



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

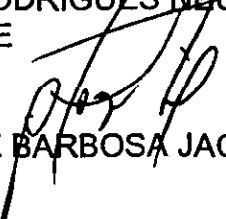
Processo nº : 13629.000803/2001-18
Recurso nº : 132.737
Matéria : IRPJ E OUTROS - EX(s): 1999
Recorrente : SEMPRE VIVA - CONSTRUÇÕES, TRANSPORTES E TERRAPLENAGEM LTDA.
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-JUIZ DE FORA/MG
Sessão de : 29 de janeiro de 2004
Acórdão nº : 103-21.492

IRPJ - CSLL - RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA - MULTA ISOLADA
- 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 SEMPRE VIVA - CONSTRUÇÕES, TRANSPORTES E TERRAPLENAGEM LTDA. /

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


CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE
RELATOR

FORMALIZADO EM: 25 MAR 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, NADJA RODRIGUES ROMERO, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, NILTON PÊSS e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13629.000803/2001-18
Acórdão nº : 103-21.492

Recurso nº : 132.737
Recorrente : SEMPRE VIVA - CONSTRUÇÕES, TRANSPORTES E TERRAPLENAGEM
LTDA.

RELATÓRIO

Em 31/08/2001, foram lavrados os Autos de Infração relativos a Multas, exigidas isoladamente, nos valores de R\$ 560.419,66 (fl.6) e R\$ 5.817,29 (fl. 9), concernentes à falta de recolhimento de diferenças do IRPJ e da Contribuição Social sobre as bases de cálculo estimadas, respectivamente.

Na descrição dos fatos de fl. 7, está relatado, em síntese, que a base de cálculo declarada não obedeceu aos percentuais previstos na legislação quanto às atividades exercidas pela contribuinte, nos períodos mensais de janeiro a outubro/1998; e que, a Contribuição Social devida por estimativa foi recolhida a menor, nos períodos mensais de janeiro a agosto e outubro de 1998, conforme descrição de fl. 10.

A impugnante ofereceu a peça de defesa de fls. 165/167, onde aduziu, em resumo, que:

a) recolheu tributos a maior, utilizando o percentual de 8% sobre o valor de sua receita, já sabedora que seria apurado lucro inferior ao declarado no final do período;

b) a cobrança de multa isolada só é aplicável no caso de pessoa jurídica obrigada ao recolhimento do IRPJ e da CSLL pela sistemática do lucro estimado e que deixar de efetuar o pagamento do tributo e da contribuição, situação que não é pertinente à impugnante, uma vez que ela é obrigada ao recolhimento com base no lucro real;

c) segundo o Fisco, os percentuais aplicados sobre a receita bruta redundaram em recolhimento de tributos a menor, cujas diferenças, contudo, nunca foram cobradas, o que gera o questionamento da ausência de cobrança dessas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13629.000803/2001-18
Acórdão nº : 103-21.492

diferenças ou do motivo de uma multa, com caráter meramente acessório, ser cobrada ainda que não exista o principal;

d) independentemente de todo arrazoadado, destacou a defendente que na DIPJ/99, equivocadamente, foi informado que a apuração do IRPJ e da CSLL deu-se com base no lucro estimado, quando, na verdade, ela o foi com base no lucro real, sendo a retificação da mencionada declaração um ato que se impõe.

A 1ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Juiz de Fora, julgou o lançamento procedente, ementando assim a decisão:

"Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 1998

Ementa: FALTA DE RECOLHIMENTO. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. A ausência ou insuficiência de recolhimentos mensais das optantes pelo pagamento por estimativa enseja a aplicação da multa isolada, ainda que a contribuinte tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social.

Lançamento Procedente."

Insatisfeita com o resultado do julgamento, apela a este Conselho, ratificando o que antes disse em sede de impugnação e acrescentando que o lançamento é nulo porquanto inexistente a situação descrita nos autos de infração a ensejar a imputação da exigência questionada.

Afirma que a empresa cumpriu com todas as suas obrigações tributárias, sejam elas principais ou acessórias. Que a multa aplicada é confiscatória, uma vez que o fisco está a exigir, além da multa de 75%, a taxa Selic, o qual, também, diz ser ilegal, conforme jurisprudência que colaciona.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13629.000803/2001-18
Acórdão nº : 103-21.492

VOTO

Conselheiro ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE - Relator

Trata-se de ação fiscal encerrada em 31/08/2001, com a lavratura de autos de infração, e "termo de encerramento de ação fiscal", formalizando a exigência da "multa isolada", nos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, maio, junho, julho, agosto e setembro de 1998, sobre a diferença de valores devidos por estimativa e não recolhidos, a título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

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 CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13629.000803/2001-18
Acórdão nº : 103-21.492

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 CSLL não recolhidas mensalmente, somente faria sentido se operada no curso do próprio ano-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13629.000803/2001-18
Acórdão nº : 103-21.492

calendário ou, se após o seu encerramento, se da 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 presumido, opta pelo pagamento mensal do imposto em bases estimadas, uma vez inadimplente - após o vencimento do prazo para recolhimento - o fisco já pode exigí-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 apresentou a sua declaração de rendimentos, declaração essa que representa o citado encontro de contas entre o fisco e o sujeito passivo da obrigação tributária, tendo, inclusive imposto a ser restituído.

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

Esses 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13629.000803/2001-18
Acórdão nº : 103-21.492

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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13629.000803/2001-18
Acórdão nº : 103-21.492

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 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 inacula a possibilidade da exigência do imposto por estimativa no curso do

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.
132.737*MSR*30/01/04



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13629.000803/2001-18
Acórdão nº : 103-21.492

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."

CONCLUSÃO

Diante de tais fatos, voto no sentido de dar provimento ao recurso, para excluir a multa isolada aplicada pela falta de recolhimento de diferenças do IRPJ e da CSLL.

Sala de Sessões - DF, em 29 de janeiro de 2004

ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE