



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10530.001371/00-57
Recurso nº : 130.718
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1999 e 2000
Recorrente : PERERÊ PEÇAS MOTOCICLO LTDA.
Recorrida : DRJ-JUIZ DE FORA/MG
Sessão de : 12 de junho de 2003
Acórdão nº : 103-21.272

IRPJ - FALTA DE RECOLHIMENTO - A falta de recolhimento, tempestivo, de tributo, devido por força da DIPJ, entregue sob ação fiscal, autoriza o lançamento de ofício do tributo declarado, com a multa de 75% regulamentar.

IRPJ - RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA - MULTA ISOLADA - A falta de transcrição dos balanços de redução/suspensão no Livro Diário, não se consubstancia em fato gerador de imposto, caracterizando, tão somente, descumprimento de obrigação acessória. Além do mais, de acordo com o CTN, somente é possível estabelecer duas hipóteses de obrigação de dar, uma ligada diretamente à prestação de pagar tributo e seus acessórios (juros e a multa) e a outra relativamente à penalidade pecuniária por descumprimento de obrigação acessória, constituindo esta a única hipótese de se exigir multa isolada. Não fosse assim, encerrado o período de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido apurado, com base no lucro real, revelando-se improcedente e cominação de multa sobre parcelas não recolhidas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PERERÊ PEÇAS MOTOCICLO LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir a multa isolada por falta de recolhimento por estimativa, vencida a Conselheira Nadja Rodrigues Romero, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRÉSIDENTE


ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE
RELATOR

FORMALIZADO EM: 25 AGO 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: JOÃO BELLINI JÚNIOR, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO, ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10530.001371/00-57
Acórdão nº : 103-21.272

Recurso nº : 130.718
Recorrente : PERERÊ PEÇAS MOTOCICLO LTDA.

RELATÓRIO

O processo trata de lançamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ por falta de recolhimento do tributo referente ao ano-calendário de 1999, multa de ofício isoladamente por falta de recolhimento do IRPJ calculado por estimativa, nos meses de setembro a dezembro de 1998 e abril a dezembro de 1999 (fls. 5/15), e multa de ofício, cobrada isoladamente por falta de recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, calculada sobre a base estimada, nos meses de novembro e dezembro de 1998 (fls. 14/17).

2. Na visão da fiscalização, com base no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR e Declaração de Informação Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, entregue em 29 de junho de 2000 sob ação fiscal, a empresa, optante pelo regime de lucro real anual, com recolhimentos mensais, por estimativa (fls. 23 e 169), deixou de recolher o IRPJ e adicional, apurados em 31 de dezembro de 1999, depois de subtraídos os recolhimentos por estimativa (fls. 167) e o imposto pago, em 31 de março, de 2000 (fls.166). A descrição está no item "1" do auto de infração e a fundamentação legal invocada foram os artigos 221, 228, 231, 541, 542, 543, 841, inciso IV, 858, § 1º, inciso I do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR/1999.

3. No item "2" do referido auto, fundado nos livros Diário (fls. 31/44), Razão (fls. 45/89) e de Apuração do IPI (fls. 90/165) foi lançada à multa de ofício isolada, incidente sobre o IRPJ, calculado sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, estes últimos não constantes no Livro Diário. As fichas da DIPJ/1999, referentes às estimativas dos períodos considerados, foram apresentadas em branco. A fiscalização apontou como fundamento legal os arts. 222, 223, 224, 225, 228, 843, 957, parágrafo único, IV do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10530.001371/00-57
Acórdão nº : 103-21.272

RIR/1999. Às fls. 10 e 11 o fiscal juntou demonstrativo de cálculo das estimativas mensais não-recolhidas.

