



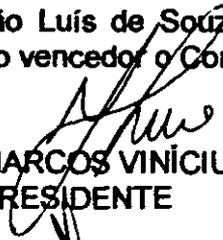
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-6
Processo nº. : 10380.004994/2002-30
Recurso nº. : 135.492
Matéria : IRPJ – EX.: 2001
Recorrente : PELÁGIO OLIVEIRA S.A
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-FORTALEZA/CE
Sessão de : 15 DE ABRIL DE 2004
Acórdão nº. : 107-07.609

IRPJ/CSLL ESTIMATIVAS NÃO-RECOLHIDAS AQUÉM DOS LIMITES DELINEADOS PELA PROVISÃO TRIBUTÁRIA ANUAL. MULTA ISOLADA. CABIMENTO. O lançamento da multa isolada após o término do período de apuração há de se apoiar no montante das estimativas não-declaradas, não-recolhidas, contabilizadas ou não. O valor de sua base não deve extravasar os limites da provisão do IRPJ ou da CSLL. Recolhimento das estimativas além da provisão do IRPJ é direito restituível; dentro desses limites é tributo antecipado que se conforma ao sistema inspirador de bases correntes. Ou seja: o tributo devido antecipado será anulado com tributo da mesma natureza apropriado com fundamento na escrituração; e estimativas não-recolhidas aquém dos limites estatuídos pela ulterior provisão do IRPJ/CSLL, se subsumem ao lançamento de multa isolada.
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PELÁGIO OLIVEIRA S.A,

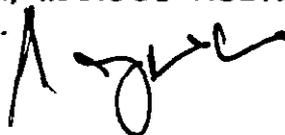
ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros João Luís de Souza Pereira (Relator) e Natanael Martins. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Neicyr de Almeida.


MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE


NEICYR DE ALMEIDA
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 22 OUT 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ MARTINS VALERO, OCTÁVIO CAMPOS FISCHER, MARCOS RODRIGUES DE MELLO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



Processo nº. : 10380.004994/2002-30
Acórdão nº. : 107-07.609
Recurso nº. : 135.492
Recorrente : PELÁGIO OLIVEIRA S.A.

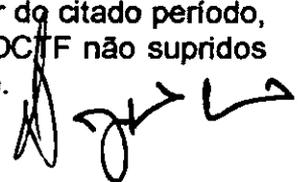
RELATÓRIO

Cuida-se de recurso voluntário contra decisão de primeira instância que manteve os lançamentos do IRPJ e da multa isolada, referentes ao exercício de 2001, em razão da diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado pelo sujeito passivo, conforme apurado no auto de infração de fls.05 e seus anexos.

Às fls. 70/77, o sujeito passivo apresenta sua impugnação sustentando, em apertada síntese, que: (a) os dados informados na DIRPJ/2001 em nada divergem da escrituração da empresa; (b) apresentou DCTF Retificadora, cujos dados correspondem ao valor indicado na DIRPJ; (c) na esteira de decisões do 1º Conselho de Contribuintes, não há de ser aplicada a penalidade ao contribuinte que, por erro material, deixa de apresentar dados nas declarações, desde que os dados estejam devidamente escriturados e sem que este fato traga algum prejuízo ao fisco. Juntou os documentos de fls. 78 a 168.

A 3ª. TURMA / DRJ – FORTALEZA/CE manteve integralmente o lançamento, conforme decisão de fls. 186/192 (Acórdão DRJ/FOR nº 1.958/2002) que recebeu a seguinte ementa:

CONFISSÃO DE DÍVIDA. Os saldos a pagar de tributos e contribuições informados na Declaração de Informações Integradas da Pessoa Jurídica, a partir do ano calendário de 1999, não se revestem dos requisitos necessários para a sua inscrição em dívida ativa, não sendo, portanto, confissão de dívida. Assim, a partir do citado período, erros porventura cometidos no preenchimento da DCTF não supridos pelo correto preenchimento da DIPJ correspondente.



Processo nº. : 10380.004994/2002-30
Acórdão nº. : 107-07.609

DECISÕES DOS CONESLHOS DE CONTRIBUINTES – NÃO VINCULAÇÃO. As decisões dos Conselhos de Contribuintes não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo.

Lançamento procedente.

Regularmente intimado desta decisão em 08/10/2002, o sujeito passivo interpôs seu recurso voluntário em 6/11/2002 (fis. 199/206), através do qual basicamente reitera os termos de sua impugnação.

Consta às fis. 207, a relação de bens para o arrolamento.

Processado regularmente em primeira instância, o recurso é remetido a este Colegiado para apreciação do recurso voluntário interposto.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long horizontal stroke extending to the right.

Processo nº. : 10380.004994/2002-30
Acórdão nº. : 107-07.609

VOTO VENCIDO

Conselheiro JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA, Relator

O recurso é tempestivo e foram observados todos os demais pressupostos subjetivos e objetivos de admissibilidade. Dele tomo conhecimento.

Discute-se nestes autos as exigências do IRPJ e da multa isolada em razão de diferença apurada entre o valor escriturado e aquele declarado pelo sujeito passivo em sua DIPJ do exercício 2001.

A recorrente sustenta que tal diferença inexistente, o que pode ser confirmado pelos dados indicados na DCTF retificadora que apresentou.

Tal diferença realmente não existe. O que está sendo objeto do lançamento são exatamente os valores informados pela recorrente em sua DIPJ/2001 (fls. 44/45) que se confirmam pela apresentação da DCTF retificadora (57/58).

O imposto que está sendo objeto do lançamento, portanto, refere-se aos valores apurados pela recorrente sob regime de estimativa nos meses de outubro e novembro de 2000: R\$ 21.495,49 (fls. 44 e 57) e R\$ 2.757,01 (fls. 44 e 58). A soma destes valores corresponde àquilo que a recorrente afirma ter recolhido por estimativa e, conseqüentemente, compensou com o IRPJ apurado ao final do ano-calendário (fls. 45).

Logo, toda a argumentação sobre diferenças entre valores declarados e escriturados é inócua, até porque todos os valores indicados na DIPJ partem do lucro real escriturado, que não foi contestado.

Processo nº. : 10380.004994/2002-30
Acórdão nº. : 107-07.609

O objeto do lançamento, portanto, é a diferença entre o valor declarado pela recorrente (na DIPJ e nas DCTF's retificadoras) nos meses de outubro e novembro de 2000 e o valor pago.

Como a recorrente não efetuou os recolhimentos das estimativas referentes a estes meses e compensou-os na determinação do saldo a pagar em sua DIPJ (fls. 45) ocorreu claro recolhimento a menor do IRPJ/2001, precisamente no montante "compensado" que constitui o objeto do lançamento.

Sem adentrar no mérito ds ponderações elencadas na decisão recorrida – porque se referem a normas infralegais – o fato é que o lançamento foi efetuado quando estava em pleno vigor a Medida Provisória nº 2.158-35/2001 cujo artigo 90 tem a seguinte redação:

Art. 90. Serão objeto de lançamento de ofício as diferenças apuradas, em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados, relativamente aos tributos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Como se vê, o lançamento efetuado em face da recorrente é absolutamente pertinente, já que exige diferença de imposto apurado pelo sujeito passivo em sua declaração.

No entanto, é incabível a exigência da chamada multa isolada que, aliás, nem está sendo exigida isoladamente, já que a diferença do imposto é exatamente aquela que não foi recolhida nos meses de outubro e novembro de 2000.

Segundo se depreende da fundamentação legal da exigência da multa isolada, seria dever da recorrente pagar penalidade pelo fato de não ter procedido ao

Processo nº. : 10380.004994/2002-30

Acórdão nº. : 107-07.609

recolhimento das estimativas mensais referentes aos meses de outubro e novembro de 2000.

A exigência da penalidade em situações como a dos autos tem sido motivo de acesa polêmica, pelos mais variados motivos.

Há, inclusive, quem defenda sua pertinência, embora reconheça exagero no valor exigido.

Parece-me que a exigência da multa isolada carece de sustentação jurídica.

De acordo com o Código Tributário Nacional, a obrigação tributária divide-se em: (a) principal e (b) acessória.

A obrigação principal, segundo a expressão literal do art. 113, § 1º, do CTN, é aquela que tem por objeto o pagamento do tributo.

Por obrigação tributária acessória, ainda de acordo com o CTN, entendem-se as prestações positivas ou negativas no interesse da arrecadação ou administração dos tributos.

A obrigação tributária acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Ainda que se façam críticas quanto à natureza obrigacional da relação jurídica tributária (vide MICHELI, Gian Antonio. *“Concepção Dinâmica do Direito*



Processo nº. : 10380.004994/2002-30
Acórdão nº. : 107-07.609

Tributário”, in Revista de Direito Tributário nº 5, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 110; SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Estudos de Procedimento Administrativo Fiscal*, Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2000, p. 4; GARCÍA, Eusebio Gonzales. “*Los Esquemas Fundamentales Del Derecho Tributário*”, in Revista de Direito Tributário nº 5, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 20.), a verdade é que os sujeitos passivos da relação tributária devem cumprir obrigações de variada natureza, agrupadas pelo Código em obrigações principais e acessórias.

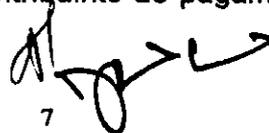
A obrigação tributária principal constitui-se numa obrigação de dar. Ou, segundo HUGO DE BRITO MACHADO, “*Na terminologia do Direito privado diríamos que a obrigação principal é uma obrigação de dar. Obrigação de dar dinheiro, onde o dar obviamente não tem o sentido de doar, mas de adimplir o dever jurídico*” (cfr. Curso de Direito Tributário, Malheiros, 19ª edição, 2001, pág. 103 – grifos do original).

Também dispôs o legislador complementar que a obrigação tributária acessória consiste em obrigações de fazer ou não fazer.

Ninguém melhor do que ALIOMAR BALEEIRO (Direito Tributário Brasileiro, Rio de Janeiro: Forense, 1990) para esclarecer o agrupamento das obrigações de dar, fazer e não fazer em principais e acessórias:

“Como adverte PUGLIESE (*Der. Financ., México, 1939, p. 57*), a lei tributária geralmente encerra preceitos de fazer, não fazer (ou abster-se), tolerar. Isso se reflete na obrigação tributária que é precipuamente a de dar quantum do tributo, fazer (declaração, informar etc.), não fazer (importações proibidas, transportar mercadorias desacompanhadas de guia, concorrência a monopólio fiscal etc.), tolerar (exames de livros e arquivos, apuração de stocks, inspeção da mercadoria nos envoltórios etc.).”

O Código também prevê que as obrigações tributárias acessórias, quando não cumpridas, sujeitarão o contribuinte ao pagamento de penalidade, sendo esta uma obrigação principal autônoma.



7

Processo nº. : 10380.004994/2002-30
Acórdão nº. : 107-07.609

No entanto, no caso dos autos exige-se da recorrente penalidade isolada por descumprimento da obrigação tributária principal (dar, pagar a estimativa). Esta exigência é totalmente descabida, na exata medida em que, o tributo não pago deve ser devido com os acréscimos legais. Mas é absurdo imaginar que o tributo devido possa ser suprido pelo pagamento de multa (isolada) ou exigido com dupla penalidade (multa isolada e multa de ofício).

Este entendimento, aliás, já foi consagrado pelo e. Conselho de Contribuintes, conforme se depreende da leitura do voto do eminente Conselheiro Leonardo Mussi da Silva, no julgamento do recurso nº 120.830, acórdão nº 102-44.200, cujos destaques não constam do original:

"Entendo, ainda, que tal multa de ofício isolada do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, colide frontalmente com a norma geral de tributação insculpida no Código Tributário Nacional. Isto porque, o art. 97, V, que confere à lei fixar penalidades, deve ser interpretado em consonância com os demais dispositivos do Código, notadamente o artigo 113, que preconiza:

O parágrafo 1º da regra supra estabelece duas obrigações de dar, quais sejam: (i) a de pagar (dar) tributo; e a (ii) a de pagar (dar) penalidade pecuniária, esta corolário da transformação da obrigação de fazer acessória em obrigação de dar no que tange à penalidade pecuniária (parágrafo 3º).

Entendo que, diante da regra supra, somente é possível as autoridade administrativas exigirem a obrigação principal de pagar (dar) penalidade pecuniária isolada, a multa isolada, no caso de inadimplência do contribuinte em relação à obrigação (de fazer ou não fazer) acessória. É que a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação acessória é autônoma, não é acessório da obrigação em comento. Explicando melhor, quando alguém descumpre uma obrigação acessória está obrigado a pagar uma penalidade pecuniária prevista em lei, "convertendo-se a obrigação de fazer em obrigação de dar, nas palavras de Maria Helena Diniz (ob. cit. p. 89), relativamente àquela penalidade, que nesta momento é isolada da própria prestação de fazer, cujo cumprimento pode ser ainda exigido ou não, na forma da lei.

Ora, como o pagamento da estimativa não é um dever instrumental ou formal, uma obrigação de fazer ou não fazer, descabe a exigência de uma outra

Processo nº. : 10380.004994/2002-30
Acórdão nº. : 107-07.609

penalidade além da multa de ofício pelo seu descumprimento, quando constatada mediante procedimento próprio, vale dizer, procedimento de ofício.

Com efeito, os pagamentos das estimativas mensais nada mais são do que antecipações do imposto devido pelo sujeito após a ocorrência do fato gerador anual. Isto quer dizer que as estimativas – verdadeiras obrigações principais antecipadas – estão vinculadas à obrigação principal correspondente ao fato gerador que ocorrerá ao final do ano-calendário, mas não nunca perdem a natureza de uma obrigação de dar e tampouco têm caráter autônomo. Logo, as estimativas mensais não são obrigações acessórias. Melhor seria dizer que são obrigações principais provisórias, pendentes de complementação ou restituição havendo mais ou menos tributo a pagar por ocasião da ocorrência do fato gerador, algo parecido com o que já observou HÉCTOR VILLEGAS analisando a natureza e características das antecipações previstas na legislação da Argentina (cfr. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires: Depalma, 1999):

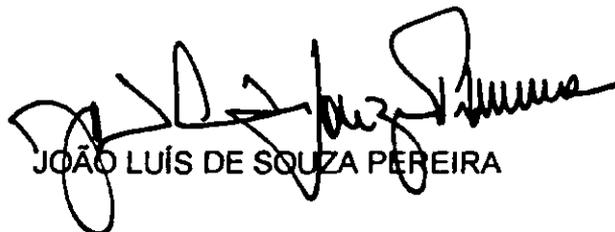
“el pago que se realiza como anticipo está siempre subordinado a la liquidación final a realizarse con la declaración jurada anual. De esa liquidación final surgirán reajustes en más o e menos, de donde se desprende que los anticipos no revisten el carácter de pago, sino de ingresos que deben imputarse a cuenta del impuesto que pueda corresponder, conforme a sua determinación definitiva y anual. Estas cuotas adelantadas de una obligación que no está percepcionada son entonces necesariamente provisorias, y si bien dotadas de cierta individualidad, ella desaparece al verificarse si integración en le obligación impositiva anual.”

Considerando que foi identificado que a recorrente possuía saldo de imposto a pagar ao final do ano-calendário, há de ser exigida a diferença de imposto e a multa de ofício, afastando-se a aplicação de uma penalidade por uma obrigação acessória inexistente que, última análise, corresponderia a uma dupla penalidade de ofício sobre uma só obrigação principal.

Processo nº. : 10380.004994/2002-30
Acórdão nº. : 107-07.609

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para que seja excluída a exigência da multa isolada.

Sala das Sessões - DF, em 15 de abril de 2004.



JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA

Processo nº: 10380.004994/2002-30

Acórdão nº: 107-07.609

Recurso nº :135.492

Recorrente : PELÁGIO OLIVEIRA S.A .

