



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

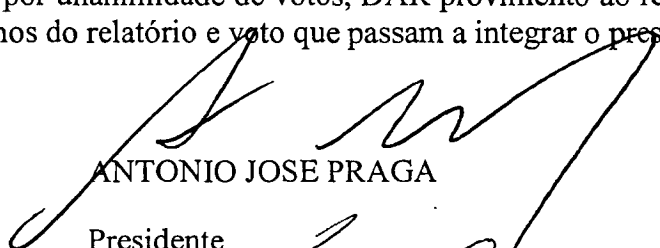
Processo nº 10380.000808/2001-11
Recurso nº 107-129.243 Especial do Contribuinte
Matéria IRPJ
Acórdão nº 01-05.909
Sessão de 24 de junho de 2008
Recorrente CENTRAIS DE ABASTECIMENTO DO CEARÁ S/A- CEASA/CE
Interessado FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Exercício: 1997

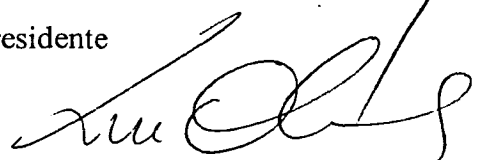
Ementa: LUCRO INFLACIONÁRIO – Aplica-se o percentual de realização mínimo durante o ano de 1996 ao saldo do lucro inflacionário a realizar em 31/12/1995, apurado após deduzidas as parcelas realizadas ou que deveriam ter sido realizadas em períodos já decaídos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso nos termos do voto do relator, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTONIO JOSE PRAGA

Presidente


LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA

Relator

FORMALIZADO EM: 01 SET 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros José Clóvis Alves, José Carlos Passuello, Marcos Vinícius Neder de Lima, Mário Sérgio Fernandes Barroso, Karem Jureidini Dias de Mello Peixoto, Valmir Sandri (Substituto Convocado), Antonio Carlos Guidoni Filho e Hugo Correia Sotero (Substituto Convocado). Ausentes justificadamente os Conselheiros Carlos Alberto G. Nunes, Alexandre Andrade L. da F. Filho.

A handwritten signature, possibly of a judge or official, is written in dark ink. It consists of a stylized, cursive letter 'D' followed by a long, sweeping horizontal stroke that extends to the right.

Relatório

A contribuinte CENTRAIS DE ABASATECIMENTO DO CEARÁ S/A, inconformada com a decisão consubstanciada no Acórdão nº 107-08664, às fl. 231/236, que lhe foi cientificada em 29/09/2006 (fl. 239), interpôs recurso especial de divergência em 06/10/2006, às fl. 240/246, instruído com os documentos às fl. 246/259.

A Sétima Câmara, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário, com o entendimento resumido na ementa a seguir transcrita:

IRPJ – LUCRO INFLACIONÁRIO – RECONSTITUIÇÃO DO SALDO ACUMULADO EM PERÍODOS ANTERIORES – POSSIBILIDADE – Para apuração do lucro inflacionário de obrigatória realização é permitido à Administração Tributária reconstituir o saldo acumulado em períodos anteriores para fixar o montante devido.

A reconstituição do saldo acumulado, por não constituir imposição autônoma de obrigação tributária, pode ser realizada em relação a períodos já atingidos pela decadência, desde que a exação seja pertinente ao período não tocado pelo instituto. Precedentes deste Conselho.

Consoante resumo efetuado pelo presidente da Sétima Câmara ao apreciar a admissibilidade do recurso da contribuinte (fl. 263), esta assegurou “que o conteúdo do acórdão guerreado traz o entendimento de que a fiscalização, em exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica sobre a realização do Lucro Inflacionário Acumulado (LIA), correspondente a períodos anteriores ao ano-calendário 1996, não está obrigada a fazer constar nenhuma realização que deveria ter sido feita pelo contribuinte ou lançada de ofício no período de 1992 a 1995. Isto porque não teria o acórdão guerreado considerado as realizações que deveriam ter sido feitas nos anos anteriores a 1996, segundo Informação Fiscal de fls. 193/216”.

Mediante o Despacho nº 107-071/07, às fl. 263/265, o presidente da câmara recorrida deu seguimento ao recurso por entender estarem atendidos os pressupostos legais para sua admissão.

Cientificada do despacho em 29/08/2007 (fl. 265), a Procuradora da Fazenda Nacional apresentou em as contra-razões às fl. 266/271, em 30/08/2007, cujo teor resumo a seguir:

Ausência de comprovação da divergência jurisprudencial, vez que não juntou cópia do acórdão paradigma. Nesse sentido acórdão da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF/03-03374);

A sistemática de apuração do saldo do lucro inflacionário tem por base o lucro diferido dos anos anteriores, com a devida recomposição prevista em lei. Não se transferiu para o futuro exação atingida pela decadência. O período fiscalizado foi o de 1996, no qual não

ocorreu a realização suficiente do lucro inflacionário reconstituído. O prazo decadencial conta-se a partir da data em que o lucro é realizado.

É o relatório.



Voto

Conselheiro LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA, Relator

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido, juntamente com as contra-razões que foram apresentadas tempestivamente.

Cabe a este colegiado decidir sobre o cabimento de expurgar os valores de lucro inflacionário que deveriam ter sido realizados nos anos 1992 a 1995, mas não foram, do montante do saldo acumulado de lucro inflacionário (em 31/12/1995), que foi utilizado para apuração do lucro inflacionário a realizar em 1996 (adicionado ao lucro líquido na apuração do lucro real). No entender da recorrente, o tributo decorrente de tais parcelas não realizadas naqueles períodos não pode mais ser exigido em função de os fatos geradores estarem alcançados pela decadência.

Apenas para fins de esclarecimento, haja vista a confusão de entendimentos ocorrida nos julgados das duas instâncias administrativas, nos recursos do contribuinte e nas contra-razões da procuradoria, entendo devido esclarecer que o fato gerador do imposto de renda somente ocorre quando da realização do lucro inflacionário, ou seja, da sua adição ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real. A formação do saldo não é fato gerador de imposto de renda, mas apenas a sua realização o é. Como o lançamento se refere a realização que deveria ter sido efetuada em nos períodos de apuração do ano-calendário de 1996, ou seja, como os fatos geradores ocorreram de 31 de janeiro a 31 de dezembro de 1996, e a ciência do lançamento ocorreu no dia 19/01/2001, não há que se falar em decadência, seja em função da disposição do art. 150, § 4º do CTN (posição majoritária deste colegiado), seja pela aplicação do art. 173, I do mesmo código (posição que adoto em meus votos).

Todavia, em função do esclarecimento acima quanto ao fato gerador, é devido considerar que as parcelas mínimas de lucro inflacionário que deveriam ter sido realizadas nos anos 1992 a 1995, mas não foram, espontaneamente pelo contribuinte ou de ofício pela Receita Federal, foram fatos geradores de imposto de renda naqueles anos. Em relação a estas parcelas, quando do lançamento ora questionado, não havia mais a possibilidade de exigir o imposto respectivo, vez que tratavam de períodos que já estavam alcançados pela decadência.

Como tais parcelas não foram baixadas do saldo de lucro inflacionário controlado pelo Saplí, vez que não foram realizadas, o que pode ser verificado no demonstrativo do referido sistema às fl. 11/15, não resta qualquer dúvida de que compuseram o saldo de lucro inflacionário a realizar em 31/12/1995, tendo sido consideradas pela autoridade fiscal na determinação do lucro inflacionário que deveria ter sido realizado em 1996, objeto do lançamento, que restou, então, indevidamente majorado.

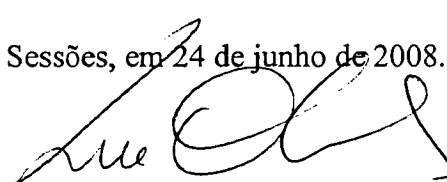
Tal conclusão foi alcançada na Informação Fiscal às fl. 193/216, elaborada em função de diligência realizada em cumprimento à Resolução 107-O.414 da Sétima Câmara, proferida em 10/07/2002. Tal relatório de diligência, bastante conclusivo, deveria ter sido considerado já no acórdão recorrido, contudo, por um evidente lapso do conselheiro relator

(não o mesmo que propôs a realização da diligência), não constaram, no relatório por ele elaborado, as informações sobre a resolução e a informação fiscal.