4. No auto de infração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 14/17) o fisco descreve a aplicação da multa isolada incidente sobre a contribuição calculada sobre a base estimada, onde também é apresentado demonstrativo de cálculo feito pela autoridade tributária (fls. 16). A autuação se deu em obediência aos arts. 28, 29, 30, 43 e 44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

5. Foram juntados ao processo: cópias do LALUR (fls. 26/30), dos Livros Diário nº 14 e 15 (fls. 31/44), do Razão (fls. 45/89), do Livro de Apuração do IPI (fls. 90/165), de Documentos de Arrecadação de Receitas Federais - DARF (fls. 166/167), das DIPJ de 1999 (fls. 168/243) e 2000 (fls. 244/292).

6. A empresa impugnou o auto de infração (fls.295/298) alegando:

6.1. que apura o imposto de renda de acordo com as leis comerciais e fiscais pelo regime de lucro real anual, com recolhimentos mensais por estimativa, e, que nos termos de art. 230, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR/1999, suspendeu os citados recolhidos nos meses de setembro, outubro, novembro e dezembro de 1998 e de abril a dezembro de 1999, conforme balancetes que detém, tendo em vista que os saldos do imposto de renda e da contribuição social já recolhidos eram suficientes para atender ao imposto e à contribuição devidos, não causando nenhum prejuízo ao erário.

6.2. que entende o recolhimento por estimativa como adiantamento do imposto devido. Por conseguinte, não concorda com a autuação por não-recolhimento sobre base estimada, quando o imposto de renda e a contribuição já estão devidamente apurados, considerando que a fiscalização se deu entre 9 de maio e 27 de setembro de 2000;

6.3. aduz que na DIPJ/2000 consta um imposto de renda a compensar de R\$ 113.620,89 e CSLL de R\$ 1.697,95, que não foram consideradas pelo autuante



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10530.001371/00-57
Acórdão nº : 103-21.272

pois a compensação não aparece nas folhas por estimativa, devido à incompatibilidade de programas;

6.4. cita o art. 14 da Instrução Normativa SRF nº 21, de 10 de março de 1997, que permite compensação entre tributos e contribuições de mesma espécie independentemente de requerimento e que, considerando as compensações efetivadas, ainda ficou com saldo do imposto e contribuição a compensar;

6.5. acresce que as declarações do imposto de renda de 1999 e 2000 foram apresentadas dentro do prazo legal, conforme IN SRF nº 162, de 23 de dezembro de 1999, e, que a fiscalização entende que ela não deveria cumprir este prazo, incorrendo no pagamento da multa por atraso na sua entrega.

7. A suplicante junta à sua defesa: balanços patrimoniais e resultados do exercício referente aos meses de maio, junho, julho, agosto, setembro, outubro e novembro de 1999 (fls. 315/335); cópia da página da DIPJ/2000 (fls. 343); cópias do Livros Diário n/ 15 (fls. 336/342); e cópias do Livro Diário n/ 14 (fls. 344/350)

8. Requer que seja declarada a improcedência do auto de infração.

A 2ª Turma de Julgamento, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Salvador, julgou o lançamento procedente, tendo ementado a decisão na forma abaixo.

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 1998, 1999

Ementa: PAGAMENTO POR ESTIMATIVA - BALANÇO DE SUSPENSÃO. AUSÊNCIA DO CÁLCULO DO LUCRO REAL - Para operar a suspensão do recolhimento do imposto de renda por estimativa é necessário o cálculo do lucro real e sua transcrição no LALUR, sendo insuficiente à apuração do lucro ou prejuízo contábil.

PAGAMENTO POR ESTIMATIVA - BALANÇO DE SUSPENSÃO - TRANSCRIÇÃO NO DIÁRIO - É indispensável à transcrição dos balanços de suspensão ou redução do imposto de renda pago por estimativa no Livro Diário da empresa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10530.001371/00-57
Acórdão nº : 103-21.272

PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. ANTECIPAÇÃO DO DEVIDO. DUPLICIDADE DE COBRANÇA - A cobrança de multa isolada sobre o valor que deveria ser recolhido pela empresa, calculado com base na estimativa, sem a cobrança do principal, não caracteriza duplicidade de cobrança do imposto.

COMPENSAÇÃO DE SALDO DE IRPJ DE PERÍODOS ANTERIORES - É incabível a compensação de ofício de créditos decorrentes de pagamento a maior em períodos anteriores com débitos da mesma espécie, durante procedimento fiscal, quando a empresa não a solicita.

COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS APURADOS EM LANÇAMENTOS DE OFÍCIO - FORMA - A compensação de débitos decorrentes de lançamento de ofício com créditos relativos a pagamento a maior de períodos anteriores, ainda que da mesma espécie, deve ser requerida a DRF jurisprudência em formulário próprio.

COMPENSAÇÃO - COMPETÊNCIA PARA DECIDIR SOBRE REQUERIMENTO - A competência para decidir sobre requerimento de compensação é da DRF ou IRF-A que jurisdione a pessoa jurídica solicitante.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL
Ano-calendário: 1998

Ementa: PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA ANTECIPAÇÃO DO DEVIDO - DUPLICIDADE DE COBRANÇA - A cobrança de multa isolada sobre o valor da contribuição que deveria ser recolhido pela empresa, calculado com base na estimativa, sem o lançamento do principal, não caracteriza duplicidade de cobrança.

COMPENSAÇÃO DE SALDO DE CSLL DE PERÍODOS ANTERIORES - É incabível a compensação de ofício de créditos decorrentes de pagamento a maior em períodos anteriores com débitos da mesma espécie, durante procedimento fiscal, quando a empresa não o solicita.

COMPENSAÇÃO DE DÉBITAS APURADOS EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO - FORMA - A compensação de débitos decorrentes de lançamento de ofício com créditos relativos a pagamento a maior de períodos anteriores, ainda que da mesma espécie, deve ser requerida a DRF jurisprudência em formulário próprio.

COMPENSAÇÃO - COMPETÊNCIA PARA DECIDIR SOBRE REQUERIMENTO - A competência para decidir sobre requerimento de compensação é da DRF ou IRF-A que jurisdione a pessoa jurídica solicitante.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10530.001371/00-57
Acórdão nº : 103-21.272

Lançamento Procedente..”

Inconformada com a decisão, a contribuinte interpôs Recurso Ordinário, quando junta documentos de fls. 391/449 e aduz, em síntese, que a única condição que a lei 8.981/95, artigo 35, exige para que o contribuinte suspenda ou reduza o pagamento mensal do imposto submetido ao regime de estimativas, é a demonstração, via de balanços ou balancetes mensais de suspensão ou redução, onde se demonstre que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto.

Aduz que os balancetes em questão estão encadernados sob o título Livro LALUR Auxiliar, faltando, contudo, a sua transcrição no Livro Diário. E, que a própria fiscalização não fez nenhuma ressalva aos citados documentos, logo, se presume que os mesmos estão de acordo com as normas contábeis e fiscais de regência.

Afirma que o valor acumulado do imposto já pago, mensalmente, excedeu o valor do imposto apurado nos meses em questão, conforme se denota dos balanços e balancetes de suspensão por ela juntados.

Diz que a falta de transcrição do LALUR no Livro Diário constitui mero descumprimento de uma obrigação acessória, não se constituindo em fato gerador de tributo.

Transcreve jurisprudência administrativa deste Conselho que entende albergar a sua tese.

Pede o cancelamento do auto de infração.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10530.001371/00-57
Acórdão nº : 103-21.272

VOTO

Conselheiro ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE - Relator

O recurso é tempestivo e vem acompanhado de arrolamento de bens, preenchendo, por via de consequência, aos requisitos para a sua admissibilidade.

Dele conheço.

Trata-se aplicação de multa isolada, fulcrada no artigo 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/96, nos períodos-base de 09;10;11 e 12 de 1.998 e 04 a 12 de 1.999. As autuações estão descritas da seguinte forma:

O item 01: "Falta de recolhimento do imposto de renda. Apuração efetuada através do Livro de Apuração do lucro real - LALUR e Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ/2000, enviada pela Internet em 29/06/2000 sob ação fiscal iniciada em 09/05/2000. Foram efetuados pagamentos em 31/03/2000 e das estimativas de jan/99, Fev/99 e Mar/99."

E, o item 02: "Falta de recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução (não constam dos Livros Diário como determina o Art. 230, § 1º, do RIR/99)."

Segundo consta do Auto de Infração, a empresa era optante pelo regime do lucro real, com pagamento de estimativas.

O auto de infração foi lavrado e dele teve a contribuinte ciência, em 27/09/00 - fl 293.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10530.001371/00-57

Acórdão nº : 103-21.272

Relativamente ao item 01 da autuação, que trata da falta de recolhimento de diferença de imposto de renda, referente ao ano-calendário de 1.999.

Da análise dos autos, constata-se não haver reparos a fazer na decisão recorrida, uma vez que a própria recorrente não apresenta, em seu recurso, nenhuma discordância da decisão quanto ao tema.

Certo é, portanto, que já sob ação fiscal, a empresa apresentou a DIPJ, que serviu de base para o lançamento em questão. Quanto ao pedido de compensação formulado, com base no artigo 14, da Instrução Normativa 21/1977, a que ser indeferida, uma vez que o texto da norma é claro ao vedar a compensação de créditos tributários apurados em procedimento de ofício, como é o caso vertente.

Nego, em conseqüência, provimento ao recurso.

Relativamente ao item 02 da autuação, a situação é diferente.

Note-se inicialmente, que a empresa apresentou à fiscalização e fez juntar aos autos - grande parte em sede de impugnação e, o restante, em sede de recurso voluntário - os Livros de Apuração de Lucro Real, dos períodos fiscalizados.

Ora, a falta de transcrição dos mesmos no Livro Diário, segundo a pacífica jurisprudência desta Casa, não se consubstancia em fato gerador de imposto, caracterizando, tão somente, descumprimento de obrigação acessória. Além do mais, de acordo com o CTN, somente é possível estabelecer duas hipóteses de obrigação de dar, uma ligada diretamente à prestação de pagar tributo e seus acessórios (juros e a multa) e a outra relativamente à penalidade pecuniária por descumprimento de obrigação acessória, constituindo esta a única hipótese de se exigir multa isolada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10530.001371/00-57
Acórdão nº : 103-21.272

Ilegítima a cobrança isolada de multa por infração à obrigação principal de (dar) pagar tributo, na medida em que neste caso a multa é sempre acessória, e pressupõe a punição pelo não pagamento do tributo.

Outras razões motivam ainda a minha convicção, veja-se:

A ação fiscal foi encerrada em 27/09/2000, com a lavratura do auto de infração, e "termo de encerramento de ação fiscal", formalizando a exigência da "multa isolada", nos Períodos de 1998 e 1999, tendo a fiscalização efetuado o lançamento da multa isolada de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos.

O dispositivo legal referido no auto de infração, artigo 44, inciso I e § 1º., inciso IV, da Lei nº. 9.430/96, tem a seguinte redação:

"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 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:

[...]

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 artigo 2º. da Lei nº. 9.430/96, acima referido, dispõe:

"Art. 2º. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10530.001371/00-57
Acórdão nº : 103-21.272

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.”

O artigo 35 e seus §§ 1º. e 2º., da Lei nº. 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com a nova redação dada ao § 2º., pelo artigo 1º., da Lei nº. 9.065, de 20 de junho de 1995, tem a seguinte dicção:

“Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através dos 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.

§ 1º. Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário;

§ 2º. estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que através do balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano calendário.” (Destaquei).

