



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10120.003666/2003-68
Recurso nº. : 142.760
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - EXS.: 1999 a 2002
Recorrente : GOVESA ADMINISTRADORA E PLANEJAMENTO DE SEGUROS LTDA.
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ em BRASÍLIA/DF
Sessão de : 15 DE JUNHO DE 2005
Acórdão nº. : 105-15.151

IRPJ - MULTA ISOLADA - FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ COM BASE NO LUCRO ESTIMADO - A regra é o pagamento com base no lucro real apurado no trimestre; a exceção é a opção feita pelo contribuinte de recolhimento do imposto e adicional determinados sobre base de cálculo estimada. A Pessoa Jurídica somente poderá suspender ou reduzir o imposto devido a partir do segundo mês do ano calendário, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculados com base no lucro real do período em curso (Lei nº 8.981/95, art. 35, c/c art. 2º da Lei nº 9.430/96).

A falta de recolhimento está sujeita às multas de 75% ou 150%, quando o contribuinte não demonstra ser indevido o valor do IRPJ do mês em virtude de recolhimentos excedentes em períodos anteriores (Lei nº 9.430/96, art. 44, § 1º, inciso IV, c/c art. 2º).

A base de cálculo da multa é o valor do imposto calculado sobre o lucro estimado não recolhido ou diferença entre o devido e o recolhido até a apuração do lucro real anual. A partir da apuração do lucro real anual, o limite para a base de cálculo da sanção é a diferença entre o imposto anual devido e a estimativa obrigatória, se menor (Lei nº 9.430/96, art. 44, *caput*, c/c o § 1º, inciso IV e Lei nº 8.981/95, art. 35, § 1º, letra "b").

A multa pode ser aplicada tanto dentro do ano calendário a que se referem os fatos geradores, como nos anos subseqüentes, dentro do período decadencial contado dos fatos geradores. Se aplicada depois do levantamento do balanço a base de cálculo da multa isolada é a diferença entre o lucro real anual apurado e a estimativa obrigatória recolhida (Ac. CSRF/01-04.930).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por GOVESA ADMINISTRADORA E PLANEJAMENTO DE SEGUROS LTDA.

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




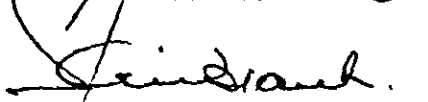
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

FL

Processo nº. : 10120.003666/2003-68
Acórdão nº. : 105-15.151

Rodrigues Romero, Adriana Gomes Rego e Cláudia Lúcia Pimentel Martins da Silva.


JOSE CLOVIS ALVES
PRESIDENTE


IRINEU BIANCHI
RELATOR

FORMALIZADO EM: 07 JUL 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: DANIEL SAHAGOFF,
EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT e JOSÉ CARLOS PASSUELLO.



Processo nº. : 10120.003666/2003-68
Acórdão nº. : 105-15.151

Recurso nº. : 142.760
Recorrente : GOVESA ADMINISTRADORA E PLANEJAMENTO DE SEGUROS LTDA.

RELATÓRIO

Adoto o relatório da decisão recorrida, com o seguinte teor:

"Contra a contribuinte acima identificada foi lavrado Auto de Infração Contribuição Social, no período compreendido entre os meses de dezembro/1998 a setembro/2001, tendo em vista apuração incorreta da CSLL e a multa isolada pela falta de recolhimento da contribuição social sobre a base estimada (fls. 304 a 314).

"O valor do crédito tributário apurado perfaz um total de R\$ 171.293,29, computados os juros de mora, a multa proporcional e a multa isolada (fls. 304).

"A capitulação legal da autuação se encontra às fls. 306, 307 e 310.

"A contribuinte impugna (fls. 324 a 334) o auto de infração constante do presente processo, alegando, em síntese, que:

"1. reconhece a validade do lançamento da CSLL não oferecido à tributação em 31/12/2000, sobre a base de cálculo de R\$ 393.050,31, relativo ao saldo remanescente da conta do REF – Comissões a Receber;

"2. relativamente à multa isolada, cancelar o auto de infração, com base na inaplicabilidade da multa isolada ao caso em tela, seja pela ilegalidade do inciso IV, do parágrafo 1º, do art. 44 da Lei 9.430/96, em face do art. 97, V c/c 113 do CTN, seja pela perda de eficácia dos recolhimentos por estimativa após a apuração do lucro real, seja pelo descabimento da aplicação de duas multas de 75% sobre a mesma base ou, ainda, em razão de que a Interessada não exerce a apuração de seus resultados através da receita bruta e acréscimos, como prevê o dispositivo penal, mas sim por balancetes de suspensão/redução, não se lhe aplicando, de consequência, a hipótese de incidência da multa isolada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº. : 10120.003666/2003-68
Acórdão nº. : 105-15.151

A Segunda Turma da DRJ em Brasília (DF), através do acórdão nº 7.638 (fls. 338/343), julgou procedente o lançamento, apresentando-se o mesmo assim ementado:

CSLL - MULTA ISOLADA - Contra a pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º da Lei 9.430/1996, que deixar de fazê-lo, no ano-calendário correspondente, será formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa isolada, calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição.

ILEGALIDADE E/OU INCONSTITUCIONALIDADE - A discussão sobre legalidade ou constitucionalidade das leis é matéria reservada ao Poder Judiciário. À autoridade administrativa compete constituir o crédito tributário pelo lançamento, sendo este vinculado e obrigatório sob pena de responsabilidade funcional.

Cientificada da decisão (fls. 344), tempestivamente a interessada interpôs o recurso voluntário de fls. 351/362, reiterando os termos da impugnação.

O arrolamento de bens acha-se certificado às fls. 428.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10120.003666/2003-68
Acórdão nº. : 105-15.151

VOTO

Conselheiro IRINEU BIANCHI, Relator

O recurso voluntário apresenta-se revestido dos pressupostos de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

Trata a matéria de exigência da multa isolada prevista no art. 44, § 1º, inciso IV, em virtude de recolhimento a menor da CSLL com base na estimativa, previsto no art. 2º, ambos da Lei nº 9.430/96.

Consigno desde já que adoto como razões de decidir, com as adequações pertinentes, os fundamentos lançados no julgamento do recurso número 142251, relatado pelo ilustre presidente da Quinta Câmara, conselheiro José Clóvis Alves.

O dispositivo legal referido no auto de infração, art. 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:

(...)

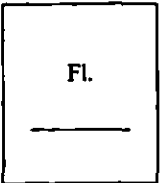
§ 1º. As multas de que trata este artigo serão exigidas:

(...)

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;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA



Processo nº. : 10120.003666/2003-68
Acórdão nº. : 105-15.151

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 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 de janeiro do ano calendário.

Interessa, ainda, à compreensão dos fatos, as disposições do art. 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10120.003666/2003-68
Acórdão nº. : 105-15.151

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.

Existiam no âmbito deste Conselho, teses conflitantes sobre a matéria. A Oitava Câmara decidia que a multa isolada deveria ser aplicada a qualquer tempo e independente do valor apurado no final do período base, enquanto que a Terceira Câmara entendia que a multa isolada só tem lugar antes da entrega da declaração; uma vez apurado o imposto, esse deve prevalecer como base para eventual penalidade a ser aplicada.

Tal conflito jurisprudencial restou pacificado pela ampla maioria da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, na sessão de abril de 2004, onde ficou assentada a tese abaixo.

Diversas interpretações têm sido dadas aos recolhimentos mensais do IRPJ quando a empresa faz a opção por recolher o tributo com base na estimativa e não no lucro real apurado trimestralmente.

Inicialmente temos que partir da interpretação do regime de tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica sujeita ao lucro real.

A regra a partir de 01 de janeiro de 1997 é a apuração do lucro real em cada trimestre, ou seja, em 30 de abril, 31 de julho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano, conforme art. 1º da Lei nº 9.430 de 1996.

O contribuinte que não tiver condições de apurar o imposto trimestralmente ou que achar conveniente apurá-lo somente no final do ano, opta pelo lucro real anual, mas se obriga a cumprir as regras relativas ao pagamento do IRPJ por estimativa, nos mesmos moldes – base de cálculo e alíquota – daquelas empresas que optaram pelo lucro presumido.

Ao optar sabe de antemão que deverá fazer os recolhimentos considerando como lucro os percentuais estabelecidos na legislação que variam de 1,5%



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

FL.

Processo nº. : 10120.003666/2003-68
Acórdão nº. : 105-15.151

para revenda de combustíveis a 32% para prestação de serviços, até o final do ano, quando então deverá levantar o lucro real e comparar os valores recolhidos tendo como base o lucro estimado mensalmente com o valor devido com base no lucro real anual. Do cálculo pode resultar em imposto recolhido a menor, caso em que recolherá a diferença ou imposto pago a maior, quando então poderá compensar com os valores de tributos devidos apurados a partir de tal constatação.

A opção é livre, visto que a regra é a apuração trimestral do IRPJ com base no lucro real, porém, ao optar pela estimativa, deve nela permanecer durante todo o ano calendário.

A lei faculta ao contribuinte suspender ou reduzir o pagamento do IRPJ por estimativa desde que comprove já ter recolhido imposto maior que o devido nos períodos anteriores, conforme artigo 35 da Lei nº 8.981.

Tal suspensão depende de balanços ou balancetes mensais nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.981/95, desde que fique demonstrado que nos períodos anteriores ao considerado, já recolhera o imposto em valor superior ao devido conforme regras do lucro real.

Analisando o art. 35, podemos afirmar que a suspensão somente é possível a partir do segundo mês, visto que somente tem lugar a suspensão ou redução do recolhimento com base no lucro estimado se houver pago valor a maior em período ou períodos anteriores, com base em lucro real apurado no(s) período(s) antecedente(s).

Isso indica que embora tenha feito a opção pela estimativa levantou balanço ou balancete mensais e fez demonstração do lucro real, com todas as adições e exclusões obrigatórias na área tributária.

Assim, age corretamente o contribuinte quando não recolhe o imposto ou o reduz em determinado período, considerando a base estimada, o fazendo com base em balanço ou balancetes mensais que demonstrem ter recolhido em períodos anteriores valores suficientes para cobrir no todo ou em parte o valor do tributo calculado com base na estimativa no novo período.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº. : 10120.003666/2003-68
Acórdão nº. : 105-15.151

Tal exigência visa dar garantia ao sujeito ativo da relação tributária que a suspensão ou redução do tributo foi correta, visto que o contribuinte tem créditos de recolhimentos a maior de períodos anteriores. Por outra via, sem o cumprimento da obrigação acessória, levantamento do lucro real e balanços ou balancetes não há segurança quanto à suspensão ou redução do pagamento do tributo.

O legislador estabeleceu também que independentemente de ter o contribuinte optante pelo recolhimento do IRPJ com base na estimativa, levantado balanços ou balancetes, ou ter apurado lucro real ou prejuízos, nos meses do ano calendário, deverá fazer o balanço anual e apurar o lucro real anual, ocasião na qual considerará os valores recolhidos, quer através de estimativa, quer através de retenção na fonte em às suas receitas consideradas na base de cálculo.

Disse também o legislador que a falta de pagamento do tributo com base na estimativa sujeita o infrator à multa de 75%, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente (Lei nº 9.430/96, art. 44, § 1º, inciso IV).

Na sistemática atual, o contribuinte é optante pela regra da estimativa mensal, visto que a regra geral para o lucro real é sua apuração, mensal até 1996 e trimestral a partir de 01.01.97.

Nessa hipótese deve o contribuinte optante por esse regime realizar recolhimento por estimativa, a título de antecipação do imposto efetivamente devido no valor apurado em 31 de dezembro de cada ano. Vale dizer, rigorosamente que, para as pessoas jurídicas optantes por esse regime – BALANÇO ANUAL – o fato gerador do imposto de renda ocorre em 31 de dezembro e, portanto, antes dessa data não existe imposto devido, o que torna incorreta a utilização da expressão “pagamento mensal ou trimestral”, pois como modalidade de extinção da obrigação somente o seria após a ocorrência do fato gerador, daí o tratamento correto dever ser de antecipação do devido em 31 de dezembro de cada ano.

A penalidade prevista no art. 44, da Lei nº 9.430/96 visa dar efetividade



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº. : 10120.003666/2003-68
Acórdão nº. : 105-15.151

à regra dos recolhimentos por estimativa, porém deve ser analisada e aplicada segundo o princípio da razoabilidade.

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

No caso de recolhimento por estimativa previsto no art. 2º da Lei nº 9.430/96, para suspender ou reduzir o valor dos pagamentos, como dito anteriormente, a empresa deverá demonstrar através de balanços ou balancetes, que o valor acumulado já excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso, conforme preceitua o artigo 35 da Lei nº 8.981, que na letra "b" de seu § 1º diz que os balanços ou balancetes somente produzirão efeitos para a determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano calendário. Tal previsão indica que tais obrigações acessórias têm caráter precário, ou seja, servirão para comprovar o correto cumprimento da regra da estimativa no curso do ano calendário, após o que haverá prevalência do balanço anual.

Do exposto podemos concluir que há aparente conflito entre parte da norma sancionatória, inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com o próprio caput do artigo já que o caput prevê multa pela totalidade ou diferença de imposto, enquanto que o inciso IV prevê a multa ainda que seja apurado prejuízo fiscal no ano calendário.

Podemos afirmar que o aparente conflito também existe entre a previsão de exigência da multa ainda que se apure prejuízo, com a previsão contida na letra "b" do § 1º do artigo 35 da Lei nº 8.981/95, nos casos em que o contribuinte não recolhe as estimativas, e nem levanta os balanços ou balancetes, mas que no balanço em 31.12 apura prejuízo fiscal.

Se os balanços e balancetes têm vida efêmera ou seja só servem até o levantamento do balanço que dirá a verdadeira base de cálculo, como pode a sua ausência, no caso de prejuízo final, ensejar a aplicação de penalidade após o cálculo do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº. : 10120.003666/2003-68

Acórdão nº. : 105-15.151

imposto? Não há mais imposto, logo nos termos do caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, não há mais base de cálculo para a multa.

Não se diga que com isso possa estar se negando efetividade à previsão legal da exigência ainda que se apure prejuízo. Tal dispositivo deve ser entendido dentro de uma interpretação sistemática que nos leva a crer que tal previsão significa que se o contribuinte não recolher as estimativas obrigatórias, não levantar balanços ou balancetes para comprovar prejuízo, ou mesmo os levantando e ficar comprovado a existência de lucro real e o contribuinte não recolher a exação, fica sujeito à multa isolada, que será aplicada durante o ano, ainda que no final do interregno venha a apurar prejuízo, lucro zero ou lucro inferior às estimativas a que estava obrigado. A multa deve prevalecer não podendo as autoridades julgadoras reduzi-la ao nível do imposto devido na declaração anual.

Para compatibilizar as normas a interpretação deve ser feita levando-se em conta o princípio da razoabilidade, do fato consumado (lucro real anual), e aprevisão contida no art. 112 do CTN.

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I – à capitulação legal do fato;

II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

De fato como já dissemos a aplicação da multa após o levantamento do balanço e a apuração do resultado anual para fins fiscais, que pode ser prejuízo, lucro zero ou lucro positivo, deve ser aplicada com razoabilidade pois a dúvida está patente



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº. : 10120.003666/2003-68

Acórdão nº. : 105-15.151

quanto à base de cálculo da multa.

A base da penalidade seria o valor das antecipações não recolhidas ou, seria o valor do imposto apurado pelo lucro real anual? Se o contribuinte apurou prejuízo anual, a falta dos balanços ou balancetes que deveriam ter sido feitos e transcritos nos diários, que como já dissemos têm vida efêmera, podem ser motivo para a aplicação da multa?

Não há nenhuma dúvida de que o legislador elegeu como base de cálculo da penalidade o valor do tributo, que pode ser entendido durante o ano como o valor das antecipações obrigatórias e após o levantamento do lucro real anual o valor do tributo sobre ele calculado (art. 44, Lei nº 9.430/96).

Patente as dúvidas, pode e deve o julgador aplicar o artigo 112 do CTN de modo a adaptar a exigência da penalidade ao objetivo do legislador, ou seja, proteger o sistema de bases correntes com recolhimentos durante o período de formação da base tributável anual.

Assim entendo que a penalidade deve ser aplicada sobre as seguintes bases:

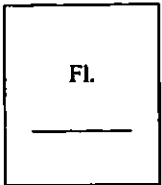
1ª hipótese: o contribuinte não recolhe as estimativas e nem levanta balanços ou balancetes que pudessem comprovar prejuízo ou recolhimento a maior de imposto em períodos anteriores dentro do ano base.

a) Durante o ano-calendário e no ano seguinte até o levantamento do balanço anual e apuração do lucro real anual, a base de cálculo da multa deve ser o valor das estimativas não recolhidas, calculando-se o valor do imposto ou contribuição social, mais adicional sobre o lucro estimado, segundo o respectivo percentual previsto na legislação para a atividade.

b) após o levantamento do balanço, a base de cálculo da multa deverá ser a diferença entre o imposto de renda sobre o lucro real anual e as



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA



Processo nº. : 10120.003666/2003-68
Acórdão nº. : 105-15.151

estimativas recolhidas se menores que as obrigatórias, pois esta é a base de cálculo nos termos do caput do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

- c) Ocorrendo prejuízo fiscal anual, a multa somente pode ser exigida até o levantamento do balanço e da demonstração do lucro real, visto que após essa data não há mais base de cálculo nos termos do caput do art. 44 da Lei nº 9.430/96 pois, as estimativas mostram-se indevidas. Assim, se indevidas, não podem mais ser base de cálculo, sob pena de se calcular penalidade sobre base inexistente. Nesse caso podemos dizer que houve apenas o não cumprimento de uma obrigação acessória que seria a demonstração através de balanços ou balancetes de que a empresa no curso do ano teve prejuízo e não lucro tributável.

2ª hipótese: a empresa não recolhe os valores devidos como estimativa, levanta balanços ou balancetes que demonstram a existência de lucro real e não de prejuízo.

- a) Apura lucro real anual em valor maior ou igual aos valores que tinha obrigação de recolher a título de estimativa. Neste caso, a base de cálculo é o valor do imposto calculado sobre as estimativas não recolhidas.
- b) A empresa apura lucro real anual em valor inferior aos valores que tinha obrigação de recolher a título de estimativa, caso em que a base de cálculo da multa deve ser igual ao valor do imposto anual.

MULTA ISOLADA E PROPORCIONAL – CONCOMITÂNCIA

1) Após o ano-calendário a fiscalização detecta omissão de receita. Deve ser exigida a multa proporcional de 75% ou 150%, e não a multa isolada, pois essa sanção é para dar efetividade aos recolhimentos das estimativas durante o ano-calendário calculadas sobre o faturamento escriturado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº. : 10120.003666/2003-68
Acórdão nº. : 105-15.151

2) No balanço anual a empresa apura imposto em valor superior às estimativas recolhidas, porém calculou e recolheu as antecipações, cumprindo corretamente a legislação. Neste caso não há multa a ser cobrada, pois restaram cumpridas corretamente as regras da estimativa.

3) No balanço anual a empresa apura imposto maior que as estimativas recolhidas, em virtude de recolhimento a menor das estimativas a que estava sujeita. A multa a ser aplicada é a isolada, sobre a diferença entre a soma das estimativas a que estava obrigada e a efetivamente recolhida.

4) A empresa declara em DIRF a estimativa correta, mas não efetua recolhimentos. Levanta o balanço anual através do qual demonstra ser devida aquela estimativa. Aproveita o valor da estimativa não recolhida para redução do imposto anual. A multa a ser lançada será a isolada em razão do não recolhimento da estimativa, e o imposto deverá ser exigido na totalidade, ou seja, sem a consideração da estimativa declarada mas não recolhida.

Estas foram as hipóteses que de antemão podemos prever, podendo outras surgir, as quais deverão ser analisadas de acordo com os fatos efetivamente ocorridos.

Para cada norma violada deve haver a certeza da resposta que deve seguir o princípio da proporcionalidade, ou seja, a sanção deve ser aplicada na medida da violação, com imparcialidade.

Entendo que o princípio da proporcionalidade aplica-se às sanções tributárias. O limite à sanção é o próprio bem jurídico protegido. No caso este bem é o crédito tributário e será o valor desse crédito tributário, o limite máximo permitido à sanção.

Ora, se durante o ano-calendário o crédito é o valor do tributo calculado sobre o lucro estimado, sobre ele, nesse período, pode ser calculada a sanção. Após o evento do balanço anual, com a apuração do lucro real do ano, o crédito deixa de ser aquele com base no lucro estimado e passa a ser aquele calculado sobre o lucro real



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº. : 10120.003666/2003-68

Acórdão nº. : 105-15.151

efetivo. Somente sobre esse, se houver, é que poderá ser exigido imposto. Logo, esse é o limite para a aplicação da multa.

Exigir a multa em valor superior ao imposto apurado no ano, não só estaria ferindo a norma que prevê a sanção pela utilização de valor maior que o tributo devido como base de cálculo, como o princípio da proporcionalidade, pois após o balanço, o que se mostrou devido a título de antecipação foi o valor do imposto apurado com base no lucro real, sendo que qualquer diferença a maior seria objeto de compensação ou restituição. Logo, utilizando uma base maior, na realidade estaria o fisco a exigir a multa não sobre a diferença de imposto mas, sobre um valor a ser restituído ou compensado, o que seria um verdadeiro absurdo.

Para a aplicação do acima exposto, analisa-se o caso concreto.

Compulsando os autos, verifica-se que a recorrente optou pelo lucro real anual, com o recolhimento obrigatório de estimativas mensais, nos termos do artigo 2º, da Lei nº 9.430/96.

A recorrente tomou ciência do auto de infração na data de 18 de junho de 2003, portanto fora do curso do ano-calendário objeto da autuação, sendo que tal fato é importante diante da tese assentada na CSRF, uma vez que durante o ano-calendário, o valor da multa equivale a 75% da estimativa não recolhida a cada mês.

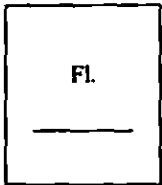
Analisando a Declaração de Rendimentos, verifica-se pela Ficha 17 (fls. 215), em que é feito o Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, que a recorrente apresentou um valor a pagar de R\$ 14.187,40, enquanto que os pagamentos mensais por estimativa atingiram a soma de R\$ 30.070,50.

Em tais condições, não há insuficiência de recolhimentos que justifique a imposição da multa isolada.

Por outra via, recaindo a pretensão fiscal sobre o valor apurado como omissão de receita durante os trabalhos de auditoria, sobre o mesmo foi aplicada a multa de ofício, caso em que é inaplicável a multa isolada, de forma concomitante, como



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA



Processo nº. : 10120.003666/2003-68
Acórdão nº. : 105-15.151
adrede afirmado.

DIANTE DO EXPOSTO e por tudo o mais que dos autos consta, conheço do recurso e voto no sentido de DAR-LHE PROVIMENTO integral para eximir a recorrente do pagamento da multa isolada.

Sala das Sessões - DF, em 15 de junho de 2005

IRINEU BIANCHI