



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10783.001.723/94-82
Recurso nº. : 131 292
Matéria : IRPJ E OUTROS – Ex. de 1994
Recorrente : POSTO TRÊS IRMÃOS LTDA.
Recorrida : DRJ NO RIO DE JANEIRO - RJ
Sessão de : 17 de abril de 2003
Acórdão nº. : 101-94.176

IRPJ PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. – LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. – RECOLHIIMENTOS MESAIS. – ESTIMATIVA. – INSUFICIÊNCIA. – IMPOSSIBILIDADE. – Encerrado o ano-calendário, é defeso à Fiscalização formalizar exigência de crédito que corresponda a diferença de imposto de renda e contribuição social recolhidos com insuficiência, quando feita opção para pagamento por estimativa. Ocorrida a hipótese de incidência do tributo, o lançamento tributário deve contemplar o valor apurado segundo a declaração de ajuste anual.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. PROCEDIMENTO REFLEXO. - A decisão prolatada no processo instaurado contra a pessoa jurídica, intitulado de principal ou matriz, da qual resulte declarada a materialização ou insubsistência do suporte fático que também embasa a relação jurídica referente à exigência materializada contra a mesma empresa, relativamente à Contribuição Social aplica-se, por inteiro, aos denominados procedimentos decorrentes ou reflexos.

Recurso conhecido e provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por POSTO TRÊS IRMÃOS LTDA.,

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

Processo nº. : 10783.001.723/94-82
Acórdão nº. : 101-94.176

2


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 MAI 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: KAZUKI SHIOBARA, VALMIR SANDRI, SANDRA MARIA FARONI, RAUL PIMENTEL PAULO ROBERTO CORTEZ e CELSO ALVES FEITOSA.

Processo nº. : 10783.001.723/94-82
Acórdão nº. : 101-94.176

3

Recurso nº. : 131 292
Recorrente : POSTO TRÊS IRMÃOS LTDA.

RELATÓRIO

POSTO TRÊS IRMÃOS LTDA., não se conformando com a decisão que lhe foi desfavorável, proferida pelo Chefe da DIRCO, por delegação de competência do titular da DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO no Rio de Janeiro - RJ que, apreciando sua impugnação tempestivamente apresentada, manteve, em parte, a exigência do crédito tributário formalizado através dos Autos de Infração de fls. 06/07 (IRPJ) e 13/14 (CSLL), recorre a este Colegiado na pretensão de reforma da mencionada decisão, com fundamento no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, com alterações introduzidas pela Lei nº 8.748, de 1993.

O presente Processo originou-se dos fatos descritos na peça básica de fls., onde restou consignado haver deixado a interessada de recolher, ou ter recolhido com insuficiência, o imposto mensal calculado por estimativa.

Não se conformando com a exigência tributária a Contribuinte apresentou, tempestivamente, a Impugnação de fls. 60/78, o que deu causa à decisão de fls. 81/91, cuja ementa tem esta redação:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1993

Ementa: IR. TRIBUTAÇÃO POR ESTIMATIVA – BASE DE CÁLCULO – REVENDA DE COMBUSTÍVEIS.

Por determinação legal, a base de cálculo do IRPJ mensal da pessoa jurídica, cuja atividade é a revenda de combustíveis e lubrificantes, é constituída pela aplicação do percentual de 3% sobre a receita bruta mensal, conforme definida pelo artigo 14, § 3º da Lei nº 8.541/1992, sendo defeso ao contribuinte emprestar-lhe significação diferente para reduzir sua magnitude e o gravame correspondente.

MULTA DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A lei nova aplica-se a ato ou fato não definitivamente julgados, quando lhes comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática [art. 106, inciso II, alínea c do Código Tributário Nacional c/c Ato Declaratório (normativa) Cosit nº 01, de 07/01/1997]. Incidência do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.



Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1993

Ementa: TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Subsistindo parcialmente o lançamento objeto do Auto de Infração principal, igual sorte colhe o que tenha sido formalizado por mera decorrência daquele.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE”

Em seus fundamentos o julgador *a quo*, inicialmente, considera prescindível a realização de perícia, conforme pedido formulado pelo sujeito passivo, passando, na seqüência, à análise do mérito da questão, tendo consignado:

“Cumpre destacar, em primeiro plano, que os recolhimentos por estimativa ocorrem no curso do ano-calendário, por opção das contribuintes tributadas pelo lucro real (art. 23, *caput*, da Lei nº 8.541/1992).