Interessa, ainda, à compreensão dos fatos, as disposições do artigo 37 da Lei nº. 8.981/95:

“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 ser compensado, apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano-calendário ou na data da extinção.” (Destaquei).

Da exegese dos dispositivos legais acima referidos deduz-se que a exigência da multa de lançamento de ofício isolada, sobre diferenças de Imposto de Renda Pessoa Jurídica não recolhidas mensalmente, somente faria sentido se operada



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10530.001371/00-57
Acórdão nº : 103-21.272

no curso do próprio ano-calendário ou, se após o seu encerramento, se dá irregularidade praticada pela contribuinte (falta de recolhimento ou recolhimento a menor) resultasse prejuízo ao fisco, como a insuficiência de recolhimento mensal frente à apuração, após encerrado o ano-calendário, de imposto devido maior do que o recolhido por estimativa.

Se a contribuinte, sujeita à tributação com base no lucro real, opta pelo pagamento mensal do imposto em bases estimadas, uma vez inadimplente - após o vencimento do prazo para recolhimento - o fisco já pode exigi-lo - cumulado com os consectários legais, já a partir do primeiro dia do mês seguinte, dentro do próprio ano-calendário.

Ocorre que, encerrado o ano-calendário, a contribuinte elaborou balanço patrimonial, a demonstração do resultado do exercício, bem como a demonstração do lucro real, base de cálculo do imposto de renda devido referente aos anos-calendário auditados, tendo registrado o seu resultado no Livro de Apuração do Lucro Real.

E, com base nas referidas demonstrações financeiras a contribuinte, ainda que sob fiscalização, num dos períodos (1999), apresentou as suas declarações de rendimentos, declarações estas que representam o citado encontro de contas entre o fisco e o sujeito passivo da obrigação tributária.

Ora, o recolhimento mensal por estimativa se reveste, na hipótese, de uma característica de provisoriedade, onde encerrado o ano-calendário é calculado o montante do tributo efetivamente devido, podendo resultar, na declaração de ajuste, recolhimento a maior, por estimativa, no curso do ano-calendário, caso em que a contribuinte tem direito à restituição ou compensação, ou ainda uma diferença de tributo a ser recolhido ou, ainda, o empate das contas.

O certo é que, no presente caso, a contribuinte, embora não tivesse recolhido parte das estimativas, uma vez concluído o período anual de incidência do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10530.001371/00-57
Acórdão nº : 103-21.272

imposto e entregue a Declaração de Rendimentos, restando, portanto, encerrado o ciclo provisório, mediante a definição das bases de cálculo declaradas pela contribuinte.

Estes fatos evidenciam que o regime de recolhimento mensal por estimativa tem, na sua gênese, um entendimento de previsibilidade de que o montante do tributo devido no curso do ano-calendário, quando a contribuinte opta pela apuração anual do lucro real, ao final do ano-calendário deveria corresponder ao montante do tributo devido no período, em tese, ou em valor bastante aproximado ao efetivamente devido que viesse a ser apurado, pouco mais, pouco menos, tendo em vista ser quantificado a partir da aplicação de determinado percentual sobre a receita bruta mensal, porém não contempla os efeitos de fatores adversos não previstos ou previstos inadequadamente, excetuada a possibilidade dos balanços ou balancetes de suspensão, ainda assim, sujeitando-se o resultado do exercício às imprevisibilidades possíveis de ocorrer no curso do ano-calendário, a evidenciar a necessidade de um "ajuste fino" no referido regime de recolhimento mensal.

