



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
QUINTA CÂMARA**

---

<b>Processo nº</b>	10320.001915/2002-43
<b>Recurso nº</b>	152.804 De Ofício e Voluntário
<b>Matéria</b>	IRPJ E OUTRO - EXS.: 1998 a 2001
<b>Acórdão nº</b>	105-16.854
<b>Sessão de</b>	23 de janeiro de 2008
<b>Recorrentes</b>	3ª TURMA/DRJ-FORTALEZA/CE <b>E A A L BONESI</b>

---

**RECURSO DE OFÍCIO** - Decisão de primeira instância pautada dentro das normais legais que regem a matéria e de conformidade com o que consta nos autos não merece qualquer reparo. Recurso de ofício a que se nega provimento.

**INDEDUTIBILIDADE DE DESPESAS NÃO COMPROVADAS** - As despesas de Multas e Variações Monetárias Passivas não comprovadas são indevidáveis na apuração do lucro real

**MULTA - PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DO NÃO-CONFISCO** - O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária (Súmula nº 2, 1º CC).

**IRPJ - MULTA ISOLADA - FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ COM BASE NO LUCRO ESTIMADO** - 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 subsequentes, 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).

JUROS DE MORA - SELIC - A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula nº 4, do 1º CC).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos dos recursos de ofício e voluntário interposto pela 3ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM FORTALEZA/CE E A A L BONESI

ACORDAM os Membros da QUINTA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES: Recurso de ofício: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso. Recurso voluntário: Por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares argüidas e, no mérito, por maioria de votos, AFASTAR a multa isolada relativa aos anos calendário de 1998 a 2000, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães.

  
JOSE CLOVIS ALVES  
Presidente

  
IRINEU BIANCHI  
Relator

Formalizado em: 18 ABR 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, MARCOS ANTONIO PIRES (Suplente Convocado) e JOSÉ CARLOS PASSUELLO. Ausentes, justificadamente os Conselheiros MARCOS RODRIGUES DE MELLO e WALDIR VEIGA ROCHA.

## Relatório

A A L BONESI, CNPJ Nº 23.690.670/0001-82, devidamente qualificada nos autos, recorre a este Colegiado contra a decisão da 3ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza (CE), que julgou procedente em parte o lançamento concretizado através dos autos de infração de fls. 11/23, em razão das seguintes infrações:

- a) Glosa de despesas não comprovadas, nos anos-calendário de 1998 e 1999, pagas com cheques do Banco do Brasil S.A., sem a apresentação de documentos hábeis e idôneos comprobatórios dos gastos e da necessidade dos mesmos;
- b) Ausência de adição aos lucros líquidos dos anos-calendário de 1998 e 1999, na determinação do lucro real, de despesas de multas fiscais, decorrentes da falta ou insuficiência de pagamento de impostos e contribuições;
- c) Ausência de adição aos lucros líquidos dos anos-calendário de 1998 e 1999, na determinação do lucro real, de valores relativos a despesas de Variação Monetária Passiva;
- d) Falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada nos anos-calendário de 1997 a 2000;

Inconformada com a autuação, a interessada, em tempo hábil, apresentou a impugnação de fls. 1120/1156, alegando em síntese:

- a) Os lançamentos estão insanavelmente maculados, impondo a decretação de sua nulidade, uma vez que foi submetida a uma devassa em sua escrita contábil e fiscal, o que se caracteriza em flagrante injustiça fiscal;
- b) O agente fiscal, de forma inexplicável e injustificada, deixou de atender aos preceitos da legislação comercial, fiscal e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, principalmente ao regime de competência;
- c) As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real estão obrigadas por determinação legal a reconhecer as receitas e despesas pelo regime de competência, ou seja, a contabilização como despesa independe da realização financeira.
- d) A legislação fiscal determina a apuração do lucro fiscal partindo da contabilidade comercial, através das adições e exclusões, inexistindo qualquer determinação legal para adicionar as despesas provisionadas pelo contribuinte;
- e) A interessada registra algumas despesas em sua contabilidade onde a contrapartida no passivo refere-se à atualização de obrigações sociais, sobre a folha de pagamento ou de outros impostos e contribuições relacionados com sua atividade fim;
- f) A observância ao princípio da competência é fazer justiça e aplicar a legislação vigente no país, pois o próprio artigo 43 do CTN define como sendo a base de cálculo do imposto de renda o acréscimo patrimonial do contribuinte;

g) A autoridade fiscal é taxativa ao afirmar que a interessada não adicionou ao lucro líquido do período na determinação do lucro real despesas de multas fiscais decorrente da falta ou insuficiência de pagamento de impostos e contribuições, classificando como despesas indevidáveis e fundamentando como infrações fiscais, quando se trata de multa moratória;

h) O termo de início de fiscalização, apresentado com a informação da movimentação efetuada pela impugnante no ano base de 1998, por si só caracteriza a quebra de sigilo bancário;

i) Consoante o artigo 41 da Lei nº 8.981/95, nos períodos iniciados a partir de janeiro de 1995, os imposto e contribuições sociais são dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda pelo regime de competência e não pelo regime de caixa como pretende Autoridade Fiscal;

j) Na mesma linha de raciocínio, é dedutível a variação monetária passiva. A despesa de atualização de tributos é necessária à atividade fim do contribuinte, condição essencial para ser considerada como dedutível, pois se trata apenas de atualização de uma despesa que pode ser reduzida da base de cálculo do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro;

k) A interessada, durante todo o período fiscalizado, não apresentou resultado positivo, portanto não é devedora de qualquer imposto;

l) Com relação à multa de ofício, a legislação tributária não estabeleceu um percentual progressivo, não estabeleceu uma sanção mínima e máxima, onde tal graduação obedeceria a características pessoais do infrator, ou seja, não estabeleceu medidas proporcionais entre a conduta praticada e a lesão ao Erário. Dessa forma, por ser desproporcional, é confiscatória, a imposição sancionatória de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o tributo devido;

m) É induvidoso afirmar que a cobrança da SELIC é totalmente inconstitucional, portanto passível de ser anulada de pleno direito a pretensão da Autoridade Fiscal.

Requeru a realização de prova pericial, indicando perito e formulando quesitos. Por fim, requereu a nulidade do feito fiscal e alternativamente, a improcedência do auto de infração.

O Processo foi baixado em diligência através da RESOLUÇÃO DRJ/FOR nº 190/2004, objetivamente quanto ao item I do auto de infração.

Posteriormente a ação fiscal foi julgada procedente em parte, através do Acórdão DRJ/FOR Nº 7.046 (fls. 1180/1219), cuja ementa vai a seguir reproduzida:

*IRPJ – MULTA ISOLADA – FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ – ESTIMATIVA - Verificada a falta de recolhimento do imposto de renda devido por estimativa é cabível a aplicação da multa de ofício isolada no percentual de 75%, prevista no art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/96.*

*IRPJ – GLOSAS DE CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADOS  
- Estando comprovado nos autos que os pagamentos glosados não*

*foram contabilizados como custos ou despesas, improcede a glosa a este título.*

**INDEDUTIBILIDADE DE DESPESAS NÃO COMPROVADAS** - As despesas de Multas e Variações Monetárias Passivas não comprovadas são indeditíveis na apuração do lucro real.

**MULTA DE OFÍCIO – CONFISCO** - Tratando-se de lançamento de ofício, decorrente de infração ao dispositivo legal detectado pela administração em exercício de regular ação fiscalizadora, é legítima a cobrança da multa punitiva correspondente, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto na Constituição Federal, por não se revestir a multa das características de tributo.

**NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO – JUROS DE MORA – ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE** - A alegação de que os juros moratórios lançados ferem princípios constitucionais não pode ser discutida nesta esfera de julgamento, uma vez que se trata de exigência fundada em legislação vigente, à qual este julgador é vinculado.

**PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS** - Incabível a discussão de que a norma legal não é aplicável por ferir princípios constitucionais, os quais deverão ser observados pelo legislador no momento da criação da lei. Portanto, não cogitam estes princípios de proibição aos atos de ofício praticados pela autoridade administrativa em cumprimento às determinações legais inseridas no ordenamento jurídico, mesmo porque a atividade administrativa é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE** - Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, nem dos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade do lançamento formalizado através de auto de infração.

**PEDIDO DE PERÍCIA** - A autoridade julgadora de primeira instância deve indeferir a realização de diligências ou perícias, quando prescindíveis ou impraticáveis.

**JUROS DE MORA – TAXA SELIC** - A partir de abril de 1995, o crédito tributário não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora, equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

*A exigência de juros de mora com base na Taxa Selic está em total consonância com o Código Tributário Nacional, haja vista a existência de leis ordinárias que expressamente a determina.*

Da decisão, a Turma Julgadora recorreu de ofício, de acordo com o disposto no art. 34 do dec. nº 70.235/1972, com a reação dada pelo art. 64 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, c/c a Portaria MF nº 375, de 07 de dezembro de 2001, em virtude de o crédito exonerado ultrapassar o limite de alçada.

Cientificada da decisão, a interessada, tempestivamente interpôs o recurso voluntário de fls. 1233/1249, alegando, em síntese:

Que declara seu imposto de renda com base no lucro real, portanto sujeita ao regime de competência, e em tais circunstâncias, realizou na apuração de seu resultado, a provisão para as despesas legais, tais como a multa sobre tributos em atraso, o que não foi aceito pela decisão recorrida.

Quanto à glosa da variação monetária passiva, na mesma linha de argumento sustentou que é possível a dedutibilidade da atualização de tributos não recolhidos.

Insurgiu-se contra a exigência da multa isolada, tendo por base as estimativas mensais, ao mesmo tempo em que argüiu o caráter confiscatório da multa de ofício.

Finalmente, a recorrente se insurgue contra a utilização da taxa Selic como parâmetro para a exigência dos juros moratórios.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro IRINEU BIANCHI, Relator

O recurso necessário deve ser conhecido à vista de a exoneração do crédito tributário ter sido superior a R\$ 500.000,00 (quinquinhos mil reais), enquanto que o recurso voluntário, por atender aos pressupostos de admissibilidade, merece ser conhecido.

### RECURSO *EX OFFICIO*

O recurso necessário refere-se ao primeiro item do auto de infração, que diz respeito à glosa de despesas não comprovadas. A turma julgadora de 1ª instância afastou a exigência mediante os seguintes argumentos:

*12.1.1. Relativamente a este item do auto de infração entendeu este relator ser necessária a realização de diligência considerando que na fase inquisitorial a fiscalização, de posse de informações dos saques dos cheques, não procurou aprofundar-se para identificar o destino dos mesmos. Na verdade, como bem argumenta a requerente, nem todo cheque é destinado a despesas pois existem as mais variáveis operações. Ressalta-se ainda, que a fiscalização pecou por não ter apresentado nenhum demonstrativo indicando quais os dispêndios glosados e por ter tratado saque bancário como despesa efetivada com base em dispositivos legais que não autorizam a presunção de que valores sacados em instituições financeiras possam ser considerados como pagamentos de despesas.*

*12.1.2. Deste modo o processo foi baixado em diligência a fim de que a fiscalização tomasse as seguintes providências:*

*12.1.2.1. Primeiramente deve a fiscalização verificar na contabilidade da impugnante se os valores levantados pelos autuantes como saque de conta bancária foram efetivamente contabilizados como custos ou despesas. Confirmado em todo ou em parte o acima questionado deve a fiscalização elaborar demonstrativo indicando na escrituração contábil/fiscal da autuada quais os custos/despesas glosados referente aos valores dos cheques constante do quadro Demonstrativo de fls. 30/31 e dar ciência à requerente do mesmo, intimando-a ao mesmo tempo a apresentar a documentação comprobatória relativamente aos custos/despesas em questão, bem como, solicitar que a autuada esclareça a necessidade de cada um dos dispêndios realizados.*

*12.1.2.2. Também na mesma intimação, cientificar o contribuinte da presente resolução, facultando-o vista do processo no órgão preparador e reabrindo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para nova impugnação ou pagamento, começando a fluir a partir da ciência deste.*

*12.1.2.3. Após a análise dos documentos e/ou impugnação porventura apresentados pela autuada, fazer a fiscalização*

*relatório conclusivo do resultado da diligência, adotando as demais providências e garantias que julgue necessárias para a livre convicção do julgador.*

**12.1.3.** *Em cumprimento dita determinação a fiscalização através do Termo de Encerramento de Diligência, fls. 1177/1178, asseverou que: "verificamos na contabilidade da autuada que os valores levantados pelos autuantes com saque de conta bancária não foram contabilizados como custos ou despesas, e sim a débito da conta "Caixa" e a crédito da conta "Banco do Brasil S/A".*

**12.1.4.** *Assim, constatado pelo fiscal diligenciante que os valores levantados pelos autuantes com saque de conta bancária não foram contabilizados como custos ou despesas, e sim a débito da conta "Caixa" e a crédito da conta "Banco do Brasil S/A" não há como se manter o lançamento considerando que os dispositivos legais que fundamentaram a autuação, os quais se referem à glosa de despesas não comprovadas, de modo algum autorizam a presunção de que valores sacados em instituições financeiras foram utilizados para pagamentos de despesas não comprovadas.*

**12.1.5.** *Na verdade, com base nos elementos trazidos aos autos, em especial o relatório de diligência, o lançamento deveria ter sido feito com base em Pagamentos sem Causa, conforme dispõem os artigos 249, inciso I, e 251 e parágrafo único, do RIR/99, por não ter o contribuinte conseguido comprovar a causa e vinculação dos saques bancários em questão.*

**12.1.6.** *Assim, não há como se manter o lançamento em questão.*

Como se observa, a decisão recorrida dirimiu o litígio com propriedade, não merecendo qualquer tipo de censura, razão pela qual deve a mesma ser mantida.

#### RECURSO VOLUNTÁRIO

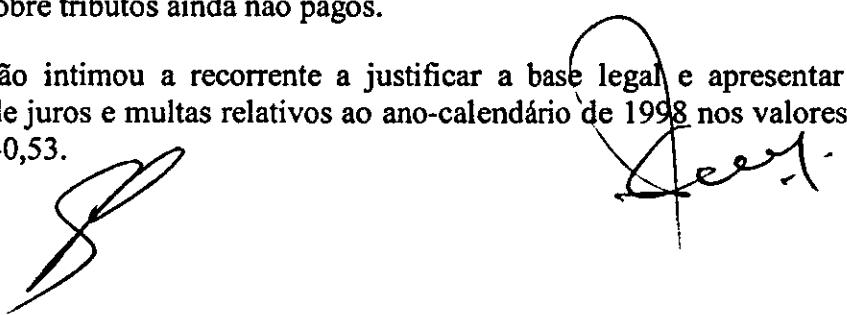
A recorrente postula o decreto de nulidade da decisão de primeira instância e de todo o feito fiscal, por inobservância da legislação vigente e vícios formais insanáveis decorrentes da não observância dos direitos do contribuinte garantidos pela Constituição Federal.

Embora o caráter preliminar da argüição, deve a mesma ser rejeitada uma vez que a análise dos respectivos argumentos confunde-se com a própria matéria de fundo.

#### MÉRITO

O primeiro item do recurso voluntário diz respeito à glosa de multas provisionadas, incidentes sobre tributos ainda não pagos.

A fiscalização intimou a recorrente a justificar a base legal e apresentar os documentos das despesas de juros e multas relativos ao ano-calendário de 1998 nos valores de R\$ 136.330,99 e R\$ 128.040,53.



Em resposta, a recorrente limitou-se a justificar o lançamento sem, entretanto, apresentar os documentos a eles correspondentes, dizendo que se encontrava em atraso no pagamento de tributos, tendo lançado aqueles valores pelo regime de competência.

O valor das multas deduzidas pela recorrente resultou de provisão levada a efeito, ou seja, decorreu da falta de pagamento, dedutibilidade esta que não conta com previsão legal.

Com efeito, diz o artigo 41, da Lei nº 8981/95:

*Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.*

*§5º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.*

Não estando a recorrente ao abrigo da lei e nem tendo apresentado qualquer documento comprobatório do efetivo pagamento dos valores deduzidos, a exigência deve ser mantida.

O segundo item do auto de infração refere-se à variação monetária dos valores constantes do item anterior.

Como a dedutibilidade perseguida pela recorrente do valor principal (multa e juros) foi afastada, segue-se que a variação monetária merece o mesmo tratamento, dada à íntima vinculação entre ambas.

#### MULTA DE OFÍCIO

Rejeita-se, igualmente, a inconformidade do recurso quanto ao caráter confiscatório da multa de ofício, segundo a dicção da Súmula nº 2, do Primeiro Conselho de Contribuintes, *in verbis*:

*O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.*

Ora, decorrendo a imposição da multa de ofício de expressa disposição legal (Lei nº 9.430/96, art. 44), sua aplicação é obrigatória, enquanto que a conformidade da lei que a institui com o Texto Maior, refoge à competência *ratione materiae* cometida aos tribunais administrativos.

#### MULTA ISOLADA

Trata a matéria de exigência da multa isolada prevista no art. 44, § 1º, inciso IV, em virtude de recolhimento a menor do IRPJ 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;*

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 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% 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.

Analizando 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.

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

Analizando 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 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 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 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 escrutinado.

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 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 multa isolada refere-se aos meses compreendidos entre janeiro de 1997 a dezembro de 2000.

A recorrente tomou ciência do auto de infração na data de 22 de julho de 2002, portanto fora do curso dos anos-calendário objetos 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.

Observa-se que para o ano-calendário 1997, segundo a DIPJ (fls. 220), consta IR a pagar no valor de R\$ 6.548,87 (fls. 220), enquanto que nenhum valor foi pago a título de estimativas.

Já em relação aos demais anos-calendário, segundo os documentos de fls. 263, 319 e 352, não há imposto a pagar, assim como nada foi recolhido a título de estimativas.

Assim sendo, para o ano-calendário de 1997, deve ser mantida a exigência da multa isolada de 75% (setenta e cinco por cento) calculada sobre o IRPJ a pagar, como acima demonstrado.

#### TAXA SELIC

Insurge-se, ainda, a recorrente, contra a utilização da taxa Selic como parâmetro para a cobrança dos juros moratórios.

A exigência dos juros de mora calculados com base na Taxa Selic acha-se pacificada na jurisprudência administrativa, principalmente a partir da edição da seguinte Súmula:

*Súmula 1º CC nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de*

*inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Desta maneira, também para este item a decisão recorrida não merece qualquer reparo.

ISTO POSTO, conheço do recurso *ex officio* e voto no sentido de NEGAR-LHE PROVIMENTO. Conheço do recurso voluntário e voto no sentido de: a) REJEITAR as preliminares de nulidade da decisão de primeira instância; e b) no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para afastar a multa isolada relativa aos meses dos anos calendário de 1.998 a 2.000.

Sala das Sessões, em 23 de janeiro de 2008.

*Parcial*  
IRINEU BIANCHI