O período –base de apuração do lucro real, como consequência desta escolha, é convolado de mensal (art. 3º da mesma lei citada) para anual (art. 25, *caput*), podendo tal opção ser alterada, situação em que vige o lucro real mensal (art. 23, § 3º).

Por ocasião da apuração do lucro real, a diferença verificada entre o imposto devido na declaração e o imposto pago, referente aos meses do período-base anual, será ou paga em cota única, até a data fixada para a entrega da declaração anual, quando positiva, ou compensada, corrigida monetariamente, com o imposto mensal a ser pago nos meses subseqüentes ao fixado para a entrega da declaração anual, se negativa, assegurada a alternativa de restituição do montante pago a maior, corrigido monetariamente (art. 28 da Lei nº 8.541/1992).

Vê-se que o tributo pago por estimativa tem natureza jurídica de antecipação do tributo a ser apurado no regime de lucro real.

Certo é que, tanto na esfera judicial, quanto na administrativa contempla-se a validade jurídica da cobrança da estimativa, enquanto não encerrado o período-base de apuração do tributo, mas também, observa-se que denota estreitos limites para sua exigência mediante lançamento de ofício, após o término do mesmo, haja vista que concretizado o aspecto material do fato gerador (final do período-base anual de apuração), e estabelecida a sua base de cálculo definitiva, não haveria porque a autoridade fiscal recorrer à estimativa para o lançamento tributário – salvo no período situado

entre o final do exercício financeiro findo e a entrega da declaração de rendimentos.

Tal exceção ocorre, uma vez que – naqueles exercícios em que a opção definitiva pelo sistema de tributação somente se dá por ocasião da entrega da Declaração de Rendimentos (caso do exercício de 1994) – até aquele momento (final do período-base), não se fazia possível a delimitação da base de cálculo do lançamento, em vista da indeterminação quanto à forma de tributação adotada (lucro real ou presumido), dependente esta de ato a ser praticado pelo interessado posteriormente (entrega da declaração de rendimentos), conforme determinação legal. Ou seja, tendo em vista a sistemática de arrecadação vigente, não havia como perfectibilizar o lançamento até o momento da entrega da DIRPJ, cabendo então o lançamento de ofício dos valores apurados com base na estimativa.

Vale dizer que a fiscalização baseou-se na tributação por estimativa efetuada pelo interessado e não na sua declaração de IRPJ baseada no lucro real, pois a mesma só foi entregue após a lavratura do Auto de Infração em análise, não tendo a fiscalização como confirmar qual foi a opção do mesmo.

.....
O raciocínio aqui desenvolvido, observa-se, veio a ser ratificado através da Lei nº 9.430/1996, a qual, em seu art. 44, § 1º, IV, determina a cobrança de multa isolada, quando a pessoa jurídica, sujeita ao pagamento de IRPJ e CSLL pelo regime de estimativa, deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo sical ou base de cálculo negativa no ano-calendário correspondente.

Ou seja, uma vez possível a determinação, em caráter definitivo, da base de cálculo do tributo ou contribuição, deve-se efetivar o lançamento de ofício de multa isolada em relação às parcelas não-pagas, bem como proceder à cobrança administrativa dos valores declarados, se for o caso, não havendo se falar em exigir, via Auto de Infração, a estimativa não-recolhida.”

Dessa decisão a contribuinte foi cientificada em 07 de fevereiro de 2001 e, inconformada, recorre a este Colegiado através do Recurso Voluntário protocolizado em 07 de março daquele mesmo ano, postulando a sua reforma e conseqüente cancelamento da exigência fiscal, reeditando, para tanto, os argumentos apresentados na peça impugnativa, além de aduzir outros contestando os fundamentos do ato decisório, cujos principais trechos, reproduzimos abaixo:

“2.3 De plano deve ser consignado que os fatos como se encontram descritos na peça básica, quando submetidos às normas legais invocadas para seu enquadramento, não traduzem a realidade existente, nem tampouco permitem que se conheça o universo no qual estão inseridos, sendo necessário, para o deslinde da

controvérsia, a fixação de um esquema através do qual se possa ter uma visão global da sistemática adotada para tributação das pessoas jurídicas.

2.4 Nos termos do artigo 1º da Lei nº 8.541, de 1992, as pessoas jurídicas (ou equiparadas), as sociedades civis em geral, as sociedades cooperativas (quando for o caso) e, opcionalmente, as sociedades civis de prestação de serviços relativos às profissões regulamentadas (médicos, advogados, engenheiros, etc), são tributadas pelo imposto de renda tendo por base o lucro real ou presumido, apurado mensalmente.

2.5 Portanto, as sociedades de qualquer espécie, na condição de contribuintes e sujeitas à tributação pelo Imposto de Renda, deverão apurar o lucro real ou presumido, mensalmente, sob pena de, em não o fazendo, ficarem sujeitas às regras do arbitramento, o que será, sempre, da iniciativa do fisco.

2.6 Com base no acima exposto, pode-se concluir que o lapso temporal adotado para apuração do lucro real ou presumido, como também para que a Fazenda determine o lucro a ser submetido à tributação, base de cálculo do Imposto de Renda, corresponde ao mês calendário. Vale dizer, o período-base anual restou dividido em 12 (doze) sub-períodos mensais, nos quais deverá ser determinado o lucro real, presumido ou arbitrado.

2.7 O legislador, no entanto, ofereceu à pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real (o qual deve ser apurado mensalmente), quando satisfeitas determinadas condições, o direito de optar pelo pagamento do imposto mensal estimado, ou seja, a pessoa jurídica obrigada a apurar o lucro real, todavia o imposto recolhido não é o efetivamente devido, mas sim uma aproximação de seu valor.

.....
2.10 Deve ser consignado, por oportuno, que a pessoa jurídica optante pelo pagamento do imposto por estimativa, caso resolva alterar sua opção, retornando ao regime de tributação com base no lucro real, não se desobriga do dever de apurar lucro para cada um dos meses em que a opção foi exercitada, devendo, ainda, recolher imediatamente eventual saldo de imposto a pagar.

2.11 Está previsto na Lei nº 8.541, de 1992, o lançamento "ex officio" para as hipóteses de falta ou insuficiência no recolhimento do Imposto de Renda mensal, sendo que: a) para as pessoas jurídicas obrigadas à apuração do lucro real (que não podem optar pelo recolhimento do imposto estimado) o imposto deve ser exigido com base no mencionado lucro ou com base no lucro arbitrado; e b) para as demais pessoas jurídicas, o imposto será exigido com base no lucro presumido ou arbitrado.



2.12 Vale dizer, quando o Imposto de Renda for apurado e lançado de ofício, a Fiscalização tem o dever-poder de exigir referido tributo dentro dos limites traçados pela Lei, e sua base de cálculo só poderá ser: o lucro real, o lucro presumido ou o lucro arbitrado.

.....
2.24 Além de todos esses aspectos que foram ressaltados, os quais entendemos relevantes para análise e solução dos litígios que versam sobre o período-base de incidência dos tributos que recaiam sobre o patrimônio e a renda, não pode ser olvidado que a própria Lei nº 8. 541, de 1992, concede às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real e que façam a opção pelo recolhimento do imposto por estimativa, o direito de: i) apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano; ii) deduzir o imposto recolhido por estimativa, corrigido monetariamente, daquele apurado na declaração anual; iii) a diferença verificada deverá ser paga em quota única até o final do mês de abril (se devedora) ou compensada com o imposto a ser recolhido (por estimativa) a partir do mês de maio. Pode, ainda, a pessoa jurídica, credora, requerer a restituição da diferença recolhida a maior.

2.25 Não há, pois, previsão legal para o lançamento tributário realizado por iniciativa da Fiscalização quando, embora encerrado o período-base anual de incidência do Imposto de Renda, a pessoa jurídica tenha exercido a opção pelo recolhimento do imposto por estimativa, faltando tão somente a apresentação do formulário denominado “declaração de ajuste”.

2.26 Segundo a legislação de regência, uma vez encerrado o ano-calendário e sendo constatado que a pessoa jurídica deixou de recolher o imposto ou o fez com insuficiência, duas poderão ser as conseqüências:

- 1ª) se do balanço anual resultar imposto de renda devido em valor superior ao recolhido, a diferença será recolhida, corrigida monetariamente, pelo valor integral e com acréscimos legais;
- 2ª) resultando, ao revés, imposto de renda devido em montante inferior ao recolhido, estará a pessoa jurídica sujeita à multa de 50% sobre as diferenças mensais apuradas, corrigidas monetariamente.

