



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10680.005831/2003-71
Recurso nº. : 105-139441
Matéria : IRPJ
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : CONSTRUTORA LIDERANÇA LTDA.
Recorrida : 5ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 05 de dezembro de 2006
Acórdão nº. : CSRF/01-05.600

IRPJ - MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 precisa que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade isolada quando a base estimada exceder ao montante do tributo devido apurado ao final do exercício.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros José Henrique Longo e Manoel Antônio Gadelha Dias que deram provimento ao recurso.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

DORIVAL PADOVAN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 07 MAR 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, JOSÉ CLÓVIS ALVES, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Processo nº. : 10680.005831/2003-71
Acórdão nº. : CSRF/01-05.600

Recurso nº. : 105-139441
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : CONSTRUTORA LIDERANÇA LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de processo de exigência de multa isolada por falta de recolhimento das antecipações obrigatórias do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) sobre bases estimadas de fevereiro de 1998 a outubro de 2002.

De acordo com o auto de infração, a fiscalização constatou divergências entre os valores declarados e os valores escriturados, gerando falta de pagamento do imposto mensalmente.

A interessada, no período objeto da autuação, apurou, com base no lucro real, imposto devido inferior que os pagamentos feitos por estimativa mensais.

Por meio do Acórdão 105-14.711, de 16/9/2004, a Quinta Câmara deste Primeiro Conselho de Contribuintes decidiu, por maioria de votos, dar provimento ao recurso do contribuinte, cuja decisão tem a seguinte ementa:

IRPJ - MULTA ISOLADA - FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ COM BASE NO LUCRO ESTIMADO - A regra é o pagamento com base no lucro real apurado no trimestre, a exceção é a opção feita pelo contribuinte de recolhimento do imposto e adicional determinados sobre base de cálculo estimada. A Pessoa Jurídica somente poderá suspender ou reduzir o imposto devido desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculados com base no lucro real do período em curso. (Lei nº 8.981/95, art. 35 c/c art. 2º Lei nº 9.430/96). A falta de recolhimento está sujeita às multas de 75% ou 150%, quando o contribuinte não demonstra ser indevido o valor do IRPJ do mês em virtude de recolhimento excedentes em períodos anteriores. (Lei nº 9.430/96 44 § 1º inciso IV c/c art. 2º). A base de cálculo da multa é o valor do imposto calculado sobre lucro estimado não recolhido ou diferença entre o devido e o recolhido até a apuração

Processo nº. : 10680.005831/2003-71
Acórdão nº. : CSRF/01-05.600

do lucro real anual. A partir da apuração do lucro real anual, o limite para a base de cálculo da sanção é a diferença entre o imposto anual devido e a estimativa obrigatória, se menor. (Lei nº 9.430/96 art. 44 caput c/c § 1º inciso IV e Lei nº 8.981/95 art. 35 § 1º letra "b"). A multa pode ser aplicada tanto dentro do ano calendário a que se referem os fatos geradores, como nos anos subseqüentes dentro do período decadencial contado dos fatos geradores. Se aplicada depois do levantamento do balanço a base de cálculo da multa isolada é a diferença entre o lucro real anual apurado e a estimativa obrigatória recolhida.

Com base no art. 32, I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55/98, a Fazenda Nacional recorre contra a referida decisão, alegando contrariedade à lei acerca da incidência da multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada, lançada conforme o art. 44, § 1º, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Pelo despacho de nº 391, do Senhor Presidente da Quinta Câmara, o recurso teve seguimento por ser tempestivo e preencher os demais requisitos regimentais.

Contra-razões da interessada às fls. 397-407.

É o Relatório.



Processo nº. : 10680.005831/2003-71
Acórdão nº. : CSRF/01-05.600

VOTO

Conselheiro DORIVAL PADOVAN, Relator.

O recurso é tempestivo, preenche os pressupostos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

A questão a ser examinada refere-se à multa isolada aplicada após o encerramento do período objeto da autuação, sabendo-se que o imposto apurado, com base no lucro real anual, é inferior que os pagamentos das estimativas mensais.

A interessada teve ciência do auto de infração em 30/4/2003.

A aplicação da multa isolada, por falta de recolhimento das antecipações obrigatórias, encontra-se disciplinada pelo art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, em que:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(...)

§ 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 artigo 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;

(...).

Trata-se de questão conhecida desta Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), que já se posicionou na matéria, cabendo destacar o entendimento do Acórdão CSRF/01-04.930, de 12/4/2005, da lavra do ilustre Conselheiro José Clóvis Alves, em que:



Processo nº. : 10680.005831/2003-71
Acórdão nº. : CSRF/01-05.600

A penalidade prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 visa dar efetividade à regra dos recolhimentos por estimativa, porém deve ser analisada e aplicada seguindo o princípio da razoabilidade.

Analisando a regra sancionatória podemos dizer que conjugando o caput do art. 44 com o inciso IV de seu § 1º, podemos afirmar que a multa somente pode ser cobrada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, vale dizer que deve haver uma obrigatoriedade do recolhimento de tributo ou contribuição, seja em forma definitiva seja como antecipação.

Após o levantamento do balanço, a base de cálculo da multa deverá ser a diferença entre o imposto de renda sobre o lucro real anual e as estimativas recolhidas se menores que as obrigatórias, pois esta é a base de cálculo nos termos do caput do artigo 44 da Lei 9.430/96.