V O T O V E N C E D O R

Conselheiro Neicyr de Almeida

Na sessão de 15 de abril de 2004, ocasião em que essa Câmara decidira, por maioria de seus membros, negar provimento ao recurso interposto, usei divergir, parcialmente, do eminente Conselheiro Relator, Dr. João Luís de Souza Pereira, tendo em vista que a matéria exigida sob a égide de Multa Isolada, tal como proposta pelo Fisco, é uma das raras oportunidades em que me filio à corrente que entende perfeitamente aplicável a citada penalidade. No mais, acompanhei o admirável relator.

Por me manter fiel ao estudo que elaborei de há muito sobre o tema, reproduzo-o em face de sua atualidade e pertinência.

A MULTA ISOLADA E A SUA EXIBILIDADE NOS LANÇAMENTOS DE OFÍCIO I. ASPECTOS INTRODUTÓRIOS.

A multa proporcional tributária exigida após o encerramento do período há de ser fundada ou ter a sua incidência em tributo definitivamente devido. Ainda que seja regulada por norma de efeito concreto, porém em face de o cálculo do quanto efetivamente devido só se perfazer após o período de apuração, há que se considerar, nessa data, perfeitamente exaurido o comando encerrado na referida legislação regente da matéria. Por outro lado, o efeito produzido pela norma não tem o condão de se alongar no tempo: contrário senso, materializa-se de maneira plena e eficaz na



Processo nº : 10380.004994/2002-30
Acórdão nº : 107-07.609

apuração do montante definitivamente devido segundo o regime de tributação (lucro real) do período em questão.

O entendimento - não de poucos -, que visa emprestar à penalidade - ora sob discussão - o caráter sancionatório à transgressão de uma norma de conduta¹, em sendo, por decorrência, desprezível a formação de sua base de cálculo, desfecha uma enganosa, frágil e simplista inferência acerca da natureza penitencial.

Como norma de conduta tipifica-se, basicamente, qualquer inobservância às normas legais pelos seus destinatários – não só essa.

É consabido, ao reverso, que qualquer punição à *norma de conduta* há de se calcar em proporcionalidade - pilar de justiça material - , obediente aos princípios constitucionais da razoabilidade e da igualdade. A sua base de cálculo não poderá ser formada por algo provisório ou inconsistente, pois refugiria a qualquer exercício lógico a imprestabilidade de uma sem que a que dela decorra não o seja.

II – O SISTEMA DE BASES CORRENTES

Enunciado A

Fiel ao seu melhor conceito, bases correntes caracteriza-se, ao eleger datas móveis, por abarcar permanente atualização dos montantes que encerram. Permite uma base comparativa do desempenho do nível de apuração dos tributos federais submetidos a essa prática, ao longo do ano-calendário.

O sistema tributário - absorvendo esse conceito - introduziu no nosso ordenamento jurídico-tributário tal sistemática, com a edição, em 30 de dezembro de 1991, da Lei n.º 8.383 que em seu §1.º, art. 38 prescrevem. *Verbis*:

Art. 38. A partir do mês de janeiro de 1992, o imposto de renda das pessoas jurídicas será devido mensalmente, à medida em que os lucros forem auferidos.

Processo nº : 10380.004994/2002-30
Acórdão nº : 107-07.609

1º Para efeito do disposto neste artigo, as pessoas jurídicas deverão apurar, mensalmente, a base de cálculo do imposto e o imposto devido.

Enunciado B

Como alternativa, o legislador ordinário permitiu às pessoas jurídicas sujeitas ao regime de tributação pelo lucro real anual que recolhesse o imposto devido mensalmente, calculado por estimativa – esta, até então, tendo como âncora o percentual do imposto sob a forma de duodécimo. Com o advento dos arts. 14,24 e 25 da Lei n.º 8.541, de 23 de dezembro de 1992, arts. 35 e 37 da Lei n.º 8.981, de 20.01.1995, e do art. 2.º da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a estimativa passara a decorrer da receita bruta e acréscimos, como definidos para apuração do lucro presumido.

É consabido que a estimativa é um modelo apoiado em resultados ainda provisórios. Uma projeção de um valor desconhecido. Em outras palavras, é meramente uma aproximação de um valor hipotético (ainda que cognominado de imposto) ao valor exato que se persegue. É similarmente de domínio amplo que, se o parâmetro mensal está calcado em um estimador diametralmente distante do alvo que se deseja atingir, a sua equalização ao lucro real ou à base de cálculo da CSLL exigirá ajustes extremamente agudos, objetivando compatibilizá-lo com essa destinação finalista. É o que ocorre, sem dúvida, quando o estimador estriba-se na porção da receita bruta e o alvo a se colimar no imposto de renda devido com base no lucro real, ou com a base de cálculo positiva da CSLL, onde os custos e despesas, nessa fase, deverão ser contemplados. Não sem razões, o exacerbado montante das verbas a restituir ou a compensar que extravasa o valor efetivo defluente da apuração do tributo por ajuste periódico (mensal ou anual).

Observe-se que desde a concepção do sistema aqui versado, tem sido manifesta a compreensão do legislador ao evitar, através dos diversos textos legais,



Processo nº : 10380.004994/2002-30
Acórdão nº : 107-07.609

que a estimativa vá além do tributo anual ou do periódico devido, como demonstram o art. 39, seus parágrafos e alíneas da Lei n.º 8.383/91 que se transcreve:

Art. 39. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento, até o último dia útil do mês subsequente, do imposto devido mensalmente, calculado por estimativa, observado o seguinte:

§ 1.º (...).

§2º A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto mensal estimado, enquanto balanços ou balancetes mensais demonstrarem que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso.

§5º A diferença entre o imposto devido, apurado na declaração de ajuste anual (art. 43), e a importância paga nos termos deste artigo será:

- a) paga em quota única, até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, se positiva;*
- b) compensada, corrigida monetariamente, com o imposto mensal a ser pago nos meses subsequentes ao fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, se negativa, assegurada a alternativa de requerer a restituição do montante pago indevidamente. (Os destaques não constam do original).*

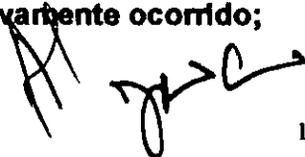
Sem perder a seqüência da remessa do texto legal precedente, impõe-se colacionar, em seguida, o conceito de restituição por pagamento indevido. Encontramo-lo na Seção III, art. 165 do Código Tributário Nacional (CTN). Verbis:

Seção III - Pagamento Indevido

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

(...).



Processo nº : 10380.004994/2002-30
Acórdão nº :107-07.609

VETORES:

Vetor 1: *objetivando conformar a projeção calcada em variáveis extremamente heterogêneas com o exato valor apurável ao cabo do período/ano-calendário, o §2º do art. 39 da Lei n.º 8.383/91 reconheceu que, à pessoa jurídica era facultada a correção do rumo, desde que demonstrasse, através de balancetes ou balanços mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso.*

Vetor 2: *pelo caput do art. 39 da Lei n.º 8.383/91 ao prescrever que o imposto devido mensalmente deverá ser calculado por estimativa, confere a esta o caráter valorativo de tributo.*

Vetor 3: *a alínea " b " do § 5.º do mesmo artigo ao conferir à pessoa jurídica o direito a restituir do que fora pago a maior, concede a essa verba a destinação jurídico-tributário de *montante pago indevidamente*. Vale dizer: se parte do tributo pago excede o valor devido, tem-se como configurado *tributo indevido*, atingindo-se, dessarte, os mesmos efeitos da restituição.*

Vetor 4: *o art. 2.º da Lei n.º 9.430/96, combinado com o art. 4.º § 1.º da Lei n.º 9.532/97, determinam, respectivamente, que as pessoas jurídicas podem deduzir das estimativas os investimentos feitos na produção de obras audiovisuais e uma parcela do imposto pago, por estimativa, para o FINOR, FINAN e FUNRES.*

Vetor 5: *o tributo sob a denominação de estimativa mensal recolhido ou apropriado será levado a débito de Provisão anual do IRPJ/CSLL. O resultado líquido – denominado, nesse trabalho, de Saldo de Provisão Tributária (IRPJ/CSLL) a recolher - será alojado no passivo circulante do balanço anual e na declaração de rendimentos/PJ. O apropriado na esteira do período ou do*



Processo nº : 10380.004994/2002-30
Acórdão nº : 107-07.609

ano-calendário, motivo de recolhimento ou de exigência de ofício; se declarado, inscrito em dívida ativa.

