



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

Processo nº 11516.002766/2003-96
Recurso nº 163.672 Voluntário
Acórdão nº 1302-00.199 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março de 2010
Matéria IRPJ E OUTRO- Ex(s): 2002, 2003
Recorrente CASAS DA ÁGUA MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA.
Recorrida 3ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002

MULTA ISOLADA. PREJUÍZO FISCAL.

Não recolhidas as estimativas mensais, ainda que na presença de prejuízo fiscal ao final do exercício, é devida a multa isolada, exceto se o sujeito passivo demonstrou, por meio de balanços ou balancetes, que os montantes pagos superaram os valores mensais devidos e não pagos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, : Pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Paulo Jacinto do Nascimento (Relator), Irineu Bianchi e Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira. Designado o Conselheiro Eduardo de Andrade para redigir o voto vencedor.

MARCOS RODRIGUES DE MELLO - Presidente

PAULO JACINTO DO NASCIMENTO - Relator
EDUARDO DE ANDRADE - Redator designado

EDITADO EM: 13 JUL 2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jacinto do Nascimento, Marcelo de Assis guerra (Suplente), Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira, Eduardo de Andrade, Irineu Bianchi (Vice-Presidente) e Marcos Rodrigues de Mello (Presidente).

un 2u

✓

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que, embora reduzindo de 75% para 50% o percentual aplicável, manteve a multa isolada por insuficiência do recolhimento das estimativas de IRPJ relativas aos meses de dezembro de 2001 e novembro e dezembro de 2002, estando a decisão recorrida assim ementada:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001, 2002

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – MPF. PRORROGAÇÃO DE PRAZO. CIÊNCIA FORMAL DO SUJEITO PASSIVO. DESNECESSIDADE.

O MPF inicial possui código de acesso à internet, permitindo que o sujeito passivo, sempre que necessitar, acesse o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação, que deve ser fornecido ao contribuinte em papel quando da prática do primeiro ato de ofício subsequente à sua emissão, sendo desnecessária, portanto, a ciência formal no documento, eis que, além de no demonstrativo não existir campo próprio para tanto, a norma de regência não traz tal exigência.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA-IRPJ

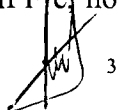
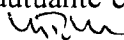
Ano-calendário: 2001, 2002

IRPJ. LUCRO REAL ANUAL. ESTIMATIVA MENSAL. FALTA DE PAGAMENTO. MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE. CABIMENTO.

O contribuinte sujeito ao lucro real anual deve, nos termos da legislação de regência, apurar e pagar o imposto em bases estimadas, em cada mês, sendo-lhe facultado optar pela suspensão/redução do pagamento, desde que demonstre, por meio de balanços ou balancetes mensais, que teve prejuízo fiscal ou que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso; após o encerramento do ano-calendário, constatado que o sujeito passivo deixou de efetuar o pagamento do imposto devido por estimativa mensal, é cabível a aplicação de multa de ofício isolada, incidente sobre a importância que deixou de ser paga no mês correspondente, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou saldo negativo de imposto.

Lançamento Procedente em Parte”.

À semelhança do que fizera na impugnação, no recurso a contribuinte suscita a preliminar de incompetência da autoridade autuante em razão do vencimento do MPF e, no



mérito, pugna pela inaplicabilidade da exigência, defendendo que a multa isolada só poderia ser aplicada no decorrer do ano-calendário ou, após o encerramento do exercício, se fosse apurado recolhimento a menor do imposto.

É o relatório.

len. 2. 11



Voto Vencido

Conselheiro PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, Relator

O recurso é tempestivo e formalmente regular, merecendo conhecimento.

O caput do art. 44 da Lei nº 9.430/96, na redação vigente à época dos fatos, anterior à Lei nº 11.488/2007, dispõe que as multas previstas nos incisos I e II serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo.

Como o fato gerador do IRPJ – Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica somente ocorre no final do período anual, ocasião em que o valor do lucro, base de cálculo do imposto, é apurado, compensando-se os valores das estimativas pagas antecipadamente em cada mês e procedendo-se a outras deduções não autorizadas no cálculo estimado, surgindo, só então, a obrigação tributária, conclui-se que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, que pressupõe a existência de obrigação jurídica tributária.