Como se vê, a hipótese prevista no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, trata de exigência de multa isolada nos casos em que a pessoa jurídica deixar de efetuar o pagamento por estimativas.

Por outro lado, uma vez apurado o balanço anual, a base de cálculo da multa deverá ser a diferença entre o imposto de renda sobre o lucro real anual e as estimativas recolhidas se menores que as obrigatórias, pois esta é a base de cálculo nos termos do caput do artigo 44 da Lei 9.430/96, conforme bem observou o Relator do mencionado Acórdão nº CSRF/01-04.930.

Ainda mais recente, a matéria voltou a ser examinada pela CSRF quando do recurso 103-131024, que teve como Relator o ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, conforme se verifica do Acórdão CSRF/01.05.181, de 14/03/2005, em que:

CSLL – MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 precisa que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade isolada quando a base estimada

Processo nº. : 10680.005831/2003-71
Acórdão nº. : CSRF/01-05.600

exceder ao montante da contribuição devida apurada ao final do exercício.

No referido julgamento votei com o ilustre Relator, que bem examinou o art. 44 da Lei nº 9.430/96, e aqui peço vênica para adotar seus fundamentos:

Importante firmar que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, eis que, juridicamente, o fato gerador da Contribuição Social sobre o Lucro só será tido por ocorrido ao final do período anual (31/12). O valor do lucro – base de cálculo do tributo - só será apurado por ocasião do balanço no encerramento do exercício, momento em que são compensados os valores pagos antecipadamente em cada mês sob bases estimadas e realizadas outras deduções desautorizadas no cálculo estimado.

Tributo, na acepção que lhe é dada no direito positivo (art. 3º do Código Tributário Nacional) pressupõe a existência de obrigação jurídica tributária que não se confunde com valor calculado de forma estimada e provisória sobre ingressos da pessoa jurídica.

Marco Aurélio Greco, na mesma direção, sustenta que "mensalmente, o que se dá é apenas o pagamento por imposto determinado sobre base de cálculo estimada (art. 2º, caput), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (art. 3º do art. 2º). Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo ao período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação provisória de um recolhimento, em contemplação de um fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação – e que dele não pode se distanciar – que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.891/95)."¹

Tanto é assim, que o art. 15 da Instrução Normativa SRF nº 93/97, ao interpretar o art. 2º da Lei nº 9.430/96, que trata do regime da estimativa, prescreve a impossibilidade de as autoridades fiscais exigir de ofício a estimativa não paga no vencimento, a saber:

¹ Marco Aurélio Geco. *Multa Agravada em Duplicidade*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário nº 76, p. 159

Processo nº. : 10680.005831/2003-71
Acórdão nº. : CSRF/01-05.600

"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."

A lógica do pagamento de estimativas é, portanto, de antecipar, para os meses do ano-calendário respectivo, o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria só devido ao final do exercício (em 31.12). Sob o sistema de estimativa mensal, permite-se a redução dos pagamentos mensais caso o resultado tributável seja reduzido ou aumentado ao longo do ano-calendário, desde que evidenciado por balancetes de suspensão (art. 29 da Lei nº 8.981/94). Assim, via de regra, o tributo – sob a forma estimada - não será devido antecipadamente em caso de inexistência de lucro tributável.

Tal inferência se alinha coerentemente com o princípio de bases correntes, pois se a empresa nada deve ao longo do ano, nada deverá ao seu final. Se houvesse algum recolhimento prévio que não tem correspondência com o tributo devido ao final do período, tal fato implicaria apenas em restituição ou compensação tributária. Por outro lado, no encerramento do exercício, caso constatada a insuficiência de pagamento do tributo apurado pelo lucro real as empresas terão de complementar a estimativa que fora recolhida ao longo do mesmo período.

*Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que **a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício.** Eventuais diferenças, a maior ou a menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução de tributo, respectivamente.*

Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

Em regra, o imposto de renda da pessoa jurídica tributada com lucro real será determinado por períodos de apuração trimestrais, encerrados em: 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário (Lei nº 9.430/96: art. 1º); porém, por opção, poderá efetuar o pagamento do imposto por estimativas mensais, devendo, no entanto, apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano (idem: art. 2º c/c seu § 3º), de modo a determinar o imposto do período.

Processo nº. : 10680.005831/2003-71
Acórdão nº. : CSRF/01-05.600

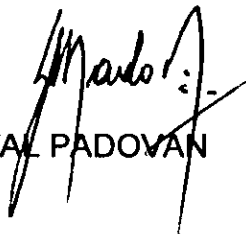
No presente processo, sabendo-se que o lucro real anual resultou em imposto devido, deste deverá ser descontado os pagamentos realizados por conta de estimativas: a diferença, negativa, evidencia a inexistência de base de cálculo da multa isolada, sendo inaplicável, portanto, a disposição contida no inciso IV, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96.

No caso vertente, o lançamento ocorreu em 30/4/2003, quando se sabia que, em todos os períodos alcançados pela fiscalização, os pagamentos das estimativas superaram o imposto apurado pelo lucro real anual, de modo que inexistiu base de cálculo para a aplicação da penalidade (multa isolada).

Em face do exposto, nego provimento ao recurso.

É o voto.

Sala das Sessões - DF, em 05 de dezembro de 2006.


DORIVAL PADOVAN 