



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

Processo nº 13609.001808/2008-72
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1103-000.945 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de outubro de 2013
Matéria Auto de infração CSLL e Multa por falta/insuficiência de recolhimentos de estimativas
Recorrente ICAL - INDÚSTRIA DE CALCINAÇÃO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

DESISTÊNCIA. RENÚNCIA AO DIREITO SOBRE O QUAL SE FUNDA O RECURSO.

Nos termos do art.78 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, a desistência e o pedido de parcelamento configuram renúncia ao direito sobre o qual se funda o recurso interposto pelo sujeito passivo, ocasionando o não conhecimento das razões de defesa relacionadas à respectiva matéria.

ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO 2004 A 2006.

Apenado o continente, desnecessário e incabível apenar o conteúdo. Penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos. Princípio da consunção em matéria apenatória. A aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago das CSLL efetivamente devidas exclui a aplicação da multa de ofício de 50% sobre o valor não pago de CSLL mensal por estimativa dos mesmos anos-calendário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao recurso para excluir a multa isolada por falta de pagamentos mensais de CSLL, por maioria, vencidos os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro (Relator) e André Mendes de Moura. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcos Shigueo Takata.

(assinado digitalmente)
Aloysio José Percínio da Silva - Presidente

(assinado digitalmente)
Eduardo Martins Neiva Monteiro – Relator

(assinado digitalmente)
Marcos Shigueo Takata – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro, Marcos Shigueo Takata, André Mendes de Moura, Fábio Nieves Barreira, Hugo Correia Sotero, e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

Trata-se de autos de infração de IRPJ (AC 2006), CSLL (AC 2003 a 2006) e Multa Isolada por falta/insuficiência de pagamentos de estimativas de CSLL (2004 a 2006), no valor total original de R\$ 10.720.601,20 (dez milhões, setecentos e vinte mil, seiscentos e um reais e vinte centavos) (fls.241/260).

A ciência do contribuinte efetivou-se em 28/11/08 (fl.261).

No “*Relatório de Auditoria Fiscal*” (fls.226/240), a fiscalização assim fundamentou a autuação, em síntese:

Ação Judicial – CSLL

- decisões judiciais transitadas em julgado reconheceram a inexistência de relação jurídica quanto à exigência da CSLL com base na Lei nº 7.689/88 (Ação Declaratória nº 89.00.01377-7) e na Lei nº 8.212/91 (Mandado de Segurança nº 95.00.16046-3);
- a União, na Ação Rescisória nº 2002.01.00.029739-5, reverteu o julgado definitivo da Apelação nº 96.01.37611-9 (MS nº 95.00.16046-3), sendo que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) negou seguimento ao recurso especial do contribuinte, bem como não acolheu o agravo regimental interposto;
- quanto ao recurso extraordinário (RE 581107) perante o Supremo Tribunal Federal (STF), não havia sido proferida decisão, estando os autos conclusos ao Relator;

Estimativas

- conforme declaração do representante do contribuinte, foram levantados balancetes de suspensão/redução nos seguintes meses: janeiro/99 a junho/99; dezembro/99 a fevereiro/00; janeiro/02, dezembro/2005 e dezembro/2006;
- “*De acordo com a documentação apresentada e com os arquivos contábeis da empresa esta fiscalização apurou as estimativas mensais da CSLL para os anos-calendário 2004 a 2006 [...]. No mês de dezembro dos anos-calendário 2005 e 2006 não foram apuradas estimativas a pagar tendo em vista a utilização de balancetes de suspensão/redução*”;
- as bases de cálculo estão em consonância com os valores constantes das DIPJ quanto ao IRPJ e os declarados pelo sujeito passivo em planilha (fls.181/214);

- em vez de empregar, na apuração da base de cálculo das estimativas de CSLL, o percentual de 12% (doze por cento) sobre a receita bruta, o contribuinte aplicou o percentual de 8% (oito por cento);

- “As adições efetuadas pelo sujeito passivo e declaradas nas planilhas de cálculo de fls. 181 a 214 guardam consonância com os arquivos contábeis do contribuinte e foram aceitas por esta fiscalização. O total mensal das adições está discriminado em coluna das tabelas demonstrativas anteriores. Por fim, obtida a base de cálculo da CSLL mensal, composta pelo somatório de 12% da Receita Bruta ajustada pela Lei 8.981/95, 32% das receitas obtidas com serviços prestados, e demais adições (vide art.28, 29 e 30 da Lei 9.430/96), resta aplicar a alíquota de 9% prevista no art.37 da Lei 10.637/02 para encontrar o valor da CSLL devida mensalmente por estimativa”;

CSLL devida anualmente

- o contribuinte deixou de declarar e escriturar a apuração da CSLL devida ao final dos anos-calendário 2003 a 2006;

- os cálculos basearam-se nos lançamentos efetuados no LALUR, nas planilhas e nos arquivos contábeis apresentados pelo contribuinte;

- quanto à apuração do lucro real, houve a exclusão de valores a título de “Ajustes de exercícios anteriores”, não conseguindo o contribuinte comprová-los, vez que “...Os documentos apresentados pelo sujeito passivo apenas indicam possíveis diferenças apuradas internamente, mas não há, dentre os documentos, comprovação dos registros contábeis e da efetiva existência dessas diferenças no ano-calendário 2006. Ou seja, não há comprovação documental de que existiram as diferenças alegadas e que as mesmas permaneceram efetivamente em conta de ativo/passivo até o ano-calendário 2006. Destaco ainda que os documentos apresentados para justificar os valores identificados nas fls.178 e 179 itens 67 a 71 tratam-se única e exclusivamente de documentos gerados dentro da própria empresa sem qualquer lastro documental fiscal hábil relacionado”.

Consoante despacho da ARF/São Leopoldo (MG), o débito de IRPJ foi objeto de parcelamento, tendo o seu controle sido transferido para processo específico (fl.369).

Os lançamentos de CSLL e de Multa Isolada foram considerados procedentes pela Segunda Turma da DRJ – Belo Horizonte (MG), conforme acórdão que recebeu a seguinte ementa (fls.370/386):

COISA JULGADA. A declaração da inconstitucionalidade da Lei 7.689/88 e a exclusão de sua eficácia, em caráter permanente e definitivo, só podiam ser obtidas mediante ação direta de inconstitucionalidade. Na via incidental, o reconhecimento da inconstitucionalidade constitui pressuposto da decisão e apenas afasta a aplicação da lei ao caso concreto, mas ela continua a vigorar. As razões de decidir e as questões julgadas incidentalmente no processo não integram a coisa julgada

LEI SUPERVIENTE. A Lei nº 8.212/91 por si só legitima a exigência de contribuição social sobre o lucro.

AÇÃO RESCISÓRIA. No caso, por incidir sobre uma relação continuativa, de trato sucessivo, a coisa julgada opera efeitos sob o influxo da cláusula rebus sie standibus, o que significa dizer que a permanência de seus efeitos fica subordinada à

permanência do fato jurígeno e da correspondente norma que o tipifica. Assim, alterado o fato ou alterada a norma que o suporta, a relação jurídica primitiva simetricamente se modifica, cessando ipso facto os efeitos da coisa julgada.

MULTA PROPORCIONAL E EXIGIDA ISOLADAMENTE. Verificada a falta de pagamento da contribuição por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento abrangerá a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos; e a contribuição apurada em 31 de dezembro, caso não recolhida, acrescida de multa de ofício. A lei estabelece que, nos lançamentos de ofício, será aplicada multa exigida isoladamente, no percentual de 50%, sobre os valores devidos, e não recolhidos, a título das estimativas mensais, estando o contribuinte sujeito à apuração do lucro real anual, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, no ano-calendário correspondente.

Devidamente cientificado em 12/3/09 (fl.393), o contribuinte tempestivamente interpôs recurso voluntário em 13/4/09 (fls.394/417), em que alega, em síntese:

- estaria desobrigada de recolher a CSLL, tendo em vista a decisão transitada em julgado que reconheceu a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88, não podendo a fiscalização ter lavrado o auto de infração exclusivamente com fundamento em dispositivos da Lei nº 8.212/91;
- “...a exação somente poderia ser cobrada a partir de uma nova relação jurídico-tributária estabelecida em lei nova”;
- em face da coisa julgada, seria indevida a exigência da CSLL com base nos artigos 10, 11, 15, 22, 23 e 33 da Lei nº 8.212/91; artigos 9º, §10, da Lei nº 9.249, e no art.31 da IN SRF 11/96;
- em que pese a Lei nº 7.689/88 ter sofrido modificações, “...nenhuma delas alterou significativamente o feitiço jurídico por ela ostentado”;
- “Quer pela redação da Lei 8212/91, quer pela da Lei 8034/90, e principalmente pela redação da Lei Complementar n. 70/91, a lei instituidora da contribuição social sobre o lucro, a de nº 7689, de 15 de dezembro de 1988, continua em pleno vigor, não passando a Lei 8.212/91 de mera indicadora de fonte de custeio para a seguridade social e não instituidora da apontada contribuição”;
- a Lei nº 8.212/91 não reinstituíra a CSLL, pois não determinara conceitualmente o fato gerador, base de cálculo, contribuintes, alíquotas e demais aspectos fundamentais da norma tributária, tendo feito referência à Lei nº 7.689/88;
- a Lei nº 7.689/88 estaria reafirmada em dispositivo constitucional (art.72 do ADCT);
- ainda que não estivesse amparada por decisão judicial, as estimativas também não seriam devidas, vez que não subsistiriam concomitantemente com a multa proporcional exigida simultaneamente, conforme jurisprudência administrativa (acórdãos nº 101-94.155, 103-23.054, 101-94.155, CSRF/01-05.675, CSRF/01-05.511, CSRF/01-05.503).

Consta dos autos Memorando nº 259/2011 DRF/STL/ARF/PLO, por meio do qual a ARF/Pedro Leopoldo (MG) encaminhou, em 18/5/11, pedido de **desistência parcial** formulado pelo contribuinte, unicamente quanto “...à cobrança de CSLL, código da receita 2973” (PA 2003 a 2006).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro, Relator.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário, dele se toma conhecimento.

Em razão da anunciada desistência parcial do recurso, constata-se que o litígio limita-se ao crédito tributário de Multa Isolada por falta/insuficiência de pagamentos de estimativas (código de receita 6094 – “*Demonstrativo de Débito*” de fls.388/389).

Neste ponto, tal opção relacionada às exigências de CSLL implica renúncia dos respectivos fundamentos de defesa veiculados no recurso voluntário, subsistindo apenas, quanto ao lançamento das multas isoladas o argumento da impossibilidade de cobrança concomitante com a multa de ofício proporcional.

Quanto aos efeitos da desistência, dispõe o art.78 do Anexo II do Regimento Interno do CARF:

Art. 78. Em qualquer fase processual o recorrente poderá desistir do recurso em tramitação.

§ 1º A desistência será manifestada em petição ou a termo nos autos do processo.

§ 2º O pedido de parcelamento, a confissão irretratável de dívida, a extinção sem ressalva do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial com o mesmo objeto, importa a desistência do recurso.