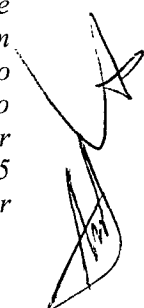
O pagamento de estimativas não passa de uma antecipação, nos meses do ano-calendário, do recolhimento do tributo que, não fosse ele, somente seria devido no final do exercício.

Nesse sentido, MARCO AURÉLIO GRECO leciona:

“Mensalmente, o que se dá é apenas o ‘pagamento do 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 (§ 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 a vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação – e que dela 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 8.981/95). E mais, o valor do recolhimento por

Cardeiro



estimativa é deduzido do valor do imposto e da contribuição devidos ao final do período (art. 2º, § 4º, IV da Lei nº 9.430/96)”.

(Revista Dialética de Direito Tributário, nº 76, p. 159).

Tanto assim é que a estimativa não paga no vencimento não pode ser exigida de ofício, restringindo-se o lançamento à multa de ofício sobre os valores não recolhidos (IN SRF nº 93/97), art. 15).

Em voto condutor do Acórdão CSRF/01-05.181, de 14/03/2005, o Conselheiro MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA assim se expressou:

‘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”.

No mesmo voto o ilustre relator supera a aparente contradição entre a conclusão a que chegou e o § 1º, IV do art. 44 da Lei nº 9.430/96, que prevê a aplicação de multa isolada pelo não pagamento da estimativa, ainda que se tenha apurado prejuízo no ano-calendário correspondente, dizendo:

“O parágrafo 2º do art. 39 da Lei nº 8.383/91 autoriza a interrupção ou diminuição dos pagamentos por antecipação quando o contribuinte demonstra, mediante balanços ou

um



balancetes mensais, que o valor já pago da estimativa acumulada excede o valor do tributo calculado com base no lucro ajustado do período em curso.

Os balanços ou balancetes mensais são, então, os meios de prova exigidos pelo Direito, para que se demonstre a inexistência de tributo devido. Na verdade, para emprestar praticidade ao regime de estimativa, inverteu-se o ônus da prova, atribuindo ao contribuinte o dever de demonstrar que não apurou lucro no curso do ano em que não está sujeito ao recolhimento antecipado. Via de regra, o ônus de provar que o contribuinte está sujeito ao regime de estimativa, para fins de aplicação da multa, caberia ao agente fiscal.

Assim, caso a pessoa jurídica não promova o correspondente recolhimento da estimativa nos meses próprios do respectivo ano-calendário e não apresente os balancetes de suspensão no curso do período – ainda que tenha experimentado base de cálculo negativa – ficará sujeita à multa isolada de que trata o art. 44 da Lei nº 9.430/96. A lei estabelece uma presunção de que o valor calculado de forma presumida (estimada) coincide com o tributo que será devido ao final do período, partindo da constatação de que a estimativa não foi recolhida e da omissão do sujeito passivo em apresentar os balanços ou balancetes.

Esse não é o caso, contudo, da empresa que, após o término do ano-calendário correspondente, apresenta o balanço final do período ao invés de balancetes ou balanços de suspensão. Nesse caso, a exigência da norma sancionadora para que se comprove a inexistência de tributo é atendida. Vale dizer, após o encerramento do período, o balanço final (de dezembro) é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário. Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor devido pelo contribuinte. Se não há tributo devido, tampouco há base de cálculo para se apurar o valor da penalidade. Não há porque se obrigar o contribuinte a antecipar o que não é devido e forçá-lo a pedir restituição posteriormente. Daí concluir que o balanço final é prova suficiente para afastar a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa”.

No caso presente, a recorrente apurou prejuízo nos anos-calendário de 2001 e 2002, não havendo como prosperar a exigência da penalidade pelo não recolhimento de estimativas.

Por tais fundamentos, dou provimento ao recurso e, provido o mérito, deixo de me pronunciar acerca da preliminar.

Sala das Sessões, DF, 12 de março de 2010.