Destarte, encerrado o período de apuração do imposto, resulta que a contribuinte, no curso do ano-calendário, cometeu apenas irregularidade formal, consubstanciada no descumprimento de obrigação acessória, ao deixar de elaborar e de escriturar no livro Diário os referidos balanços ou balancetes de suspensão, exigência de natureza fiscal, que haveria de ser punida com multa específica ou, se inexistente, penalidade genérica ao descumprimento de obrigação acessória, não a exasperadora vultosa que lhe foi cominada, calculada com base em valores que supostamente devidos no curso do ano-calendário (estimados), confirmou-se indevidos quando do encerramento do ano-calendário e da apresentação da respectiva declaração de rendimentos, ou seja a multa isolada ora discutida, lançada após a entrega da declaração de rendimentos, tomou por base valor de "imposto devido", que o fisco já tinha conhecimento e certeza de não ser devido e portanto de imposto não se tratava.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10530.001371/00-57

Acórdão nº : 103-21.272

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 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 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.

A propósito dos novéis litígios fiscais envolvendo os recolhimentos mensais por estimativa após encerrado o ano-calendário, a jurisprudência administrativa vem se firmando no sentido da improcedência dos lançamentos efetuados após encerrado o ano-calendário, para exigência do imposto de renda por estimativa, que embora de recolhimento mensal, deixou de ser efetuado, em situações em que se apurou prejuízo fiscal, a exemplo das seguintes ementas, citadas como notas ao artigo 222, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº. 3.000, de 26 de

¹ 1.Art. 159 - Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência, ou imprudência, violar direito, ou causar prejuízo a outrem, fica obrigado a reparar o dano.
130.718*MSR*16/06/03



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10530.001371/00-57
Acórdão nº : 103-21.272

março de 1999, editora Resenha - Gráfica, Editora e Distribuidora de Livros Ltda.,
edição atualizada para o ano de 2001:

Acórdãos nºs. 103-20.165/99 e 103-20.170/99:

"A constatação de prejuízo fiscal ao final do período-base inculca a possibilidade da exigência do imposto por estimativa no curso do mesmo, sob pena de a exigibilidade do tributo se tornar instrumento de imposição de penalidade.

Acórdão nº. 108-06.142/00:

Conhecido o resultado do exercício e verificada a ocorrência de prejuízo fiscal no exercício, não pode prosperar a cobrança das importâncias devidas a título de estimativa, quando comprovadamente indevidas.

Embora essas ementas refiram-se à exigência do próprio imposto de renda por estimativa não recolhido no curso do ano-calendário, obrigação principal, o mesmo princípio aplica-se à exigência da multa isolada, penalidade que adquire a natureza de obrigação principal, face à constatação de ser indevida a exigência do tributo a que se refere à penalidade, uma vez encerrado o período-base de apuração.

Acórdão nº 103-20.572

IRPJ - RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA - MULTA ISOLADA - Encerrado o período de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido apurado, com base no lucro real, em declaração de rendimentos apresentada tempestivamente, revelando-se improcedente e cominação de multa sobre eventuais diferenças se o imposto recolhido superou, largamente, o efetivamente devido.

Recurso provido."

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 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 ano-calendário. O somatório algébrico dos montantes a título de estimativas não-recolhidas, declaradas (DCTF) ou não, ao longo do ano-calendário não pode



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10530.001371/00-57
Acórdão nº : 103-21.272

extravasar o montante bruto ou líquido, se for a hipótese, do apurado na data da ocorrência do fato gerador do período. Vale dizer: a provisão do tributo anual líquida das estimativas corrigidas contabilizadas ou não é o marco delimitador da exigência quantitativa da multa de ofício isolada.

Diante de tais fatos, voto no sentido de dar provimento ao recurso, para excluir a multa isolada.

Lançamento Reflexo

Falta de recolhimento da Contribuição Social sobre a base estimada

Tendo em vista que o presente lançamento decorre daquele do lançamento da multa isolada, por uma relação de causa e efeito, a ele deve, também, ser aplicada idêntica decisão.

Recurso provido.

CONCLUSÃO

Diante de tudo quanto foi exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso, para excluir o lançamento das multas Isoladas lançadas sobre a falta de recolhimento do IRPJ e da Contribuição Social sobre as bases estimadas.

Sala de Sessões - DF, em 12 de junho de 2003

ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE