínea “c” da Lei 5.172/66. Se o inciso IV, do § 1º, do art. 44, da comentada lei não mais existe, não pelo fato de ter sido alterado pelas MP 303/2006 e 351/2007, mas sim por ter sido revogado.

No momento em que a MP passou a dispor sobre a multa isolada no inciso II, b, do art. 44, ela revogou a anterior disposição contida no inciso IV, acima citado, e criou uma nova penalidade, agora de 50%.

Se na forma do art. 106, II, b, do CTN, a lei retroagirá, em casos ainda não definitivamente julgados, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Assim, no momento em que a MP 303/2006, revogou a disposição contida no art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/96, passou a ser zero, a multa isolada para todos os fatos geradores ocorridos anteriormente a ela e de 50% para os fatos geradores posteriores.

A MP 303/2006 não reduziu simplesmente o percentual de multa aplicável, mas sim, reformulou totalmente a redação do art. 44 da Lei 9.430/96, revogando o dispositivo legal invocado nesta autuação (inciso IV, do § 1º, do art. 44 da Lei 9.430/96) e criando nova penalidade aplicável às situações futuras, no percentual de 50%.

Em vez de alterar a redação do inciso IV desse artigo, reformulou-o, revogando disposições anteriores, em razão da retroatividade benigna.

A fundamentação para a aplicação da multa isolada na presente autuação, recai sobre o já revogado art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/96, pois não poderia o fiscal embasar o auto no inciso II, b, do art. 44, que apenas prevê a multa de 50% para fatos geradores posteriores a sua vigência.

Com a perda da eficácia da medida provisória em comento, não houve a edição de decreto legislativo para regulamentar as relações ocorridas sob a sua égide, conforme prevêem os §§ 3º e 11, do art. 62, da CF.

Para as relações jurídicas praticadas durante a vigência da MP, e para as anteriores a ela, porém não julgadas definitivamente, mantiveram-se os benefícios por ela concedidos, quais sejam a redução da multa isolada de 50% no primeiro caso e a sua revogação total no segundo.

Nem se diga que a mencionada MP não quis revogar a multa, mas apenas reduzi-la, pois face ao quadro de dúvida, deve ser aplicado o entendimento mais favorável ao contribuinte, conforme art. 112, IV, do CTN. Revogada a multa de 75% todos os contribuintes, que deixaram de recolher a estimativa, referentes a períodos anteriores à MP 303/2006, foram beneficiados. Cita julgamento do recurso 147801 e 126873.

Discute ainda o descabimento da aplicação da multa isolada quando o balanço de exercício apontar prejuízo ou resultado nulo (item 2.1 do RPF), e também não poderia ser aplicada após o encerramento do período de apuração.

Também questiona o descabimento da aplicação da multa isolada de 50% cumulativamente com a multa de ofício de 75% (item 2.2 do RPF).

Seria evidente que o fisco não poderia em um mesmo exercício, exigir a multa por falta de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ, concomitantemente com a multa de ofício por redução indevida, total ou parcial do imposto definitivo a pagar na declaração, ainda que essas infrações e penalidades estejam expressamente tipificadas e cominadas na legislação tributária, mais especificamente no art. 44 da Lei 9.430/96, ou seja, a segunda infração “anistiaria” a primeira ou dispensaria a aplicação da respectiva penalidade.

Aborda também do descabimento de aplicação de multa isolada sobre base de cálculo superior à apurada (item 2.2. do RPF). A multa isolada deveria ser aplicada sobre a base de cálculo de R\$ 391.836,92 em vez de R\$ 478.272,95.

Chega às seguintes conclusões:

a) houve decadência do direito do fisco exigir multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL, referente ao período de março de 2002, visto que o auto de infração foi lavrado em 08/2007 e nesses casos, o termo inicial do prazo de decadência é o próprio mês;

b) as estimativas do IRPJ dos períodos de março, outubro a novembro de 2002, e de CSLL de março de 2002, foram compensados com saldos negativos de IR dos anos de 1998 e 1999;

c) não deve ser desconsiderada a compensação realizada nos períodos de outubro a dezembro de 2002, visto que a entrega da DCOMP é uma mera formalidade e contabilmente restou comprovada a quitação do IRPJ e da CSLL estimativa, por meio de compensação, conforme reconhecido pela autoridade fiscal;

d) falta de respaldo legal na aplicação da multa isolada de 50% para o caso em tela, visto que a MP 303/2006, revogou a sua aplicação, e após instituiu novo percentual. Assim, a revogação por ser mais benéfica ao contribuinte, retroage, alcançando todos os fatos geradores anteriores à edição da MP, desde que ainda não definitivamente julgados;

e) O Conselho de Contribuintes já decidiu pela não aplicabilidade da multa isolada em razão do não recolhimento de estimativa após o término do ano-calendário e quando o contribuinte apurar prejuízo fiscal ou resultado nulo;

f) é incabível a incidência cumulativa da multa de ofício e multa isolada sobre a mesma base de cálculo, tendo a CSRF já firmado posicionamento nesse sentido;

g) caso não acolhidos os argumentos anteriores, a multa isolada deve ser aplicada somente sobre o valor do IRPJ a pagar, já subtraído do imposto de renda que a contribuinte tinha a restituir.

É o relatório.

Voto

Conselheira Albertina Silva Santos de Lima

O recurso atende às condições de admissibilidade e deve ser conhecido.

Em relação à alegação de que teria ocorrido a decadência do direito da Fazenda Nacional lançar a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, do fato gerador ocorrido em março de 2002, não é possível que se concorde com a tese da recorrente, uma vez que não se trata de tributo sujeito a homologação, mas sim, de penalidade, razão pela qual aplica-se o disposto no art. 173, I, do CTN, que a seguir transcreve-se:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

Portanto, o lançamento da multa isolada poderia ter sido efetuado no próprio ano de 2002, e o primeiro dia do exercício posterior àquele em que poderia ter sido lançado é 01.01.2003, e levando-se em conta que a ciência do auto de infração à contribuinte se deu em 17.07.2007, conclui-se que não ocorreu a decadência.

Da jurisprudência cita-se:

Acórdão 1201-00.168, de 27/08/2009:

DECADÊNCIA - MULTA ISOLADA - a multa aplicada isoladamente pelo descumprimento do dever de recolher estimativas é constituída tipicamente por meio de lançamento de ofício. Dessarte, o prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido realizado e não na data do fato gerador.

Acórdão 1402-01.217, de 04/10/2012

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. A regra geral para contagem do prazo decadencial para constituição do crédito tributário, no caso de penalidades, está prevista no artigo 173, I do CTN, apresentando-se regular a exigência formalizada dentro deste prazo. Por sua vez, em relação aos tributos, havendo antecipação de recolhimentos o prazo é contado na forma do art. 150, §4o. do CTN.

Acórdão 1202-00.656, de 23/11/2011

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA. FALTA DE ESTIMATIVAS.

Por não se enquadrar na hipótese de tributo sujeito à homologação, o lançamento de multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas obedece à regra decadencial prevista no art. 173, inciso I, do CTN.

Acórdão CSRF/01-05.563, de 27/03/2007

DECADÊNCIA — ESTIMATIVAS — MULTA ISOLADA - Se a Fazenda Pública denegar a homologação ao pagamento realizado pelo contribuinte, o limite temporal para a realização do lançamento de ofício para cobrar o tributo é estabelecido pelo prazo de cinco anos previsto no art. 150. § 4º, do CTN, já que, findo esse prazo, é considerado extinto o crédito tributário. Contudo, não há falar em lançamento por homologação no caso de falta de recolhimento de estimativas. O valor pago a esse título não tem a natureza de tributo, eis que, juridicamente, o fato gerador do Imposto sobre a Renda e da CSLL só será tido por ocorrido ao final do período anual (31/12). A regra geral para contagem do prazo decadencial para constituição do crédito tributário, inclusive no caso de penalidades, está prevista no artigo 173 do CTN.

A contribuinte alega ter efetuado as seguintes compensações:

- a) Estimativa de IRPJ do fato gerador de março de 2002 com saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 1998 – empresa Du Pont.
- b) Estimativa da CSLL do fato gerador de março de 2002 com saldo negativo da CSLL do ano-calendário de 1998. – empresa Du Pont.
- c) Débitos de estimativas de IRPJ dos fatos geradores de outubro a dezembro de 2002 com o saldo negativo do IRPJ do ano-calendário de 1999 – empresa DSRB.

Alega a recorrente que os débitos foram devidamente extintos, e que as compensações de estimativas de IRPJ e de CSLL do fato gerador de março de 2002 foram registradas em controle extra-contábil e que as estimativas do IRPJ dos demais fatos geradores foram registradas em sua contabilidade conforme reconhece a autoridade fiscal, embora não tenha apresentado a DCOMP, e que deve prevalecer a verdade material.

A Lei 8.383/91 permitiu que os contribuintes pudessem efetuar compensação de débitos com créditos, desde que da mesma espécie e destinação constitucional. Editada a Lei 9.430/96, art. 74, passou a ser possível a compensação de débitos com créditos de espécies diferentes, e se impôs a obrigatoriedade dos contribuintes apresentarem requerimento, não se exigindo a apresentação de requerimento para as compensações de débitos com créditos da mesma espécie.

Com a edição da MP 66/2002, convertida na Lei 10.637/2002, a partir de outubro de 2002, passou a ser exigida a apresentação de Declaração de Compensação (DCOMP), tanto para as compensações de débitos com créditos de tributos da mesma espécie quanto para as de espécie diferente, com extinção do débito, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Portanto, até 30.09.2002, a compensação de débitos com créditos da mesma espécie poderia ser efetuada mediante registro na escrita contábil e declaração na DCTF, e para os fatos geradores posteriores, obrigatoriamente, os contribuintes deveriam apresentar a DCOMP.

No caso concreto, para as compensações de IRPJ e de CSLL de março de 2002, poderia a recorrente exercer seu direito à compensação desde que efetuasse o registro na escrita contábil. Também deveria declarar o débito de estimativas na DCTF e informar a sua forma de extinção, conforme IN SRF nº 73/96 e IN SRF nº 255, de 11/12/2002.

A autuada não declarou o débito de estimativa na DCTF, portanto, também não informou a compensação efetuada. Ainda que se pudesse ultrapassar esse requisito, há ainda a ser atendido a comprovação do registro da compensação nos registros contábeis da empresa. Sobre essa matéria extrai-se do acórdão recorrido o seguinte trecho, pelo entendimento de que foi apreciada adequadamente:

No entanto, o simples fato de possuir a empresa crédito disponível à época em que apurados os débitos, não viabiliza o alegado procedimento pela contribuinte, assim como a apresentação de controle extracontábil não supre a necessidade de escrituração contábil, visto que a utilização do crédito deve ser devidamente baixada com a correta identificação do débito compensado (período de apuração, tributo, valor, data de vencimento), impossibilitando, assim, a sua utilização em outras compensações demonstráveis a qualquer tempo à margem da contabilidade.

Sobretudo há que se ressaltar que, como é de conhecimento da impugnante, o mesmo direito creditório poderia ser objeto de formalização de pedido junto à administração tributária de restituição ou de compensação com tributos de outras espécies, de sorte que o controle extracontábil impossibilitaria a aferição pela autoridade administrativa de certeza e liquidez de crédito junto à Fazenda Pública, ficando seriamente prejudicado o erário público.

Por conseguinte, não se trata de dificuldade da autoridade fiscalizadora em visualizar as compensações, mas sim da constatação de não atendimento por parte da contribuinte aos requisitos estabelecidos no regramento da matéria para a realização de compensação de créditos e débitos fiscais, não cabendo, de fato, serem admitidas como realizadas pela contribuinte as alegadas compensações de estimativas de IRPJ e de CSLL referentes ao mês de março de 2002.

Quanto às compensações de estimativas de IRPJ relativas aos períodos de apuração de outubro, novembro e dezembro de 2002, estas não foram declaradas em DCTF, mas constam da escrituração contábil conforme reconhecido pela autoridade fiscal.

A autoridade fiscal não reconheceu as compensações pelo fato de não terem sido informadas na DCOMP, instituída pela MP 66/2002, convertida na Lei 10.637/2002.

Tratando-se de exigência prevista na MP 66/2002, convertida na Lei 10.637/2002, e não tendo a autuada apresentado a DCOMP, correta a autoridade fiscal que apurou o valor do ajuste do IRPJ do ano-calendário de 2002, sem computar os valores das supostas compensações.

O fato da DCOMP ter sido instituída em data próxima à ocorrência dos fatos geradores não a torna dispensável, como quer a recorrente, uma vez que trata-se de exigência prevista em lei. Não há legislação que permita a este colegiado atender ao pleito da recorrente.

Assim, não reconhecidas as compensações, as estimativas compensadas sem observância de tais requisitos legais devem ser glosadas na apuração de ajuste ao final do período. Consequentemente, há de se apreciar a exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

Sobre a alegada falta de respaldo legal na aplicação da multa isolada de 50%, por entender que a MP 303/2006 revogou sua aplicação, retroagindo aos fatos geradores anteriores à edição da MP, e que e após instituiu novo percentual, trata-se de tese sem fundamento jurídico.

A autoridade fiscal, tendo lavrado o auto de infração em agosto de 2007, citou como enquadramento legal, os seguintes dispositivos: Arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96, alterado pelo art. 14 da MP nº 351/2007, c/c art. 106, inciso II, alínea “c” da Lei 5.172/66.

O art. 14 da MP 351/2007 dá nova redação ao art. 44 da Lei 9.430/96. Esse artigo estabelece em seu *caput* as multas que devem ser aplicadas nos casos de lançamento de ofício. No inciso II se estabelece que será aplicada a multa de 50% exigida isoladamente, e a alínea “b” se refere ao pagamento das estimativas não efetuadas, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL.

A nova legislação aplica-se aos fatos geradores posteriores à sua vigência, e considerando que nos meses de apuração das estimativas, de março e outubro a dezembro de 2002, estava em vigor o regramento que estabelece o percentual de 75%, em razão da retroatividade benigna de que trata o art. 106, II, “c”, do CTN, a autoridade fiscal aplicou o percentual de multa de 50%, o que está correto.

A interpretação que a recorrente quer dar de que a MP 303/2006, não convertida em lei, revogou os dispositivos legais anteriores, não prospera, pois, essa MP, em seu art. 18, apenas deu nova redação ao art. 44 da Lei 9.430/96, e ao não ser convertida em Lei, a redação anterior prevalece, uma vez que não foram revogados pela MP.

Em relação ao alegado descabimento da aplicação da multa isolada quando o balanço do exercício apontar prejuízo ou resultado nulo, não é o que a legislação dispõe. Transcreve-se o art. 44 da Lei 9.430/96, com a redação da Lei 11.488/2007 (conversão da MP 351/2007):

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:

(...)

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.

(...)

Nos termos da alínea “b” do inciso II, do art. 44 da Lei 9.430/96, a multa isolada de 50% deve ser aplicada, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, ano ano-calendário correspondente.

Esse dispositivo legal não limita a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas a apenas dentro do ano-calendário. Assim, não há qualquer vedação legal que seja apurada após o encerramento do período de apuração.

Quanto ao questionamento sobre a aplicação da multa isolada de 50%, cumulativamente com a multa de ofício de 75%, em parte, tem razão a recorrente.

Em relação à exigência da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas de IRPJ, dos meses de outubro a dezembro de 2002, esta foi calculada tomando-se como base de cálculo, o valor de R\$ 478.272,95. Também foi exigido o IRPJ do ajuste anual no valor de R\$ 391.836,92, conseqüentemente, a multa de ofício de 75% que incidiu sobre o valor do ajuste do IRPJ tem essa mesma base de cálculo de R\$ 391.836,92.

Assim, deve ser excluída do lançamento, a multa isolada que incidiu sobre a mesma base de cálculo da multa de ofício, ou seja, deve ser excluída a multa isolada no valor de R\$ 195.918,46, que corresponde a 50% de R\$ 391.836,92.

Em relação à multa isolada por falta de recolhimento de estimativas do IRPJ do mês de março de 2002 e de CSLL, houve redução de saldo negativo, não tendo sido exigida multa de ofício, não havendo que se falar em cumulatividade com multa de ofício, devendo ser mantidas.

Para os fundamentos que levam a essa conclusão, valho-me do acórdão 1201-00.168, de 27.08.2009, de relatoria do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, do qual transcreve-se o seguinte trecho:

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de se valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo

Processo nº 10882.001698/2007-31
Acórdão n.º **1102-000.824**

S1-C1T2
Fl. 15

princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo.

Do exposto, oriento meu voto para dar provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento somente parte da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ, no valor de R\$ 195.918,46.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima - Relatora