PAULO JACINTO DO NASCIMENTO - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro EDUARDO DE ANDRADE – Redator Designado

Neste julgado, manifestou o ilustre Conselheiro Relator Paulo Jacinto do Nascimento seu posicionamento no sentido de que sendo as estimativas mensais antecipações do tributo devido ao final do exercício, na presença de prejuízo fiscal seriam inexigíveis, não sendo, portanto, também exigível a penalidade pelo seu não recolhimento no decurso do período de apuração.

Não obstante estar tal posição escorada em valiosos fundamentos jurídicos, o colegiado divergiu, pelo voto de qualidade, seguindo o entendimento de que a penalidade é devida na situação verificada.

Assim, designado para redigir o voto vencedor, manifesto meu entendimento no sentido de que, embora o fato gerador do IRPJ se dê somente ao final do período de apuração, nem por isso deixam de ser exigíveis as estimativas mensais, caso não demonstrado pelo sujeito passivo, por meio de balancetes, que o imposto já recolhido é superior ao efetivamente devido até aquele momento (art. 35 da Lei nº 8.981/95).

Isto porque, no meu entender, a redação do art. 44, II, “b” (coincidente com a antiga redação, dada pelo art. 44, §1º, IV, vigente à época dos fatos) não dá margem a questionamentos, senão vejamos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2o desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)- grifo meu

Assim, nos termos do dispositivo citado, não efetuado o pagamento, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal, se não demonstrado por meio de balanço ou balancetes, é devida a multa. Ora, efetuando-se raciocínio inverso ao usual (partindo do final para o início), temos que: a) se a multa é exigível, nos termos da Lei, então representa sanção à conduta de não pagar, ainda que em situação de prejuízo fiscal; b) se é sanção, então importa reconhecer que o dever-ser representado pela conduta de efetuar pagamento mensal é verdadeira obrigação tributária, porquanto seu descumprimento gera penalidade pecuniária e incidência de juros (art. 161 do CTN); c) sendo o dever de pagar obrigação tributária imputado ao sujeito passivo em face da União, é de se concluir forçosamente que não só se está diante da ocorrência de fato gerador (motivador do dever-ser de pagar o montante devido) como também que o valor a ser pago corresponde a tributo, nos termos do art. 3º do CTN (prestação pecuniária compulsória que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada).

Edo

Logo, da análise empreendida, concluo corresponderem as estimativas mensais não a meras antecipações, mas a verdadeiras obrigações tributárias principais, pelo menos, de acordo com a legislação vigente, e embora possam ser feitos questionamentos quanto à natureza jurídica da compensação a ser efetuada no ajuste.

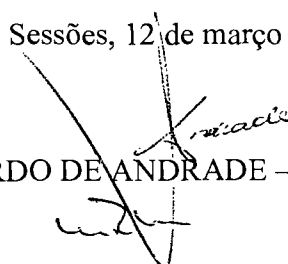
Assim, exsurge como não apenas possível, mas mesmo devida a aplicação da multa de ofício capitulada, ainda que na presença de prejuízo fiscal (se não levantados os balanços que demonstrem esta situação), por consubstanciar sanção pelo descumprimento de obrigação tributária principal, por constar expressamente de disposição legal, e por ser o procedimento administrativo de lançamento vinculado.

Demais disso, para afastar a eficácia do art. 44, II, “b” (ou, na redação anterior, o antigo art. 44, §1º, IV), é necessário mutilar o art. 35 da Lei nº 8.981/95, dele suprimindo a obrigação acessória expressamente imposta para o gozo da faculdade de reduzir o tributo devido, que é demonstrar que o valor já pago excede o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, por meio do levantamento de balancetes ou balanços.

Com efeito, sendo certo que o afastamento do art. art. 44, II, “b” (ou, na redação anterior, o antigo art. 44, §1º, IV) bem como da obrigação tributária acessória veiculada pelo art. 35 da Lei nº 8.981/95 se dá pelo prestígio ao conceito de renda e ao princípio constitucional da capacidade contributiva, importa relevar que, conquanto se mostrem tocados pela situação, é vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF, nos termos do art. 62 do RICARF, afastar lei, sob fundamento de inconstitucionalidade, exceto nas situações previstas em seu parágrafo único.

Assim sendo, voto para negar provimento ao recurso voluntário, mantendo-se a exigência lançada.

Sala das Sessões, 12 de março de 2010.


EDUARDO DE ANDRADE – Redator Designado