RESULTANTE 1:

- a) conceitualmente, a verba a teor de estimativa mensal recolhida não deverá desbordar do apurado ao término do exercício ou do período, após os ajustes anuais.
- b) Da estimativa mensal poderão ser deduzidas parcelas de incentivos ou de dedução próprias da apuração de imposto com base na sistemática do lucro real – fato que confirma a natureza de tributo das estimativas.
- c) A contabilização da estimativa como fator subtrativo da provisão a recolher do IRPJ/CSLL conforma-se ao princípio axiomático do sistema de bases correntes. Ou seja: que o tributo apurado em 31 de dezembro tenha tendência para o limite da nulidade – da neutralidade – , cumprindo, assim, o sistema de estimativa o seu desígnio legal de antecipar tributo.
- d) A porção da estimativa eventualmente paga a maior, segundo o texto legal, é imposto (ou tributo) pago indevidamente, não obstante a incidência sobre receita bruta e acréscimos não povoarem o art. 44 do Código Tributário Nacional – este ao versar sobre a hipótese das empresas optantes pelo lucro real.
- e) Com arimo no artigo 165 do CTN antes transcrito, descabe ressalva prévia quanto ao caráter indevido do pagamento. Contrário senso seria admitir-se ter o art. 66 da Lei nº 8.383/91 criado um novo tipo de restituição ou de compensação, ao arrepio do sistema jurídico tributário, pois, em assim sendo, violar-se-ia norma hierarquicamente superior.

Processo nº : 10380.004994/2002-30
Acórdão nº :107-07.609

III – A MULTA ISOLADA APLICÁVEL A DÉBITOS DECLARADOS
OU NÃO

Enunciado A

É assente na jurisprudência que a multa de ofício é devida quando sanciona infração à legislação tributária, conforme se retira dos vários comandos do Código Tributário Nacional, dentre os quais o art. 142.

Importa, para melhor encaminhar a análise, colacionar o art. 44, incisos e parágrafo primeiro da Lei n.º 9.430/96: *verbis*:

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;

O art. 2.º da Lei n.º 9.430/96 - antes referido – dispõe:

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



Processo nº : 10380.004994/2002-30
Acórdão nº :107-07.609

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.

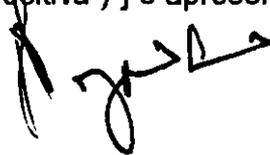
Montado esse cenário prévio normativo [Complemente os seus estudos com a leitura da TABELA COMPARATIVA DAS LEIS REGENTES DA MULTA ISOLADA após exemplos práticos (conceitos matemáticos) ao final desse trabalho], os comandos legais descritos não de ser interpretados, também e entretanto, consoante a farta jurisprudência judicial e administrativa e em consonância com outros atos normativos emanados do ente tributante que àqueles se alinham, e, ainda, sob várias óticas.

Portanto, para melhor direcionar a análise e as conclusões posteriores, urge fracionar, no âmbito temporal, o presente tema:

A .1 - No Curso do Ano-Calendário:

A .1.1 – Débitos não-declarados em DCTF:

A falta de recolhimento das estimativas ou de suas diferenças, contabilizadas ou não, submete o seu montante à multa de ofício de 75%, salvo se a pessoa jurídica, através de balancetes ou balanços concebidos em escrituração crível demonstrar prejuízos ou bases de cálculo negativas, ou recolhimento a maior, conforme se retira das normas legais já assentadas [importante seria contemplar o LALUR, pois a empresa poderá ter resultados positivos extraordinários (a exemplo da equivalência patrimonial positiva)] e apresentar lucro real (por exclusão do resultado positivo da equivalência).



Processo nº : 10380.004994/2002-30
Acórdão nº : 107-07.609

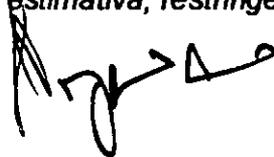
No decorrer do ano-calendário, dessarte, era, até antes da edição da Instrução Normativa 93, de 24 de dezembro de 1997, arts. 15¹ e 16³, incabível o lançamento de multa de ofício isolada, senão acompanhada da verba relativamente à estimativa mensal. O parágrafo 2.º do art. 15² poderia suscitar que a multa poderia ser aplicada, inexoravelmente, no curso do período sobre as estimativas não-recolhidas.

Entretanto, na parte final do parágrafo há uma ressalva. Vale dizer: ressalva o disposto no parágrafo terceiro. Este afirma que o lançamento será feito com base na regra do lucro real trimestral.

Portanto, ainda que não haja recolhimento das estimativas, a multa não será devida se o contribuinte demonstrar, posteriormente à intimação fiscal, a existência do lucro real trimestral apurado, independentemente de balancete ou balanço. Basta o LALUR com a devida apuração, mesmo porque o balancete ou balanço não expressará o lucro real.

Como corolário, a multa no curso do ano-calendário só será devida sobre a estimativa não-recolhida (*caput* do art. 15) se não houver qualquer escrituração demonstrando o lucro real no trimestre do período, ainda que não-recolhido, reitera-se. O art. 15, parágrafo terceiro afirma que a não-escrituração do livro diário e do LALUR até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês, ensejará o lançamento de ofício da multa com base nas estimativas não-recolhidas.

1. *Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.*



Processo nº : 10380.004994/2002-30
Acórdão nº :107-07.609

2. §2.º. *Na falta de atendimento à intimação de que trata o §2.º do art. anterior, no prazo nela consignado, o Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional procederá a aplicação da multa de que trata o "caput" sobre o valor apurado com base nas regras dos arts. 3.º a 6.º, ressalvado o disposto no §3.º do artigo anterior.*

3. *Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:*

I. a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos

Já o parágrafo 1º do art. 15, consigna as infrações relativas à determinação do lucro real quando houver redução ou suspensão do imposto devido em determinado mês. Por exemplo: quando o contribuinte, propositalmente ou não, reduzir, indevidamente, através de balancetes de redução ou suspensão, o imposto devido. E, também, se o balanço ou balancete estiverem em desacordo com a escrituração, ou o LALUR estiver em branco ou com vícios que o comprometam.

Dessarte, o Ato Normativo só passou a conceber a multa de ofício isolada por falta de pagamento do imposto antecipado:

a) no curso do ano-calendário se restar provado, em resposta à intimação, que a empresa optara pelo sistema de estimativa mensal (e, obviamente, ajuste anual):

a . 1)que a empresa não dispõe de escrituração fiscal onde fique demonstrada a apuração do lucro real;

b) após o término do ano-calendário (art. 16), ficando, ao abrigo do art. 15, a inflição da penalidade para as infrações relativas à determinação do lucro real verificadas somente nos

Processo nº : 10380.004994/2002-30
Acórdão nº : 107-07.609

de redução ou suspensão do imposto devido em determinado mês
(§ 1.º).

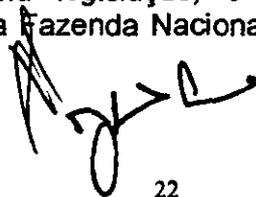
Por outro lado, em oposição ao que já fora assentado, a jurisprudência reiterada de ambas as Turmas da Egrégia 1.ª seção do Superior Tribunal de Justiça têm assentado que a denúncia espontânea exclui a aplicação de multa, mesmo em se tratando de tributo lançado por homologação.

Segundo a jurisprudência predominante desse eminente sodalício, o crédito declarado em DCTF e não-pago não está sujeito a lançamento fiscal posterior pelo mesmo valor, podendo ser inscrito em dívida ativa. É assente nos Tribunais pátrios que, através da Declaração de Contribuições de Tributos Federais, o contribuinte comunica ao Fisco a existência de crédito tributário, ato que constitui confissão de dívida e é suficiente para a sua exigência. Não pago no vencimento, torna-se o débito imediatamente exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte, conforme iterativa jurisprudência do STF e do STJ.

Na órbita administrativa não-diferente é o posicionamento do ente tributante:

importa colacionar, *in verbis*, o art. 1.º da Instrução Normativa SRF n.º 077, de 24 de julho de 1998 (concebida, portanto, há mais de um ano e meio após a edição da Lei n.º 9.430/96):

art. 1º - Os saldos a pagar, relativos a tributos e contribuições, constantes das declarações de rendimentos das pessoas físicas e jurídicas e da declaração do ITR, quando não quitados nos prazos estabelecidos na legislação, e da DCTF, serão comunicados à Procuradoria da Fazenda Nacional para fins de inscrição como Dívida Ativa da União.



Processo nº : 10380.004994/2002-30
Acórdão nº : 107-07.609

Não menos conclusa é a posição da egrégia Coordenação-Geral do Sistema de Tributação em Nota MF/SRF/Cosit n.º 612, de 18 de novembro de 1999, quando assinala em seu item 3.1 que os débitos das contribuições que nomeia *informados na DIRPJ constituem confissão de dívida apenas para a empresa que não tenha filial, tenha apenas uma filial ou que centralize o recolhimento na matriz.*

B .1 - No Curso de Quaisquer Anos-Calendário:

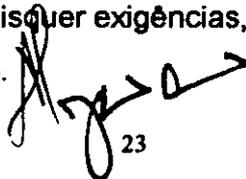
B .1.1 – Débitos Declarados em DCTF:

Com a DCTF/DIRPJ, a pessoa jurídica vincula-se à obrigatoriedade do pagamento declarado, restando manifesto que o crédito tributário impago consignado na Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF., permite a inscrição do crédito em dívida ativa com imposição apenas de multa dita moratória de 20% (vinte por cento), submetendo-se ao prazo prescricional (arts. 156, I e 174 do CTN) a partir da data consignada no recibo de entrega do respectivo ente acessório.

VETORES:

Vetor 1: o inciso IV do § 1.º do art. 44 da lei n.º 9.430, com a alteração da IN/SRF n.º 93/97, pune, com multa isolada, a falta de recolhimento verificada em período encerrado ou não, mesmo na hipótese de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa não-demonstrada, tempestivamente, através de escrituração fiscal, balanços ou balancetes de suspensão.

Vetor 2: a falta de recolhimento das estimativas declaradas, em quaisquer anos-calendários, contabilizadas ou não, submete o respectivo crédito à inscrição em dívida ativa, submisso à multa dita moratória de 20% (vinte por cento). Afasta-se, de plano, quaisquer exigências, nesses casos, conforme acentua a IN/SRF n.º 93/97, art. 15.



23

Processo nº : 10380.004994/2002-30
Acórdão nº : 107-07.609

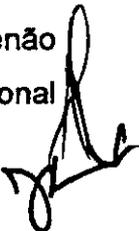
Vetor 3: De Plácido e Silva, *in* Vocabulário Jurídico, 15ª Edição – Editora Forense:
Indevidamente: *Derivado do latim indébito, exprime o advérbio tudo que se faz sem dever, sem obrigação ou o que se pede sem direito de exigir.*

RESULTANTE 2:

- a) o lançamento fiscal no curso do ano-calendário só deve alcançar penalidade isolada por inobservância das regras de determinação do lucro real, máxime as de que tratam de suspensão ou redução de imposto; no período concluso só se deve contemplar a multa de ofício de 75% por falta de pagamento de imposto por estimativa não-declarada e não-recolhida. O montante das estimativas não será exigido, só se prestando, a partir da IN/SRF n.º 93/97, à formação da base imponível da respectiva multa isolada.
- b) Como corolário, por falta de recolhimento de estimativa só será possível o lançamento de multa isolada (75%) quando aplicada após o encerramento do período trimestral ou do ano-calendário.

RESULTANTE 1 ∪ 2:

III.1 a estimativa não-recolhida não mais será exigida. Dessa forma o próprio ente tributante reconheceu – tacitamente -, que após o encerramento do período o imposto devido é o apurado com base na escrituração. A estimativa passara a ser, tão-somente, base de multa isolada – e nada mais (ainda que por força de ato administrativo). Entretanto permanece incólume a sua natureza. Ou seja: a multa isolada continua fundada em proporcionalidade; e, esta é inconcebível, senão estribada em imposto ou contribuição devido. Não há como admitir multa proporcional



Processo nº : 10380.004994/2002-30

Acórdão nº : 107-07.609

sem que haja imposto ou contribuição devido.

III.2 a multa isolada de ofício não poderá alcançar créditos tributários, ainda que impagos, porém tempestivamente declarados.

III.3. A multa isolada aplicada de ofício só será factível quando puder incidir sobre as verbas - no conceito de estimativas - após o encerramento do período;

III.3.1. como corolário, se a estimativa é tributo apurado antecipadamente, o tributo defluente com base no lucro real ou na base de cálculo positiva da contribuição social alçado ao término do exercício ou do período será líquido daquela devidamente corrigida; se não-contabilizada nas épocas próprias, o lucro real/base cálculo da CSLL anual aquela conterà. Se a estimativa é antecipação de tributo, conclui-se que, se não houver este, aquela não terá existência. E a multa, a despeito dessa evidência, se aplicada, alcançará fato gerador não-ocorrente – sem substância;

III.3.2. restringir a estimativa ao conceito de base compulsória, independentemente do desempenho haurido pela pessoa jurídica e posteriormente atestado é, ao meu ver, amputar o sentido hermenêutico que o vocábulo *indevido* etimologicamente assinala, subtraindo-se a necessária reverência ao texto legal complementar reitor;

III.3.3. O art. 165 do CTN ao prescrever que a restituição é um direito do contribuinte, **seja qual for a modalidade do pagamento a que esteve jungido**, confere sentido teleológico da norma consubstanciado no fato de que não importa como se materializou o respectivo pagamento que ensejara o referido direito creditório; e

III.3.4. após o encerramento do exercício a sistemática da estimativa



Processo nº : 10380.004994/2002-30

Acórdão nº : 107-07.609

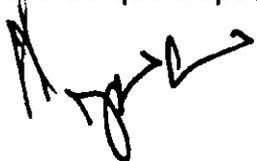
cede lugar ao tributo definido pelo art. 44 do CTN. A aplicação da multa sobre verbas a teor de estimativas exumadas de ofício, acaba por penalizar tributo declarado constante de DIRPJ, ou aquele ainda na fase intermediária que vai da apuração à apresentação da DIRPJ.

III.4. O prejuízo fiscal ou a base de cálculo negativa somente demonstrado no ajuste anual fará emergir verba a título de estimativa levada a débito da conta Provisão. Corresponderá ao embrião do denominado *tributo apropriado indevidamente*. Dessa forma, se não-recolhida, impõe-se o seu estorno contábil com o lançamento a débito da conta "estimativa a recolher"; e

III.4.1. se compelido ao recolhimento ante a ameaça da exigência de multa isolada sobre as verbas antes apropriadas e agora estomadas, restará como iniludível a imposição de multa sobre tributo indevido, suscetível, posteriormente, de restituição (o repudiado *solve et repete*).

III.5. Na hipótese de apuração de tributo com arrimo no lucro real anual ou na base de cálculo positiva da CSLL - anual ou de menor periodicidade - acima de zero, porém inferior ao somatório das estimativas apropriadas, tal conduta sempre fará aflorar montante havido indevidamente; se recolhido, sujeitar-se-á à restituição ou à compensação a teor do item precedente.

III.6 - O lançamento da multa isolada sobre verbas que extravasem o tributo apurado, ou seja, decorrentes de apropriação indevida, implica penalização de legítima verba que, se recolhida nas épocas próprias, seria passível de restituição, em ofensa inusitada ao que dispõe a Seção III, do art. 165 do Estatuto Tributário, antes transcrito; e



Processo nº : 10380.004994/2002-30
Acórdão nº : 107-07.609

III.6.1. a exigência de recolhimentos além do tributo efetivamente apurado com base na escrituração conspira contra os postulados do sistema de bases correntes enunciado pelo art. 39 da Lei n.º 8.383/91. **Recolhimentos além da Provisão do IRPJ é direito restituível; dentro desses limites é tributo antecipado que se conforma ao sistema inspirador de bases correntes. Ou seja: o tributo devido antecipado será anulado com tributo da mesma natureza apropriado com fundamento na escrituração. Esse o verdadeiro sentido teleológico do sistema de bases correntes.**

E, também, desfecha um grave conflito com o art. 920 do Código Civil Brasileiro, pois a multa excederá a obrigação principal apropriada ao final do período.

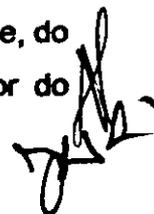
Verbis:

art. 920 - O valor da cominação imposta na cláusula penal não pode exceder o da obrigação principal.

IV – A FALÁCIA DA NEGATIVA DE VIGÊNCIA AO TEXTO LEGAL

Não há nas digressões elencadas quaisquer negativas de vigência ao § 2.º, inciso IV, do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, como se pode inferir.

Como substrato do que fora exposto, a exigência da multa isolada só terá algum fôlego jurídico quando puder incidir sobre as verbas estimadas contabilizadas ou não e, se for o caso, somadas às decorrentes de diferenças detectadas pelo Fisco após o término do período ou do ano-calendário [vide Aspectos Contábeis e Matemáticos (com exemplos práticos) e Árvore do Comportamento da Estimativa mensal ao final desse trabalho]. O somatório algébrico dos montantes a título de estimativas não-recolhidas, declaradas (DCTF/DIRPJ) ou não, ao longo do ano-calendário não pode extravasar o montante bruto ou líquido, se for a hipótese, do apurado na data da quantificação do tributo ou da ocorrência do fato gerador do



Processo nº : 10380.004994/2002-30
Acórdão nº :107-07.609

período. Vale dizer: a provisão do tributo periódica/anual líquida das estimativas contabilizadas ou não é o marco delimitador da exigência quantitativa da multa de ofício isolada (vide Aspectos Contábeis, reitera-se).

Por derradeiro, ainda que as estimativas ou antecipações do IRPJ decorram de determinação legal, e a apuração do IRPJ/CSLL a pagar demonstrar, com todas as luzes, o grau do recolhimento indevido com os apanágios de certeza e liquidez do indébito, há de se considerar que a essência haverá de ter prevalência sobre a forma, cooptada pelas lições do eminente Ricardo Lobo Torres ao afirmar que *"a ação visa precipuamente restituir o contribuinte à sua anterior capacidade contributiva e não ao mero controle da legalidade formal dos atos da administração"*.

V – ASPECTOS CONTÁBEIS

À luz dos conceitos expostos, sejam:

V.1 – A Base de Cálculo da Multa Isolada é Positiva

- a) Estimativas apropriadas durante o período = 500 UM
- b) Provisão IRPJ/CSLL:.....= 200 UM

Razonetes:

Estimativa		Estimativa a recolher		Provisão IRPJ / CSLL	
(1) 500	500 (2)	(3) 300	500 (1)	(2) 500	200
			200 (s)	(S) 300	300 (3)

Conclusão:

a multa isolada deverá incidir sobre 200UM, pois este valor é igual à estimativa a recolher (não-declarada em DCTF) e igual ao montante da Provisão IRPJ/CSLL.

V.2 – A Base de Cálculo da Multa Isolada é Nula



Processo nº : 10380.004994/2002-30
 Acórdão nº :107-07.609

- a) Estimativas apropriadas (não-recolhidas/não-declaradas) durante o período = 500 UM
 b) Provisão IRPJ/CSLL:..... = 200 UM
 c) Estimativas recolhidas durante o período:..... = 200 UM

Razonetes:

Estimativa		Estimativa a recolher		Caixa		Provisão IRPJ / CSSL	
(1) 500		(4) 500	500 (1)	(SI) 1000	200	(3) 700	200
(2) 200	700m (3)					(S) 500	

Conclusão:

não haverá incidência de multa isolada, pois a estimativa a recolher é nula e o que já fora recolhido de estimativa é igual à Provisão IRPJ/CSLL.

V.3 – A Provisão IRPJ/CSLL é nula (Lucro real nulo ou presença de Prejuízo Fiscal)

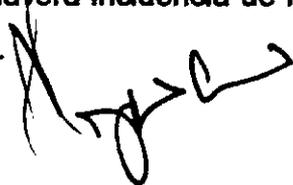
- a) Estimativas apropriadas (não-recolhidas) durante o período = 500 UM
 b) Provisão IRPJ/CSLL:..... = nula

Estimativa		Estimativa a recolher		Provisão IRPJ / CSSL	
(1) 500	500 (2)	(3) 500	500 (1)	(2) 500	-0-
					500 (3)

Razonetes:

Conclusão:

não haverá incidência de multa isolada, pois a estimativa a recolher e a provisão são nulas.



Processo nº : 10380.004994/2002-30
Acórdão nº :107-07.609

V.4 – Hipótese de Restituição/Compensação

a) Estimativas recolhidas durante o período:..... = 500 UM
b) Provisão IRPJ/CSLL:..... = 400 UM

Razonetes:

Estimativa		Caixa	Provisão IRPJ / CSLL		
(1) 500	500 (2)	(S) 1000	500 (1)	(2) 500	400
				(S) 100	

Conclusão:

a pessoa jurídica tem direito à restituição/compensação de 100UM

V.5 – A Provisão do IRPJ/CSLL é Maior do que o Montante das Estimativas Mensais

a) Estimativas apropriadas e não-declaradas durante o período:..... = 500 UM
b) Provisão IRPJ/CSLL:..... = 800 UM

Razonetes:

Estimativa		Estimativa a recolher	Provisão IRPJ / CSLL	
(1) 500	500 (2)	500 (1)	(2) 500	800
				300 (s)

Conclusão:

a multa isolada deverá incidir sobre 500UM, pois este valor é igual à estimativa a recolher (não-declarada em DCTF). A teor de Provisão IRPJ/CSLL deverá o contribuinte recolher o remanescente de 300 UM.

V.6 – A Provisão do IRPJ/CSLL é Nula (ou com prejuízo fiscal) Com Recolhimento de Parcela das Estimativas

Processo nº : 10380.004994/2002-30

Acórdão nº :107-07.609

a) Estimativas apropriadas durante o período:..... = 500 UM

b) Provisão IRPJ/CSLL:..... = nula

c) Estimativa recolhida:..... = 50UM

Razonetes:

Estimativa		Caixa		Estimativa a recolher		Provisão IRPJ / CSLL	
(1) 450		(S) 800	50 (2)	(4) 450	450 (1)	(3) 500	450 (4)
(2) 50	500 (3)					(S) 50	

Conclusão:

a pessoa jurídica tem direito à restituição de 50 UM. A estimativa a recolher é nula; logo, não haverá base positiva para sustentação da multa isolada.

VI – ASPECTOS MATEMÁTICOS E EXEMPLOS HIPOTÉTICOS

Exemplos ajudam na compreensão do que as palavras só conseguem exprimir com dificuldades:

Dessa forma, ojetivando ainda mais fixar os conceitos expendidos, importa consignar, na ótica dos aspectos matemáticos, um outro pilar de sustentação da tese aqui esposada. Para tanto, importa, inicialmente, assentar as seguintes notações, campo de variação das variáveis até então contempladas e exemplos numéricos hipotéticos:

Sejam:

1. Notações:



Processo nº : 10380.004994/2002-30

Acórdão nº : 107-07.609

- a) $Y =$ Base de cálculo da multa isolada (diferença na quantificação da estimativa + parcela de estimativa não-declarada ou recolhida, desde que ambas contidas nos limites da Provisão IRPJ/CSLL);
- b) $X =$ Saldo da Provisão do IRPJ/CSLL líquida das estimativas contabilizadas a débito – Estimativa recolhida ou declarada.

Obs.: PIRPJ/CSLL = Provisão do Imposto de Renda Pessoa jurídica ou da CSLL

2. Campo de Variação:

$$2.1 - 0 < Y \leq X$$

Como condição necessária é que a base de cálculo "Y" seja maior do que zero; como condição suficiente, que a base de cálculo "Y" seja menor ou igual à soma algébrica do saldo da provisão líquida mais as estimativas contabilizadas (recomposição da provisão).

3. Fórmula:

$$3.1 - Y \leq (\text{Saldo da PIRPJ/CSLL Anual} - \text{Vr. Declarado em DCTF/Recolhido} + \text{Vr. Contabilizado})$$

4. Aplicação:

Exemplo 4.1:

Saldo da Provisão do IRPJ/CSLL anual:.....200 UM
Estimativa declarada ou recolhida..... 120 UM
Estimativa contabilizada:..... 120 UM
Diferença levantada de ofício:..... 150 UM

$$Y \leq X \Rightarrow (200\text{UM} - 120\text{UM} + 120\text{UM}) \Rightarrow Y \leq 200\text{UM}$$

Sendo a diferença de 150 UM $< Y \leq 200$ UM,



Processo nº : 10380.004994/2002-30
Acórdão nº : 107-07.609

Logo, a multa isolada = $Y \times 0,75 = 150 \text{ UM} \times 0,75 = 112,50 \text{ UM}$

Exemplo 4.2:

Saldo da Provisão do IRPJ/CSLL ANUAL:.....200 UM
Estimativa declarada:..... nula
Estimativa contabilizada:.....60 UM
Diferença levantada de ofício:..... 250 UM

$$Y \leq X \Rightarrow (200\text{UM} - 0 + 60\text{UM}) \Rightarrow Y \leq 260$$

Sendo a diferença de 250 UM + estimativa contabilizada não- declarada ou recolhida de 60 = 310 UM > Y ≤ 260,

Logo, a multa isolada = $Y \times 0,75 = 260 \text{ UM} \times 0,75 = 195 \text{ UM}$

Exemplo 4.3:

Saldo da Provisão do IRPJ/CSLL anual:.....(120 UM)
Estimativa declarada:..... nula
Estimativa contabilizada:.....160 UM
Diferença levantada de ofício:..... 150 UM

$$Y \leq (-120\text{UM} - 0 + 160\text{UM}) \Rightarrow Y \leq 40$$

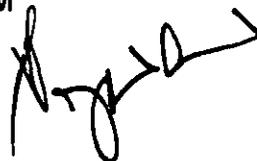
Sendo a diferença de 150 UM + Estimativa contabilizada não- declarada ou recolhida de 160 = 310 UM > Y ≤ 40,

Logo, a multa isolada = $Y \times 0,75 = 40 \text{ UM} \times 0,75 = 30 \text{ UM}$

Nota 1: o saldo da provisão entre parênteses significa que o montante da estimativa contabilmente apropriada corrigida superou a provisão IRPJ/CSLL no montante de 40 UM. Vale dizer: débito de provisão IRPJ/CSLL = 160UM contra um crédito da mesma natureza de 40UM. Como não houve recolhimento antecipado, não há o que restituir ou a compensar.

Exemplo 4.4:

Saldo da Provisão do IRPJ/CSLL anual:..... 200 UM
Estimativa declarada:..... nula
Estimativa contabilizada:..... nula



Processo nº : 10380.004994/2002-30
Acórdão nº : 107-07.609

Estimativa calculada de ofício :250 UM

$$Y \leq (200UM - 0 + 0) \Rightarrow Y \leq 200UM$$

Sendo a Estimativa calculada de ofício de 250 UM > Y ≤ 200 UM,

$$\text{Logo, a multa isolada} = Y \times 0,75 = 200 \text{ UM} \times 0,75 = 150UM$$

Exemplo 4.5:

Saldo da Provisão do IRPJ/CSLL anual:.....300 UM
Estimativa declarada ou recolhida..... 200 UM
Estimativa contabilizada:.....nula UM
Diferença levantada de ofício:.. 150 UM

$$Y \leq (300UM - 200UM + 0) \Rightarrow Y \leq 100UM$$

Sendo a diferença de 150 UM > Y ≤ 100 UM,

$$\text{Logo, a multa isolada} = Y \times 0,75 = 100 \text{ UM} \times 0,75 = 75UM$$

Exemplo 4.6:

Saldo da Provisão do IRPJ/CSLL anual.....300 UM
Estimativa declarada ou recolhida..... 50 UM
Estimativa contabilizada:..... nula
Diferença levantada de ofício 300 UM

$$Y \leq (300UM - 50UM + 0) \Rightarrow Y \leq 250UM$$

Sendo a diferença de 300 UM > Y ≤ 250,

$$\text{Logo, a multa isolada} = Y \times 0,75 = 250 \text{ UM} \times 0,75 = 187,50UM$$

Exemplo 4.7:

Saldo da Provisão do IRPJ/CSLL anual.....300 UM
Estimativa declarada ou recolhida.....200 UM
Estimativa contabilizada:..... nula
Diferença levantada de ofício:..... 150 UM

$$Y \leq (300UM - 200UM + 0) \Rightarrow Y \leq 100UM$$

Sendo a diferença de 150 UM > Y ≤ 100,

Processo nº : 10380.004994/2002-30
Acórdão nº :107-07.609

Logo, a multa isolada = $Y \times 0,75 = 100 \text{ UM} \times 0,75 = 75 \text{ UM}$

Exemplo 4.8:

Saldo da Provisão do IRPJ/CSLL Líquida anual:....(150UM)
Estimativa declarada ou recolhida..... 50 UM
Estimativa contabilizada:.....300UM
Diferença levantada de ofício..... 200 UM

$$Y \leq (- 150 - 50 \text{ UM} + 300) \Rightarrow Y \leq 100 \text{ UM}$$

Sendo a diferença de 200 UM + Estimativa contabilizada não- declarada ou recolhida de 250 UM (300UM-50UM) = 450 UM > Y ≤ 100,

Logo, a multa isolada = $Y \times 0,75 = 100 \text{ UM} \times 0,75 = 75 \text{ UM}$

Exemplo 4.9:

Provisão do IRPJ/CSLL Líquida ANUAL:.....(300 UM)
Estimativa declarada ou recolhida..... 50 UM
Estimativa contabilizada:.....300UM
Diferença levantada de ofício:..... 200 UM

$$Y \leq (- 300 - 50 \text{ UM} + 300) \Rightarrow Y \leq - 50 \text{ UM}$$

Sendo a diferença de 200 UM e, em face da condição necessária, "Y" deve ser sempre maior que zero,

Logo, a multa isolada = $Y \times 0,75 = 0 \text{ UM} \times 0,75 = \text{nula}$

Nota 2: a pessoa jurídica terá direito à restituição ou a compensação de 50 UM. No exemplo pode ter ocorrido prejuízo fiscal/base de cálculo negativa da CSLL apurado no período, ou compensação de prejuízos/bases negativas de anos-calendário anteriores submetidos à limitação da " trava " .

Exemplo 4.10:

Provisão do IRPJ/CSLL Líquida ANUAL:.....nula
Estimativa declarada e recolhida..... 300 UM
Estimativa contabilizada:.....nula
Diferença levantada de ofício:..... 200 UM



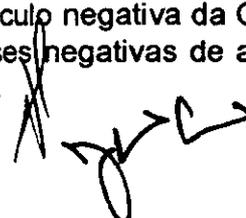
Processo nº : 10380.004994/2002-30
Acórdão nº : 107-07.609

$$Y \leq (0 - 300\text{UM} + 0) \Rightarrow Y \leq -300\text{UM}$$

Sendo a diferença de 200 UM, e, em face da condição necessária, "Y" deve ser sempre maior que zero,

$$\text{Logo, a multa isolada} = Y \times 0,75 = 0 \times 0,75 = \text{nula}$$

Nota 3: a pessoa jurídica terá direito à restituição ou a compensação de 300 UM. No **exemplo pode ter ocorrido** prejuízo fiscal/base de cálculo negativa da CSLL apurado no período, ou compensação de prejuízos/bases negativas de anos-calendário anteriores submetidos à limitação da "trava".



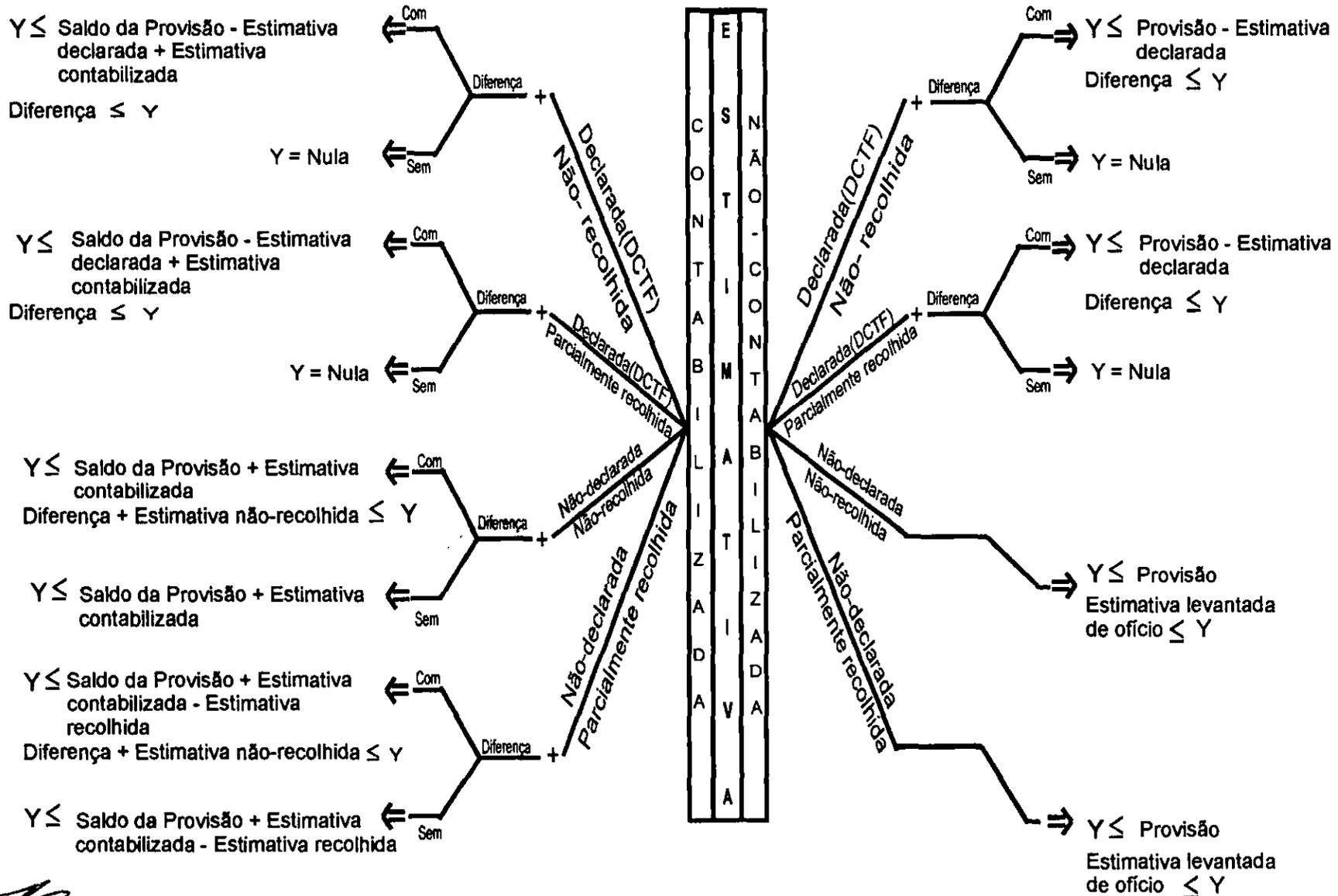
Processo nº : 10380.004994/2002-30

Acórdão nº : 107-07.609

TABELA ANALÍTICA COMPARATIVA DAS LEIS REGENTES DA BASE DE CÁLCULO DA MULTA ISOLADA

Leis		Observações Comparativas (a/b)	Lei	Obs.comparativas (c/a-b)	Lei	Obs. Comparativas (d/a-b-d)	Lei	Obs. Comparativas (e/a-b-c-d)
a	b		c		d		e	
8.383/91	8.541/92		8.981/95		9.065/95		9.430/96	
<p>Art.39. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento, até o último dia útil do mês subsequente, do imposto devido mensalmente, calculado por estimativa, observado o seguinte:</p> <p>2° A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto mensal estimado, enquanto balanços ou balancetes mensais demonstrarem que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso.</p> <p>3° O imposto apurado nos balanços ou balancetes será convertido em quantidade de Ufr diário pelo valor desta no último dia do mês a que se referir.</p> <p>5° A diferença entre o imposto devido, apurado na declaração de ajuste anual (art. 43), e a importância paga nos termos deste artigo será:</p> <p>a) paga em quota única, até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, se positiva;</p> <p>b) compensada, corrigida monetariamente, com o imposto mensal a ser pago nos meses subsequentes ao fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, se negativa, assegurada a alternativa de requerer a restituição do montante pago indevidamente.</p>	<p>Art. 23. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento do imposto mensal calculado por estimativa.</p> <p>4° O imposto recolhido por estimativa, exercida a opção prevista no § 3° deste artigo, será deduzido do apurado com base no lucro real dos meses correspondentes e os eventuais excessos serão compensados, corrigidos, monetariamente, nos meses subsequentes.</p> <p>5° Se do cálculo previsto no § 4° deste artigo resultar saldo de imposto a pagar, este será recolhido, corrigido, monetariamente, na forma da legislação aplicável.</p> <p>Art. 25. A pessoa jurídica que exercer a opção prevista no art. 23 desta lei, deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano ou na data de encerramento de suas atividades, com base na legislação em vigor e com as alterações desta lei.</p> <p>1° O imposto recolhido por estimativa na forma do art. 24 desta lei, será deduzido, corrigido, monetariamente, do apurado na declaração anual, e a variação monetária ativa será computada na determinação do lucro real.</p>	<p>O lucro real/base de cálculo da CSLL mensal é a regra. A estimativa uma faculdade não-excludente. Os eventuais excessos ou os montantes pagos indevidamente serão compensados, corrigidos monetariamente, ou assegurada a sua restituição.</p>	<p>Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.</p>	<p>A suspensão do pagamento do imposto/contribuição social por estimativa continua condicionada à apuração do lucro real/base de cálculo da CSLL ao longo do período.</p>	<p>Art.1.º Nova redação do Art 35, §2.º da Lei n.º 8.981/95.</p> <p>Art.35</p> <p>2.º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstram a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário</p>	<p>O pagamento do imposto com base em estimativa mensal fica condicionado à existência de prejuízos fiscais ou da base de cálculo negativa demonstrados em balanços ou balancetes mensais.</p>	<p>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.</p>	<p>O pagamento com base no imposto/CSLL mensal estimado fica adrito à apuração pelas pessoas jurídicas do lucro real ou da base de cálculo da CSLL. A apuração com base na escrituração mensal continua prevalecente.</p>

ÁRVORE DO COMPORTAMENTO DA ESTIMATIVA MENSAL APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO x MULTA ISOLADA



Notação : Y = Base de cálculo - levantada de ofício - da multa isolada, sendo $Y > 0$

CONCLUSÃO

Em face do exposto decido por se negar provimento ao apelo
recursal.

Sala das Sessões - DF, em 15 de abril de 2004.


NEICYR DE ALMEIDA ICM