



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10945.003243/2002-63  
Recurso nº. : 144.949  
Matéria : IRPJ – Exs: 2000 e 2001  
Recorrente : AGRÍCOLA HORIZONTE LTDA.  
Recorrida : 2ª TURMA - DRJ – CURITIBA - PR  
Sessão de : 28 de abril de 2006  
Acórdão nº : 101-95.520

IRPJ – BASE DE CÁLCULO – APURAÇÃO DO LUCRO REAL – INDEDUTIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – O valor da Provisão para Contribuição Social sobre o Lucro Líquido não pode ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo.

MULTA ISOLADA CUMULADA COM MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE - Verificada a falta de pagamento da contribuição social por estimativa, após o término do ano-calendário, cabe o lançamento da multa, exigida isoladamente, sobre os valores devidos e não recolhidos por estimativa e da multa proporcional calculada sobre a contribuição devida no encerramento do ano-calendário, não declarada e/ou não recolhida pela pessoa jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos por AGRÍCOLA HORIZONTE LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Valmir Sandri que deu provimento parcial ao recurso, para afastar a multa isolada.

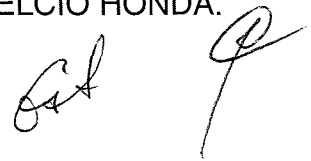
MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

PAULO ROBERTO CORTEZ  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 29 MAI 2006

PROCESSO Nº. : 10945.003243/2002-63  
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.520

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, SANDRA MARIA FARONI, CAIO MARCOS CÂNDIDO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR. Ausente o Conselheiro HÉLCIO HONDA.



PROCESSO Nº. : 10945.003243/2002-63

ACÓRDÃO Nº. : 101-95.520

RECURSO Nº. : 144.949

RECORRENTE : AGRÍCOLA HORIZONTE LTDA.

## RELATÓRIO

AGRÍCOLA HORIZONTE LTDA., já qualificada nos presentes autos, interpõe recurso voluntário a este Colegiado (fls. 169/191) contra o Acórdão nº 7.400, de 18/11/2004 (fls. 157/165), proferido pela colenda 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Curitiba - PR, que julgou procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração de IRPJ, fls. 118.

O lançamento sob exame é decorrente da constatação das seguintes irregularidades fiscais:

Falta de adição, na apuração do lucro real anual, da importância correspondente à CSLL deduzida do lucro líquido, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal (fls. 113/114), com infração ao disposto no art. 1º da Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996, e arts. 249, I, e 344, § 6º, do RIR de 1999 (Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999):

. ano-calendário de 1999 – anual R\$ 199.611,85

. multa de ofício exigida isoladamente sobre as antecipações mensais por estimativa recolhidas a menor em face da não-inclusão do valor da CSLL na base de cálculo do imposto, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal (fls. 113/114) e demonstrado nas planilhas de fls. 115/117, com infração ao disposto nos arts. 222, 841, III e IV, 843 e 957, parágrafo único e inciso V, do RIR de 1999:

. ano-calendário 1999 – março R\$ 7.992,14

. ano-calendário 1999 – abril R\$ 4.298,12

. ano-calendário 1999 – maio R\$ 10.909,60

. ano-calendário 1999 – julho R\$ 2.816,57

. ano-calendário 1999 – setembro R\$ 11.320,38

. ano-calendário 1999 – outubro R\$ 2.586,60

. ano-calendário 1999 – novembro R\$ 681,61

. ano-calendário 2000 – novembro R\$ 8.838,28

PROCESSO Nº. : 10945.003243/2002-63  
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.520

Irresignada com o lançamento, a contribuinte apresentou a peça impugnatória de fls. 135/138.

A Colenda Turma de Julgamento de primeira instância decidiu pela manutenção da exigência tributária, conforme acórdão citado, cuja ementa tem a seguinte redação:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000

LUCRO REAL. INDEDUTIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO.

O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não pode ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo.

INCONSTITUCIONALIDADE.

Falece competência à autoridade julgadora de instância administrativa para a apreciação de aspectos relacionados com a constitucionalidade ou legalidade das normas tributárias, tarefa privativa do Poder Judiciário.

Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1999, 2000

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA ACOMPANHADA DO TRIBUTO.

Além da multa de ofício calculada sobre a diferença de imposto devido com base no lucro real anual, é devida a multa de ofício isolada quando constatada, após o término do ano-calendário, a falta de recolhimento ou recolhimento a menor de valores efetivamente devidos por estimativa.

Lançamento Procedente.

Ciente da decisão em 15/12/2004 (fls. 168) e com ela não se conformando, a contribuinte recorre a este Colegiado por meio do recurso voluntário apresentado em 13/01/2005 (fls. 169), alegando, em síntese, o seguinte:

- a) que, até o ano-calendário de 1996, era permitida a dedução do valor correspondente à CSLL, inclusive da sua própria base de cálculo. A Lei 9.316/96, dispôs que a CSLL não mais poderia

- ser deduzida para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo;
- b) que na compreensão da recorrente, a negativa de dedução não pode ser aceita, pois o encargo da CSLL constitui despesa efetiva e necessária que não comporta ter negada sua dedutibilidade, seja na apuração do lucro real, seja na apuração da sua própria base de cálculo;
  - c) que a base de cálculo do IRPJ é exatamente a renda auferida no período, ou seja, a disponibilidade econômica ou jurídica de renda. Não se pode, portanto, exercer tributação sobre disponibilidade econômica, caracterizada esta quando exercida sobre valores que na realidade estão disponíveis ao Fisco e não ao contribuinte;
  - d) que a multa isolada implica duplicidade, por isso é ilegal e inaceitável. Havendo basicamente uma só infração – insuficiência de IRPJ na apuração e tributação anual – e procedido o lançamento para cobrança do IRPJ, este acrescido da multa de ofício, não há mais possibilidade de multa isolada, que implica em duplicidade da penalização;
  - e) que é ilegal a utilização da taxa SELIC para a cobrança dos juros moratórios;
  - f) que a multa de ofício de 75% é exacerbada e não pode ultrapassar o limite de 30% do suposto débito.

Às fls. 203, o despacho da DRF em Foz do Iguaçu - PR, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o relatório.



## VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Como visto do relatório tratam os presentes autos de exigência a título de IRPJ em decorrência da falta de adição, na apuração do lucro real anual em 31 de dezembro de 1999, do valor correspondente à provisão para CSLL, a qual foi deduzida do lucro líquido, além da multa de ofício de 75% exigida isoladamente sobre as antecipações recolhidas a menor nos meses de março a maio, julho e setembro a novembro/1999 e em novembro/2000, em face da não-inclusão do valor da CSLL na base de cálculo das estimativas mensais, com base em balanços de suspensão e/ou redução, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal (fls. 113/114) e demonstrado nas planilhas de fls. 115/117.

### DEDUTIBILIDADE DA CSLL DA BASE DO IRPJ

A contribuição social sobre o lucro líquido era dedutível da base de cálculo do IRPJ até a entrada em vigor da Lei nº 9.316/96, de acordo com o artigo 1º, *verbis*:

O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo.

Nessas condições, a partir de 1º de janeiro de 1997, deixou de ser possível a sua dedução da provisão da CSLL para fins de apuração do lucro real.

Sobre o assunto, cabe citar o Acórdão nº 107-06.812, de 18/09/2002, Relator o Conselheiro Neicyr de Almeida, cuja ementa tem a seguinte redação:



LUCRO.CONCEITO.EXACERBAÇÃO DOS COEFICIENTES DA CSLL. OFENSA. LUCRO SOCIETÁRIO E BASE TRIBUTÁVEL AJUSTADA OU REAL. DISTINÇÃO. O denominado lucro real ou o lucro líquido ajustado tem natureza meramente tributária e não se confunde com o lucro societário. A sua base de cálculo não tem por escopo traduzir a realidade econômica – ainda que dela não se pretenda distância - ou escoimar de forma absoluta – sem quaisquer resíduos - o nominalismo monetário em benefício do incensurável realismo de uma moeda pátria. O lucro tributável é o fixado livremente pelo legislador (arts. 193 e 196 do RIR/94), consoante interesses e necessidades conjunturais e segundo considerações pragmáticas, em função da capacidade contributiva e da comodidade técnica de arrecadação. Serve-se ora de um, ora de outro dos dois conceitos teóricos para fixar o fato gerador.

CSLL.BASE DE CÁLCULO.PERCENTUAIS EXACERBADOS QUANDO COTEJADOS COM OS COEFICIENTES INCIDENTES SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS (IRPJ). CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.OFENSA. NÃO-OBSERVÂNCIA. As distinções entre as bases de cálculo das pessoas jurídicas acham-se, fundamentalmente, não nos seus percentuais ou em suas alíquotas, mas sim na composição dessas referidas bases, máxime quando se contempla, para as diversas sociedades, exclusões ou adições diferenciadas do resultado do exercício. A Contribuição Social sobre o Lucro, ainda que de natureza tributária, cumpre desígnio específico, mercê de institutos e conceitos diferenciados e com o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas não se confunde. Não há que se estabelecer uma ponte causal entre as rubricas, por falta absoluta de aptidão impositiva que lhes emprestem tênue sinonímia.

Do voto condutor daquele aresto, extrai-se os seguintes ensinamentos:

É consabido que o controle da constitucionalidade no nosso ordenamento jurídico é exclusivamente judicial e, em última instância, notadamente confinada na competência da colenda Corte Suprema, a quem cabe o controle cogente da constitucionalidade das leis em nosso ordenamento jurídico. Tal fato não escapou à acuidade do legislador pátrio ao assentar no CPC, art. 984, essa hipótese muito factível de ocorrência. Verbis:

Art. 984 - O juiz decidirá todas as questões de direito e também as questões de fato, quando este se achar provado por documento, só remetendo para os meios ordinários as que demandarem alta indagação ou dependerem de outras provas.

Ora, se o próprio judiciário tem a faculdade de remeter às instâncias superiores as proposições de relevantes indagações jurídicas, não será a parte autora que retirará do julgador administrativo igual prerrogativa.

PROCESSO Nº. : 10945.003243/2002-63  
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.520

Ainda sobre o não enfrentamento das questões de inconstitucionalidade, pela decisão hostilizada, vale citar, "data-venia", as contra-razões de recurso da Douta Procuradora da Fazenda Nacional (PSFN/Santo Ângelo/RS), Janice Margarete Ruaro Radaelli, de fls. 949/950, da qual extraio o seguinte trecho:

"Efetivamente, o bom direito não labora em favor da pretensão da recorrente, eis que descabe ao agente público perquirir sobre a motivação das políticas legislativas, vedando-se-lhe a interpretação de seus conteúdos ou a adequação destes aos parâmetros que entenda ajustados àqueles estabelecidos na norma de hierarquia superior.

A questão da "justiça" ou da "injustiça" dos procedimentos adotados por determinação de lei ou da própria constitucionalidade da norma legal refoge à órbita da Administração, para se inserir na esfera da estrita competência do Poder judiciário. A "Vontade" do Administrador é a "Vontade" da lei. E se a sua ação – que há de decorrer sempre do império legal – no entendimento do cidadão/contribuinte, ferir-lhe direitos cabe a este submeter a sua inconformidade ao Judiciário."

As Autoridades Julgadoras, por determinação legal e regulamentar, não de estar adstritas, com fidelidade, aos atos normativos emanados do órgão a que estão, funcionalmente, subordinadas, sob pena de desobediência funcional. Dessa forma estão obrigadas a aplicar atos legais ou normativos, mantendo eficazes as suas prescrições, de cujo cumprimento a SRF lhe imponha, a teor do art. 77 da Lei n.º 9.430/96, Portaria SRF n.º 3.608/94, em seu item IV, e da Portaria MF n.º 609/99.

Sobre o conceito de Lucro o insigne Ministro ALIOMAR BALEEIRO assim se posiciona, citando RUBENS GOMES DE SOUZA:

"Como pondera RUBENS GOMES DE SOUZA, se a Economia Política depende do Direito para impor praticamente suas conclusões, o Direito não depende da Economia, nem de qualquer ciência, para se tornar obrigatório: o conceito de renda é fixado livremente pelo legislador segundo considerações pragmáticas, em função da capacidade contributiva e da comodidade técnica de arrecadação. Serve-se ora de um, ora de outro dos dois conceitos teóricos para fixar o fato gerador". (in Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 1995, pp. 183-184)".

Por outro lado, as distinções entre as bases de cálculo das pessoas jurídicas acham-se, fundamentalmente, não nos seus percentuais ou em suas alíquotas, mas sim na composição das referidas bases tributáveis, ao se contemplar, nas respectivas sociedades, exclusões ou adições diferenciadas do resultado do exercício. V.g., um coeficiente ou uma alíquota exacerbada frente a uma base de cálculo preñe de exclusões não pode ser comparada a um coeficiente ou a uma alíquota diminuta mas incidente sobre uma robusta base de cálculo. Ademais, a Contribuição Social sobre o Lucro, ainda que de natureza tributária, cumpre desígnio específico, e com o Imposto sobre a Renda das



PROCESSO Nº. : 10945.003243/2002-63  
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.520

Pessoas Jurídicas não se confundem. Dessa forma não há que se estabelecer uma ponte causal entre as rubricas, por falta absoluta de aptidão impositiva que lhes possam emprestar ténue sinonímia.

Concordo plenamente com as afirmativas acima descritas, pois com relação às alegações de inconstitucionalidade, segundo o processo legislativo estabelecido, tarefa essa reservada constitucionalmente ao Poder Judiciário, podendo apenas reconhecer inconstitucionalidades já declaradas pelo Supremo Tribunal Federal, e nos estritos termos do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, condições que não se apresentam neste caso.

Diante disso, estando o presente lançamento fiscal em perfeita harmonia com os preceitos legais que regem a matéria, deve ser mantida a exigência.

MULTA ISOLADA SOBRE AS ESTIMATIVAS RECOLHIDAS A MENOR CUMULADA COM MULTA DE OFÍCIO

Com relação à multa isolada aplicada cumulativamente com a multa de ofício, peço vênia para adotar o brilhante voto proferido pela ilustre Conselheira Sandra Maria Faroni, no Acórdão nº 101-94.861, de 24/02/2005, assim ementado:

MULTA ISOLADA CUMULADA COM MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE - Verificada a falta de pagamento da contribuição social por estimativa, após o término do ano-calendário, cabe o lançamento da multa, exigida isoladamente, sobre os valores devidos e não recolhidos por estimativa e da multa proporcional calculada sobre a contribuição devida no encerramento do ano-calendário, não declarada e/ou não recolhida pela pessoa jurídica.

Extrai-se daquele aresto os seguintes ensinamentos muito bem expostos pela Conselheira Sandra Faroni:

**2.1. Da possibilidade de lançar a multa isolada após o encerramento do ano-calendário, quando não houver tributo a pagar e da possibilidade de aplicação cumulativa de penalidades.**



Pondera a Recorrente que, encerrado o ano-calendário, não há mais que se falar em estimativas, eis que pagamentos mensais sobre a base estimada constituem mera antecipação do tributo que será devido no encerramento do ano-calendário. Assim, não caberia a aplicação da multa sobre as diferenças de estimativas se os valores recolhidos a cada mês, embora inferiores aos calculados de acordo com a legislação, tiverem superado o valor apurado sobre a base de cálculo anual.

Esse entendimento, segundo o qual, por opção do contribuinte tributado pelo lucro real, o período-base é anual, o fato gerador ocorre em 31 de dezembro, e as estimativas mensais não representam pagamento, mas antecipação do imposto que será devido em 31 de dezembro é equivocado, mostrando-se incompatível com a disposição do inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (*aplicação da multa isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento das estimativas, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado resultado fiscal negativo no ano-calendário correspondente*).

Na realidade, a partir da vigência da Lei nº 8.383/91, o período-base de incidência do Imposto de Renda e de Pessoas Jurídicas e da CSLL deixou de ser anual, passando a ser mensal, ocorrendo o fato gerador a cada mês do ano-calendário. Com a superveniência da Lei nº 9.430/96, os períodos-base passaram a ser trimestrais, coincidindo com os trimestres civis, e o fato gerador ocorre no último dia de cada trimestre.

Para apreciar esse argumento da Recorrente, necessário se faz analisar a evolução da legislação que alterou o período-base de incidência, a partir da Lei 8.383/91. Antes, registre-se que as normas de apuração e pagamento previstas para o imposto de renda são aplicáveis à Contribuição Social, por expressa determinação legal.

A Lei nº 8.383/91 estabelece que: (a) o imposto será devido à medida que os lucros forem auferidos, e as pessoas jurídicas devem apurar mensalmente a base de cálculo e o imposto devido com base em balanços ou balancetes mensais (art. 38); (b) as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real podem optar pelo pagamento, até o último dia do mês subsequente, do imposto devido mensalmente, calculado por estimativa (art. 39); (c) as pessoas jurídicas obrigadas a pagar o imposto pelo lucro real e que tiverem optado por fazê-lo a cada mês com base na estimativa deverão, anualmente, apresentar declaração de ajuste anual consolidando os resultados mensais (art. 43), sendo que os resultados mensais serão apurados, ainda que a pessoa jurídica tenha optado pela forma de pagamento por estimativa (art. 43, par. único)

Com a Lei 8.541/91, o período-base de incidência não se alterou. Restou estabelecido que: (a) o imposto será devido mensalmente, à medida em que os lucros forem sendo auferidos, sendo a base de cálculo apurada mensalmente (arts. 1º e 2º); (b) A pessoa jurídica tributada com base no lucro real, deverá apurar mensalmente os seus resultados, com observância da legislação comercial e fiscal (art. 3º); (c) as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento do imposto mensal calculado por estimativa (art.

23); (d) a pessoa jurídica que houver optado por pagar mensalmente o imposto com base na estimativa deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro (art. 25) e com base nele apresentar declaração anual de rendimentos (art. 28), apurando o imposto sobre o lucro real anual e dele deduzindo os valores pagos mensalmente por estimativa.

A apuração do lucro real em 31 de dezembro não significa que o período-base seja anual, e que o fato gerador só se completou em 31 de dezembro. A lei (art. 23) fala claramente que, por opção, o imposto mensal pode ser pago por estimativa. Por conseguinte, os períodos-base são mensais, os respectivos fatos geradores ocorreram a cada mês, o imposto é devido a cada mês. Apenas, para simplificação em favor do contribuinte, permite a lei que ele pague o imposto mensalmente por estimativa e faça um "ajuste" ao final do ano.

Com a Lei nº 8.981/95 o imposto continuou a ser devido a cada mês, estabelecendo a lei que: (a) o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive das equiparadas, será devido à medida em que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos (art. 26); (b) para apuração do imposto relativo aos fatos geradores ocorridos em cada mês, a pessoa jurídica determinará a base de cálculo mediante a aplicação de determinado percentual sobre a receita bruta registrada na escrituração, auferida na atividade (arts. 27 e 28); (c) as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real poderão : (c.1) optar pelo pagamento do imposto mensalmente por estimativa, deduzindo o valor pago do apurado com base no lucro real em 31 de dezembro do ano calendário, para efeito de determinar o saldo do imposto a pagar ou a compensar ; ou (c.2) determinar, mensalmente, o lucro real e a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, de acordo com a legislação comercial e fiscal (art. 37, § 6º).

A Lei nº 9.430/96 não trouxe mudança em relação à sistemática da lei anterior, mas alterou o período-base de incidência do IRPJ, que passou a ser trimestral. Assim, (a) imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário (art. 1º); (b) a pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado segundo base de cálculo estimada, mediante a aplicação de percentuais fixados na lei, sobre a receita bruta auferida mensalmente (art. 2º); (c) as pessoas jurídicas obrigadas a pagar o imposto pelo lucro real e que tiverem optado por fazê-lo a cada mês com base na estimativa deverão, anualmente, apurar o lucro real em 31 de dezembro, apurando o saldo do imposto a pagar ou a compensar (art.2º, §§ 3º e 4º); para as pessoas jurídicas sujeitas ao regime do lucro real, a adoção da forma de pagamento do imposto pelo lucro real trimestral, ou a opção pela forma de pagamento mensal sobre bases estimadas será irretratável para todo o ano-calendário (art. 3º).

Como se percebe, na vigência da Lei nº 8.383/91 não havia qualquer dúvida quanto ao período-base de incidência e momento de ocorrência do fato gerador do imposto de renda: os períodos-base eram mensais e o fato gerador ocorria ao fim de cada mês do ano-calendário. O pagamento por estimativa era, indiscutivelmente, uma forma de

pagamento, permitida pela lei em favor do contribuinte, de forma a não onerá-lo com o levantamento de balanço a cada mês. Porém, de acordo com a lei, ao final do ano calendário, ficava o contribuinte obrigado a apurar o lucro real de cada mês<sup>1</sup> e consolidar os valores em declaração anual de ajuste, comparando o resultado consolidado com o que fora pago por estimativa e recolher a diferença, se fosse o caso.

As dúvidas quanto ao período-base de incidência e ocorrência do fato gerador surgiram com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.541/92. E que, a partir dessa lei, para efeito do ajuste anual, os valores pagos com base na estimativa passaram a ser comparados não com o imposto sobre os lucros reais mensais<sup>2</sup> (trimestrais a partir da Lei nº 9.430/96) consolidados, mas com o imposto sobre o lucro real anual.

Uma análise sistemática permite chegar ao entendimento de que as estimativas não representam simples antecipação de imposto que será devido, mas sim, pagamento de imposto já devido, apurado de forma simplificada.

Conforme dispõe o art. 113, § 1º, do CTN, a obrigação principal, que tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, só surge com a ocorrência do fato gerador. Ou seja, o imposto só é devido se ocorrido o fato gerador, que faz surgir a obrigação principal.

Ressalvada a hipótese de fato gerador presumido, prevista no § 7º do art. 150 da Constituição Federal (introduzido pela Ementa Constitucional 03/93), e a menos que a lei preveja expressamente que o recolhimento se dá a título de antecipação do imposto que será devido quando do aperfeiçoamento do fato gerador, se existe obrigação principal é porque já ocorreu o fato gerador.

A Lei nº 8.541/92 não diz que o recolhimento mensal do imposto segundo a estimativa se dá a título de antecipação do imposto devido anualmente, falando, ao contrário, em pagamento. Conforme disposição expressa da lei, a pessoa jurídica, tributada com base no lucro real, deve apurar mensalmente os seus resultados, com observância da legislação comercial e fiscal (art. 3º), podendo optar pelo pagamento do imposto mensal calculado por estimativa (art. 23).

A Lei nº 8.981/95, por seu turno, diz expressamente que o imposto pago mensalmente, apurado por estimativa, se refere aos fatos geradores ocorridos em cada mês (art. 27)

Dessa forma, a apuração do lucro real em 31 de dezembro não significa que o período-base seja anual, e que o fato gerador só se completou em 31 de dezembro.

Conforme dispõe expressamente a lei (art. 27), os períodos-base são mensais, os respectivos fatos geradores ocorrem a cada mês. Apenas, para simplificação em favor do contribuinte, permite a lei que ele pague o imposto mensalmente por estimativa e faça um "acerto de contas" ao final do ano. O pagamento mensal por estimativa é apenas forma de pagamento opcional. Ou seja, os períodos-base são mensais, os fatos geradores ocorrem ao final de cada mês, porém a lei instituiu um

<sup>1</sup> Situação simplificada pela Portaria MF 341/92, que permitiu levantar apenas os lucros semestrais e consolidá-los para efeito do ajuste.

<sup>2</sup> De acordo com a lei. De acordo com a Portaria, para o ano-calendário de 1992, semestrais, para simplificar.

*regime especial de pagamento* ao qual as empresas podem aderir.

A Lei nº 9.430/96, ao alterar o período de apuração para trimestral, deixou vulnerável o raciocínio supra desenvolvido. Foi dito acima que, para que o recolhimento seja considerado antecipação do imposto que será devido quando do aperfeiçoamento do fato gerador, deve haver previsão expressa na lei. Caso contrário, se existe obrigação de pagar o imposto é porque já ocorreu o fato gerador. Todavia, com a edição da Lei nº 9.430/96, a pessoa jurídica está obrigada a pagar o imposto a cada mês com base na estimativa, mas o período-base de incidência, conforme disposição expressa da lei (art. 1º) só se encerra ao final de cada trimestre do ano-calendário (Exsurge a impropriedade: nos dois primeiros meses do trimestre há *pagamento*, mas o fato gerador só ocorre ao fim de cada trimestre).

De qualquer forma, em que pese essa impropriedade, o fato é que, a não ser quanto à periodicidade (mensal ou trimestral), não houve alteração significativa entre a sistemática da Lei nº 8.981/95 e a da Lei nº 9.430/96. E como a Lei nº 8.981/95 dizia expressamente que o pagamento mensal por estimativa se refere ao fato gerador ocorrido a cada mês, pode-se concluir que, a partir da vigência da Lei nº 9.430/96, o fato gerador ocorre a cada trimestre, e o pagamento mensal por estimativa é apenas forma de pagamento, não significando que o fato gerador só ocorrerá ao final do ano.

Essa definição quanto ao período base de incidência, ocorrência do fato gerador e natureza dos pagamentos mensais tem importância fundamental para a discussão quanto à aplicação da multa isolada nos casos de falta ou insuficiência dos pagamentos das estimativas.

Os que entendem, como a Recorrente, que os pagamentos mensais sobre as bases estimadas são meras antecipações do tributo que será devido no encerramento do ano-calendário, costumam apresentar o argumento de que, no caso da opção de pagamento pela estimativa, o período-base de incidência não pode ser tido como mensal ou trimestral porque a apuração do imposto se dará com base no lucro real obtido no ano<sup>3</sup>. Não são poucos os que entendem que, embora não previsto expressamente em lei, o período-base pode, à opção do sujeito passivo, ser anual ou trimestral, e o fato gerador, da mesma forma, ocorrerá ao final do ano ou de cada trimestre. As pessoas jurídicas que optarem pelo período-base anual devem efetuar recolhimentos mensais, apurados por estimativa, como antecipação do tributo. A referência a "pagamento" constitui, no seu entender, apenas uma impropriedade da lei, e a falta de disposição expressa no sentido de que os recolhimentos estimados se dão a título de antecipação fica suprida pela disposição que determina a apuração anual do saldo do imposto a pagar ou a compensar. Consideram, os que assim entendem, que para que fato gerador ocorresse ao final de cada mês ou de cada trimestre, o "acerto de contas" ao final do ano deveria ser contra os lucros reais mensais ou trimestrais consolidados (tal como previa a Lei nº 8.393/91), e não contra o lucro real anual.

<sup>3</sup> No semestre, para o ano-calendário de 1992.

Esse, todavia, não é um argumento irrefutável. Embora, como regra, haja coincidência entre os aspectos temporal e material da hipótese de incidência tributária, essa regra admite exceção, desde que a lei assim o preveja. Natanael Martins, no voto condutor do Acórdão 107-05.089/88, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 39, pág. 144/151, trouxe a lume parecer inédito de Geraldo Ataliba e José Artur Lima Gonçalves (a respeito do PIS), no qual os juristas asseveram:

“Ordinariamente, há coincidência entre os aspectos temporal (momento do nascimento da obrigação) e aspecto material. No caso, porém, o artigo 6º da lei complementar 7/70 é explícito: a aplicação da alíquota legal (essência substancial do lançamento) far-se-á sobre base seis meses anterior. Isso configura exceção (só possível porque legalmente estabelecida) à regra geral mencionada.”

Dentro desse mesmo raciocínio, o fato de o “acerto de contas” (aspecto material) se dar com uma quantificação que leva em conta os fatos ocorridos em todo o ano não descaracterizaria o aspecto temporal (ocorrência do fato gerador no último dia de cada trimestre o ano civil) previsto expressamente na lei.

Portanto, para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, o regime de pagamento mensal do imposto com base em estimativas é uma forma (regime especial) de pagamento de *imposto devido*, não significando que o fato gerador só ocorrerá ao final do ano.

Exercida a opção pelo regime especial de pagamento do tributo mensalmente, calculado sobre base estimada, o pagamento das estimativas mensais não é faculdade, mas obrigação.

Ângela Maria da Motta Pacheco<sup>4</sup> expressa que a norma jurídica é bimembre, sendo constituída por uma norma primária que prevê um fato que, acontecido no mundo real, desencadeia uma relação jurídica, e de uma norma secundária, que prevê a imposição de uma sanção se a primeira norma for descumprida. A sanção é a consequência do descumprimento da obrigação tributária. O objetivo da sanção é forçar o cumprimento da norma primária.

Analogamente ao que ocorre no Direito Penal, em que a punibilidade (possibilidade jurídica que tem o Estado de exercer seu direito de punir) nasce com a prática do ato delituoso, o direito à sanção tributária surge com a inadimplência.

Conforme ensina Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>5</sup>, as normas punitivas, tal como as normas de conduta, apresentam estrutura hipotética, são sempre condicionais. Ocorrida a hipótese de incidência (representada por fatos ilícitos), a consequência é a sanção.

De acordo com o inciso V do art. 149 do CTN, o lançamento é efetuado e revisto de ofício quando se comprove omissão ou inexactidão, por

<sup>4</sup> PACHECO, Ângela Maria da Motta. *Sanções Penais e Sanções Tributárias*, São Paulo: Max Limonad, 1997, pp 233-234

<sup>5</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, *Teoria e Prática das Multas Tributárias*, 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p.9

parte da pessoa legalmente obrigada (sujeito passivo), no exercício da atividade de apurar por si mesmo o tributo e, independentemente de prévio exame da autoridade administrativa, fazer o respectivo pagamento, se for o caso. Por conseguinte, uma vez que o pagamento das estimativas mensais, para quem optou pelo regime, é obrigatório, se o sujeito passivo não pagar o tributo devido mensalmente segundo a estimativa, ou pagá-lo com insuficiência, seu valor é passível de ser exigido mediante lançamento de ofício.<sup>6</sup> Além disso, o ilícito praticado (não cumprimento de dever de pagar integralmente o tributo mensal sobre a base estimada) é hipótese de incidência da norma sancionatória.

Se as estimativas fossem entendidas como antecipação, após o término do ano-calendário não haveria que se falar em falta de pagamento ou pagamento a menor de estimativas, mas apenas, se fosse o caso, do saldo do tributo sobre o lucro anual em 31 de dezembro. Sob essa ótica, em caso de estimativas pagas a menor, mas sem diferença de imposto a pagar sobre o lucro real anual, não estaria tipificada a infração prevista no art. 44, *caput*, exigível sobre a totalidade ou diferença de tributo nos casos de falta de pagamento ou de pagamento a menor. A infração tipificada, sem dúvida, não seria mais a "falta de pagamento", mas sim, a falta de pagamento tempestivo do valor previsto na lei. E para a falta de pagamento no prazo previsto na legislação existe multa específica, a de mora (art. 61 da Lei nº 9.430/96)

Nesse caso, e com fulcro no art. 43 da Lei nº 9.430/96, caberia exigir, isoladamente, a multa de mora e os juros de mora relativos ao período em que o valor da estimativa deixou de integrar os recursos do Tesouro (da data em que a estimativa deveria ter sido paga até 31 de março do ano-calendário seguinte<sup>7</sup>), como era o regime instituído pelo Decreto-lei nº 1.967/78<sup>8</sup>.

Ocorre que o inciso IV do § 1º do art. 44 determina a exigência da multa sobre o valor da estimativa não paga *mesmo no caso de a pessoa jurídica apurar prejuízo*. Rigorosamente, o parágrafo não cria penalidade, mas disciplina a forma de aplicação da penalidade prevista no *caput*. Entretanto, se assim for, e se consideradas as estimativas como antecipação, restará ele inaplicável, pois se a multa é sobre o valor não pago, após o término do ano-calendário não subsiste valor não pago em função de estimativas, já que só é devido o tributo calculado sobre o lucro anual deduzido das antecipações feitas. O imposto calculado sobre as bases estimadas é absorvido pelo imposto sobre o lucro real em 31 de dezembro.

<sup>6</sup> O pagamento poderia ser exigido imediatamente, mediante lançamento de ofício, mesmo dentro do ano calendário, embora a orientação normativa da Receita seja no sentido de apenas exigir a multa.

<sup>7</sup> Data prevista para o pagamento do saldo do imposto, art. 40 da Lei nº 8.981/95.

<sup>8</sup> As pessoas jurídicas pagavam o imposto em doze parcelas denominadas antecipações (meses compreendidos entre o encerramento do balanço e o mês de dezembro), duodécimos (de janeiro do exercício financeiro até o mês anterior ao da entrega da declaração) e quotas (a partir do mês da entrega da declaração). A falta ou insuficiência do recolhimento de qualquer parcela sujeitava o contribuinte à multa de mora, se já entregue a declaração, ou à multa de ofício, se antes da entrega da declaração (DL 1.967/82, art. 16)

O inciso IV do § 1º poderia ser interpretado como tendo criado uma outra sanção, que não a do *caput* (embora com a mesma grandeza), e destinada a punir o descumprimento de obrigação formal, e não substancial, uma vez que não há mais tributo devido. Mas qual seria a *obrigação formal* descumprida? O descumprimento do regime ao qual a pessoa jurídica aderiu? E em que consiste o “regime” descumprido? Em pagar “*por antecipação*”, nas datas previstas, parcelas do imposto, apuradas por estimativa? Mas isso não é “obrigação formal”, e sim, substancial, cujo descumprimento constitui infração já tipificada em lei, e para a qual está prevista sanção específica, a multa de mora.

Portanto, a disposição do inciso IV do § 1º do art. 44 é incompatível com a interpretação segundo a qual o período-base, por opção do contribuinte, é anual, o fato gerador ocorre em 31 de dezembro, e as estimativas mensais não representam pagamento, mas antecipação do imposto que será devido em 31 de dezembro.

Passa-se ao exame da questão sob o outro enfoque, qual seja, o de que o período-base é trimestral e o pagamento mensal sobre base estimada é, apenas, regime especial de pagamento ao qual as empresas podem aderir.

Nesse caso, deparando-se a autoridade fiscal com situações em que houve falta ou insuficiência de pagamento das estimativas, deverá comparar o que o sujeito passivo fez com o que deveria ter feito, e mediante lançamento de ofício, exigir o crédito decorrente da irregularidade cometida, a fim de restabelecer a situação normal, aplicando a penalidade prevista para o descumprimento da obrigação.

A diferença das estimativas, paga a menor, seria exigível mediante lançamento de ofício (auto de infração), sujeitando-se à multa de 75%, conforme previsto no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Por outro lado, resultando, a regularização (pagamento do imposto exigido no auto de infração), em pagamento a maior do saldo do imposto sobre o lucro real, em igual grandeza à das estimativas exigíveis, para não gerar duplicidade e direito à restituição, e por dever de moralidade e economia processual, cumpre efetuar a compensação de ofício no próprio ato de lançamento, deixando de exigir o tributo relativo às estimativas e exigindo apenas a multa.

Por derradeiro, se além da insuficiência ou falta de pagamento das estimativas houver diferença de tributo sobre o lucro anual (no caso de omissão de receitas, por exemplo), deve ser exigida, mediante lançamento de ofício, com a respectiva multa (art. 44 da Lei nº 9.430/96), a diferença do correspondente tributo sobre o lucro anual. Por outro lado, a insuficiência de pagamento da correspondente estimativa também seria exigível mediante lançamento de ofício, sujeitando-se à multa de 75%, conforme previsto no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96. Igualmente regularização assim procedida resultaria em pagamento a maior do saldo do imposto sobre o lucro real, em igual grandeza à das estimativas exigíveis, cumprindo, também aqui, efetuar a compensação de ofício no próprio ato de lançamento, deixando de exigir o tributo relativo às estimativas e exigindo apenas a multa. Ou seja, o auto de infração deverá ser lavrado para exigir a diferença do





PROCESSO Nº. : 10945.003243/2002-63  
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.520

tributo sobre o lucro anual com a respectiva multa de ofício e a multa de ofício (isolada) sobre o valor da estimativa paga a menor.

Portanto, a disposição do inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 é compatível com a interpretação segundo a qual os períodos-base são trimestrais, os fatos geradores ocorrem no último dia de cada trimestre do ano-calendário, e as estimativas mensais constituem "regime especial de pagamento do imposto devido a cada trimestre", e não antecipação do imposto que será devido em 31 de dezembro. Tal disposição, inclusive, cumpre a função da norma sancionatória, que é reforçar a eficácia da norma primária (no caso, o pagamento mensal das estimativas).

Por conseguinte, em fiscalizações após o término do ano calendário, constatada a falta ou insuficiência de pagamento apenas das estimativas, sem influência no lucro real anual, o lançamento deve abranger apenas a multa do art. 44 (I ou II, conforme se trate ou não de fraude). Se a insuficiência de estimativa decorreu de fato que influenciou também o lucro anual, o lançamento alcançará o valor do tributo pago a menor sobre o lucro anual, acrescido da multa do artigo 44, e ainda, a multa sobre o valor da estimativa não paga.

Não merece acolhida a invocação de denúncia espontânea para afastar a imposição da penalidade, ao argumento de que os débitos estavam confessados em DCTF. A penalidade imposta não se relaciona com os débitos declarados mensalmente nas DCTFs, mas sim a débitos apurados de ofício pela fiscalização e que não integraram os valores confessados.

Assim, diante dos fundamentos acima transcritos, sou pela manutenção da multa isolada cumulada com a multa de ofício.

## CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Brasília (DF), em 28 de abril de 2006

PAULO ROBERTO CORTÉZ