2.27 Assim, comprovada, à saciedade, a nulidade do Auto de Infração e, por conseqüência, a ineficácia do Ato Administrativo de Lançamento que o mesmo encerra, por ser de direito, é o que a RECORRENTE REQUER seja decretado.”

No mérito, são reproduzidos argumentos expendidos na fase impugnativa, sendo que o inteiro teor daquela peça é lido (lê-se) em Plenário, para conhecimento por parte dos demais membros deste Colegiado.

É o Relatório.



VOTO

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

O Recurso preenche as condições de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

De plano cumpre consignar que a autoridade julgadora monocrática reconhece que a cobrança do tributo, calculado segundo as regras jurídicas que disciplinam o denominado "recolhimento por estimativa":

"... enquanto não encerrado o período-base de apuração do tributo,..."

vez que, tendo decorrido aquele lapso temporal

"...concretizado o aspecto temporal do fato gerador (final do período-base anual de apuração), e estabelecida a sua base de cálculo definitiva,..."

No entanto, admite aquela autoridade que a legislação de regência contempla uma exceção, qual seja:

"... naqueles exercícios em que a opção definitiva pelo sistema de tributação somente se dá por ocasião da entrega da Declaração de Rendimentos (...) até aquele momento (final do período-base), não se fazia possível a delimitação da base de cálculo do lançamento, em vista da indeterminação quanto à forma de tributação adotada (lucro real ou presumido), dependente esta de ato a ser praticado pelo interessado posteriormente (entrega da declaração de rendimentos), conforme determinação legal. Ou seja, tendo em vista a sistemática de arrecadação vigente, não havia como perfectibilizar o lançamento até o momento da entrega da DIRPJ, cabendo então o lançamento de ofício dos valores apurados com base na estimativa."

Ora, as justificativas apresentadas, como fácil é concluir, encerram apenas meias verdades, deixando explícito que o objetivo é satisfazer crescente necessidade de recursos, ainda que em detrimento ou ofensa ao princípio da legalidade.

Com efeito, a sistemática introduzida com o advento da Lei nº 8.383, de 1991, além da nítida intenção de simplificar a complexo modelo de tributação das pessoas jurídicas, pelo Imposto de Renda, ficou patente o objetivo arrecadatário a ser alcançado pelo Poder Executivo.



No decorrer do ano-calendário, uma vez constatado que determinada pessoa jurídica tenha deixado de efetuar o recolhimento do Imposto de Renda tendo por base as regras jurídicas que autorizam a adoção do denominado recolhimento mensal por estimativa, é justificável que a Fazenda Pública tome a iniciativa de promover o lançamento do tributo não recolhido, forçando o sujeito passivo a cumprir com sua obrigação, sob pena de comprometimento das metas de arrecadação e, quiçá, do próprio orçamento.

O mesmo já não ocorre quando já encerrado o ano-calendário. Concretizado o elemento temporal do fato gerador do tributo, o ato administrativo de lançamento deve ser praticado para exigir-se o tributo efetivamente devido, respeitados os direitos outorgados ao sujeito passivo, tais como o prazo de recolhimento, a opção pelo regime de tributação etc..

Se já ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, mas ainda não encerrado o prazo para que o contribuinte possa exercer, em forma definitiva, sua opção pelo regime de tributação, qual a necessidade de o Fisco promover lançamento de ofício? Não poderia ele aguardar até o vencimento do prazo fixado para entrega do formulário de declaração de ajuste anual?

O artigo 23 da Lei nº 8.541, de 1992, introduziu alterações no artigo 39 da Lei nº 8.383, de 1991, que cuidava do pagamento do imposto de renda calculado por estimativa, especialmente no que diz respeito ao prazo de recolhimento e formalização da opção. No tocante à possibilidade de mudança da opção, cumpre consignar que se exercitada, não implica, necessariamente, impossibilidade do conhecimento da forma de tributação adotada pelo contribuinte, até porque a alteração deve contemplar a forma de recolhimento do tributo, se por estimativa ou com base no lucro real mensal, o que significa dizer ou reconhecer que o exercício da opção e sua correspondente alteração, ambos devem ocorrer dentro do ano-calendário. É o que deflui da inteligência das regras jurídicas sob comento.

A reconhecida impossibilidade de se exigir que o contribuinte promovesse o recolhimento do imposto calculado por estimativa, após o encerramento do ano-calendário, como também a impedimento legal a que se promova à formalização da exigência de eventual diferença de imposto, apurada com o confronto entre o montante do tributo devido e aquele recolhido no decorrer do ano-calendário, é que deu causa à introdução, no artigo 42 da Lei nº 8.541, de 1992, do parágrafo único que instituiu penalidade para os casos de comprovada falta ou insuficiência de recolhimento do imposto de renda calculado por estimativa.

A jurisprudência emanada deste Conselho, como aquela assentada pela Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, é firme no sentido de que a formalização da exigência, tal como ocorre no caso concreto, só pode prosperar quando concretizada antes do encerramento do ano-calendário.



Em reforço ao até aqui exposto, invoco o conteúdo dos Arestos cujas ementas estão reproduzidas:

“IRPJ/CSL – PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – TRIBUTAÇÃO – RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA- PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA – LUCRO REAL ANUAL – REVENDA DE COMBUSTÍVEL

Constatada, após o encerramento do ano-calendário, a insuficiência dos recolhimentos, incabível a exigência da diferença do tributo recolhido a menor.

Preliminar rejeitada.

Recurso provido.” (Acórdão nº 108-06.691, de 2001).

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE DO LANÇAMENTO – Rejeita-se preliminar de nulidade quando não configurado vício de que possa ter decorrido o cerceamento do direito de defesa.

IRPJ – E CSL – REVENDEDORAS DE COMBUSTÍVEIS – BASE DE CÁLCULO PARA PAGAMENTO POR ESTIMATIVA – No cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro mensal por estimativa, nas atividades de revenda de combustíveis, a base de cálculo do imposto e da contribuição será determinada mediante a aplicação do respectivo percentual sobre a receita bruta mensal, assim entendida como o produto da venda das mercadorias adquiridas para revenda.

IRPJ E CSL – INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS MENSAIS POR ESTIMATIVA – Após o término do período-base, o imposto de renda exigível é só aquele resultante do saldo do ajuste no final do período de apuração. Nessa situação, a constatação de falta ou insuficiência de recolhimentos mensais não acarreta a imposição do lançamento tributário, prevalecendo o efetivamente apurado com base no lucro real.

Preliminar rejeitada.

Recurso provido.” (Acórdão nº 108-06.657, de 2001).

“I.R.P.J. – C.S.L.L. Ex. 1.994 – INSUFICIÊNCIA DO RECOLHIMENTO ESTIMADO. Efetuado o lançamento de ofício após o encerramento do período de apuração, e neste verificado a existência de Lucro real inferior a base presumida, sob pena de irregular transformação da exigência de imposto e contribuição em instrumento de punição (CTN art. 3º), é incabível a cobrança do imposto e da contribuição social, não antecipados.”



Recurso voluntário provido.” (Acórdão nº 107. 06.357)

Relevantes, ainda, os argumentos expendidos pelos Insigne Conselheiro Nelson Lósso Filho, quando do julgamento do Recurso nº 127.263, que deu causa ao Acórdão nº 108-06.657, cuja ementa está transcrita acima, “*verbis*”:

“Entretanto, vejo razão que fulmina o lançamento. Ela se refere à impossibilidade de exigência pelo Fisco das diferenças de valores estimados, quando já encerrado o exercício social.

A impossibilidade de exigência de ofício de insuficiências de estimativas após o encerramento do período-base, tem sido rechaçada pela jurisprudência deste Colegiado. A Câmara Superior de Recursos Fiscais já se manifestou a respeito do assunto, por meio do Acórdão CSRF/01-02.521/99, publicado no DOU de 31/03/99, no sentido de admitir a possibilidade do lançamento das parcelas devidas por estimativa, entretanto, delimitando o prazo final para a formalização da exigência como sendo o encerramento do exercício social. (...)

.....
Assim, ao mesmo tempo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais, órgão que tem como função principal a solução de divergências entre as Câmaras deste Conselho, endossa a validade da exigência de ofício enquanto não encerrado o período-base, destaca a inaplicabilidade do lançamento após o término do ano-calendário, em razão de já estar caracterizado o aspecto temporal do fato gerador do tributo, com a formação de sua base de cálculo, não podendo o Fisco eleger outra base para a tributação do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro, sob pena de estar desvirtuando a hipótese de incidência.”

Por todo o exposto, voto no sentido de que seja dado provimento ao Recurso Voluntário interposto.

Brasília, DF, 17 de abril de 2003.


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL – RELATOR