§ 3º No caso de desistência, pedido de parcelamento, confissão irretratável de dívida e de extinção sem ressalva de débito, estará configurada renúncia ao direito sobre o qual se funda o recurso interposto pelo sujeito passivo, inclusive na hipótese de já ter ocorrido decisão favorável ao recorrente, descabendo recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional por falta de interesse. (destaquei)

As bases de cálculo da CSLL exigidas anualmente (AC 2003 a 2006), como relatado, foram extraídas exclusivamente dos lançamentos efetuados no LALUR, nas planilhas encaminhadas pelo sujeito passivo (fls.215/218) e nos arquivos contábeis por este apresentados, tendo a constituição dos créditos tributários decorrido da ausência de declaração e escrituração de qualquer valor a pagar.

Quanto às estimativas mensais, à exceção dos meses de dezembro/2005 e dezembro/2006, não apuradas, foram calculadas pelo próprio contribuinte com base no faturamento mensal, conforme planilhas de fls.181/214, tendo sido ajustado pela fiscalização o percentual de presunção, de 8% para 12%.

Não obstante o contribuinte sustentar que o crédito tributário de multa isolada não poderia ser exigido concomitantemente com às multas proporcionais anuais, há dispositivo legal que assegura a exigência de ambas penalidades.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, estabelece hipóteses de incidência distintas para a multa proporcional e a multa por insuficiência/falta de recolhimento de estimativas. São previsões não excludentes, de tal modo que podem ser exigidas mesmo que concomitantemente, *“ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativas para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”*. Vejamos:

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;

.....

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

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

.....

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;

Redação atual, com a alteração da MP nº 351/07, convertida na Lei nº 11.488/07

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.

Há vários julgados administrativos neste sentido, como por exemplo:

“(…) MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. MULTA PROPORCIONAL, CONCOMITÂNCIA. INEXISTÊNCIA - Não há que se falar em aplicação concomitante sobre a mesma base de incidência quando resta evidente que as penalidades, não obstante derivarem do mesmo preceptivo legal, decorrem de obrigações de naturezas distintas (...)” (1ª SJ, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Acórdão nº 1302-00.083, de 29/09/09).

“(…) MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS - CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTO DEVIDO NO FINAL DO ANO. 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 argumentos sobre a concomitância de multas (...)” (1ª SJ, 2ª Turma Especial, Acórdão nº 1802-00.610, de 30/08/10)

“(…) INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. Em função de expressa previsão legal, deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração” (1º CC, 3ª Câmara, Acórdão nº 103-23510, Rel. Leonardo de Andrade Couto, Sessão de 26/06/08).

“(…) CONCOMITÂNCIA ENTRE A MULTA ISOLADA E A MULTA VINCULADA AO TRIBUTO - Em virtude de se tratarem de infrações distintas, a multa de ofício aplicada isoladamente, pela falta de recolhimento da CSLL apurada por estimativa, pode ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício, aplicada sobre a contribuição devida sobre a base cálculo anual da CSLL”. (1º CC, 3ª Turma Especial, Acórdão nº 193-00017, Rel. Ester Marques Lins de Souza, Sessão de 13/10/08).

As bases de cálculo das estimativas são apuradas mensalmente, não se relacionando com o tributo apurado ao final do ano-calendário. Nos dizeres da decisão *a quo*:

“[...] Ocorre que, na apuração do lucro real anual, o contribuinte está obrigado ao recolhimento das estimativas. No entanto, as estimativas não foram recolhidas. O que não é senão uma omissão, que gera, por si só, uma penalidade independente daquela aplicada pela falta de pagamento do imposto ou da contribuição devidos ao final do período-base.

.....

E segundo os dizeres da lei, o contribuinte, sujeito ao lucro real anual, deve realizar os recolhimentos por estimativa, mesmo que

Processo nº 13609.001808/2008-72
Acórdão n.º **1103-000.945**

S1-C1T3
Fl. 449

ao final do período apure prejuízo ou base de cálculo negativa da CSLL. Note-se que existem dois fatos distintos, um atinente à obrigação do recolhimento mensal da estimativa; outro relacionado com a apuração que se realizará ao final do período.”

Por tais razões, não se acolhe o argumento da defesa, devendo, portanto, ser mantidas, como constituídas, as multas isoladas.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso, mantendo as multas isoladas e não conhecendo das razões de defesa relacionadas ao lançamento da CSLL.

(assinado digitalmente)
Eduardo Martins Neiva Monteiro

Voto Vencedor

Conselheiro Marcos Shigueo Takata, Redator Designado.

Rendo minhas homenagens ao nobre relator, que, como de hábito, fez uma análise percuciente todo o conteúdo dos autos, pedindo-lhe vênica para dissentir sobre a questão da exigência das multas isoladas sobre estimativas de CSL de 2004 a 2006, concomitantemente à inflação de multas de ofício sobre a CSL efetiva exigida compreendendo os citados anos-calendário.

Em face da desistência parcial da recorrente, a lide se limita à questão das multas isoladas sobre estimativas de CSL de 2004 a 2006.

Trata-se de questão sobre a qual o entendimento se encontra pacificado nesta Turma, como em muitas outras Turmas da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

A redação original do art. 44, *caput*, I e II e § 1º, da Lei 9.430/96 era a seguinte:

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 - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

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 ao base de cálculo negativa

para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido.

Posteriormente, a Medida Provisória 303/06 alterou essa redação, mas teve sua vigência coarctada em 27/10/06, pois não fora convertida em lei, conforme o Ato Declaratório do Congresso Nacional 57/06, no exercício do art. 62, § 3º, da CF.

Sobreveio a Medida Provisória 351/07 alterando novamente a redação do preceito legal em comentário, com a mesma dicção prevista pela Medida Provisória 303/06. A Medida Provisória 351/07 fora convertida na Lei 11.488/07, de modo que a atual redação do art. 44, *caput*, I, II e § 1º, da Lei 9.430/96 é a seguinte:

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:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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.

§ 1º. O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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.

Vê-se que na atual dicção do art. 44 da Lei 9.430/96 a penalidade de multa de ofício é menos gravosa à prevista originariamente por esse preceito.

Tenho para mim que a dicção do art. 44 da Lei 9.430/96 prestou-se a corrigir a deficiência redacional primitiva, pois na literalidade pura dessa a multa de ofício era aplicável mesmo quando o tributo fosse integralmente pago com atraso – o que dava azo a se discutir como seria apurada a base de cálculo para a incidência da multa em tal hipótese. Essa questão foi espancada com a nova redação do art. 44 da Lei 9.430/96, que não mais prevê a incidência de multa de ofício no pagamento integral do tributo com atraso.

A partir da Lei 9.430/96, com a instituição do IRPJ e da CSL apurados trimestralmente (sem prejuízo da opção pela apuração anual no caso de lucro real), o IRPJ mensal, assim como a CSL mensal, deixaram de ser IRPJ e CSL efetivos, tornando-se IRPJ e

CSL por estimativa. Isso resulta claro no “título” dos arts. 2º e 6º, da Lei 9.430/96 (e para a CSL, em virtude do art. 28 dessa lei) que preconizam “pagamento por estimativa”:

Pagamento por Estimativa

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado **sobre base de cálculo estimada**, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo **deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano**, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

(...)

Pagamento por Estimativa

Art. 6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

§ 1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro será:

I - pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo, observado o disposto no § 2º; II - compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.

(...)

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos **arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71**, desta Lei.

De se lembrar que, sob a égide da Lei 8.981/95, o IRPJ e a CSL mensais configuravam exações efetivas, sem embargo do ajuste anual do IRPJ e da CSL: o art. 27 dessa lei falava em fatos geradores ocorridos em cada mês e em base de cálculo apurada

mensalmente e se coloca sob a Seção II denominada de Pagamento mensal do imposto”¹ (igualmente válido para a CSL, por força do art. 57 da mesma lei)². Ou, no mínimo, poderia ser colocada em discussão o IRPJ e a CSL mensais serem exações efetivas.

De toda forma, não por menos, a Instrução Normativa 93/97, sob os auspícios da Lei 9.430/96, alterando o que dispunha a Instrução Normativa 11/96, passou a prever que a falta de pagamento do IRPJ e da CSL mensais por estimativa não autoriza sua cobrança, mas tão só a multa isolada por falta do referido pagamento.

Ora, com a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor das CSL efetivas e não pagas³, juntamente com a exigência desse tributo, como se pretender aplicar, ao mesmo tempo, a multa de 50% sobre a CSL por estimativa não paga dos mesmos anos-calendário⁴? Constitui, a meu ver, uma incoerência lógica, teleológica e axiológica a aplicação concomitante dessas multas, à vista do bem jurídico tutelado.

É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago da CSL efetivamente devida, cobrável juntamente com essa, exclui a

¹ SEÇÃO II

Do Pagamento Mensal do Imposto

Art. 27. Para efeito de apuração do Imposto de Renda, relativo aos fatos geradores ocorridos em cada mês, a pessoa jurídica determinará a base de cálculo mensalmente, de acordo com as regras previstas nesta seção, sem prejuízo do ajuste previsto no art. 37.

Art. 37. Sem prejuízo dos pagamentos mensais do imposto, as pessoas jurídicas obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real (art. 36) e as pessoas jurídicas que não optarem pelo regime de tributação com base no lucro presumido (art. 44) deverão, para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano-calendário ou na data da extinção.

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido com observância das disposições das leis comerciais.

² Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta lei.

§ 1º Para efeito de pagamento mensal, a base de cálculo da contribuição social será o valor correspondente a dez por cento do somatório:

- a) da receita bruta mensal;
- b) das demais receitas e ganhos de capital;
- c) dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável;
- d) dos rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa.

§ 2º No caso das pessoas jurídicas de que trata o inciso III do art. 36, a base de cálculo da contribuição social corresponderá ao valor da receita bruta ajustada, quando for o caso, pelo valor das deduções previstas no art. 29.

§ 3º A pessoa jurídica que determinar o Imposto de Renda a ser pago em cada mês com base no lucro real (art. 35), deverá efetuar o pagamento da contribuição social sobre o lucro, calculando-a com base no lucro líquido ajustado apurado em cada mês.

§ 4º No caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, a contribuição determinada na forma dos §§ 1º a 3º será deduzida da contribuição apurada no encerramento do período de apuração.

³ Multa do art. 44, I, da Lei 9.430/96, com a redação da Lei 11.488/07, ou multa do art. 44, I e § 1º, I, da Lei 9.430/96 na redação original.

⁴ Multa isolada do art. 44, II, “b”, da Lei 9.430/96 com a redação da Lei 11.488/07.

aplicação da multa de ofício de 50% (multa isolada) sobre o valor não pago da CSL mensal por estimativa, do mesmo ano-calendário.

Isso, seja por interpretação lógica dos preceitos citados (aliás, para além disso, pode-se dizer que é corolário lógico), seja por interpretação finalística do art. 44, I e II, da Lei 9.430/96.

Apenado o *continente*, desnecessário e incabível apenar o *conteúdo*. Se já se penaliza *o todo*, não há sentido em se penalizar também a *parte do todo*. Noutros termos, é a aplicação do princípio da consunção em matéria penal.

Como penalizar *pelo todo* e ao mesmo tempo *pela parte do todo*? Isso seria uma *contradição de termos* lógicos e axiológicos – e mesmo finalísticos (teleológicos).

É a aplicação do princípio da consunção em matéria apenatória.

Sob essa ordem de considerações e juízo, dou provimento parcial ao recurso, para afastar a exigência das multas isoladas sobre as estimativas de CSL dos anos-calendário de 2004 a 2006, para os quais houve lançamento de multas proporcionais sobre as CSL efetivas.

É o meu voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Takata – Redator designado