É devida, pois, a exclusão das parcelas que deveriam ter sido realizadas nos anos 1992 a 1995, conforme demonstrativo elaborado pela autoridade fiscal que efetuou a diligência (fl. 196/211). Tal exclusão acarreta a redução do saldo acumulado em 31/12/1995 de R\$ 2.010.145,25 para R\$ 1.592.483,60, e, por conseguinte, uma diminuição dos valores de lucros inflacionários realizados em cada mês do ano-calendário de 1996 e dos respectivos impostos a pagar lançados, conforme demonstrativos também elaborados em diligência, às fl. 212/216.

Diante de todo o exposto, voto para dar provimento ao recurso especial do contribuinte, para excluir do saldo acumulado de lucro inflacionário existente em 31/12/1995 as parcelas mínimas que deveriam ter sido realizadas nos anos 1992 a 1995 (inclusive), e, por conseguinte, reduzir os impostos lançados para cada mês do ano de 1996 aos montantes indicados nos demonstrativos às fl. 212/216 dos autos.

Sala das Sessões, em 24 de junho de 2008.


LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA





MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº	10508.000246/2002-02
Recurso nº	101-140179 Especial do Procurador
Matéria	CSLL - EX. 2.001 -Multa isolada estimativa.
Acórdão nº	01-05.955
Sessão de	12 de agosto de 2.008.
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	WAYTEC TECNOLOGIA EM COMUNICAÇÃO LTDA

CSLL – MULTA ISOLADA – FALTA DE PAGAMENTO DA CSLL COM BASE NO LUCRO ESTIMADO – A regra é o pagamento com base no lucro real no trimestre, a exceção é a opção feita pelo contribuinte de recolhimento da CSLL determinados sobre base de cálculo estimada. A Pessoa Jurídica somente poderá suspender ou reduzir a CSLL devida 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 da contribuição, calculados com base no lucro líquido do período em curso (Lei nº 8.981/95, art. 35 c/c art. 2º Lei nº 9.430/96).

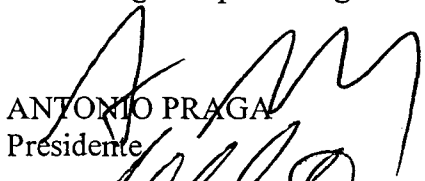
A falta de recolhimento está sujeita às multas de 75% ou 150%, quando o contribuinte não demonstra ser indevido o valor da CSLL do mês em virtude de recolhimentos excedentes em períodos anteriores (Lei nº 9.430/96 44 § 1º inciso IV c/c art. 2º). O ARTIGO 14 DA MP 351 DE 22.01.2007 CONVERTIDA NA LEI Nº 11.488/97, ALTEROU A REDAÇÃO DO ARTIGO 44 DA LEI Nº 9.430/96, MODIFICANDO O PERCENTUAL DA MULTA, DOS 75% PREVISTOS ANTERIORMENTE, PARA 50%.

A base de cálculo da multa é o valor da CSLL calculada sobre a base estimada não recolhida ou diferença entre a devido e o recolhido até a apuração do imposto anual, para os fatos geradores ocorridos até dezembro de 2.006. A partir da apuração da contribuição anual, o limite para a base de cálculo da sanção é a CSLL devida com base nesse lucro até dezembro de 2.006. (Lei nº 9.430/96 art. 44 caput c/c § 1º inciso IV e Lei 8.981/95 art. 35 § 1º letra “b”).

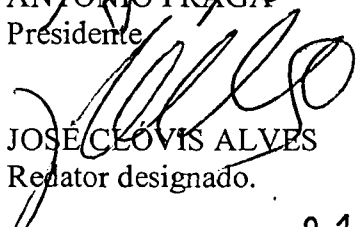
A multa pode ser aplicada tanto dentro do ano calendário a que se referem os fatos geradores, como nos anos subsequentes dentro do período decadencial contado dos fatos geradores.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da PRIMEIRA TURMA do CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS, por unanimidade de votos REJEITAR a preliminar suscitada pelo contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Luciano de Oliveira Valença (Relator), Mário Sérgio Fernandes Barroso e Antonio Praga que deram provimento parcial ao recurso, para reduzir a multa ao percentual de 50%. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Clóvis Alves.



ANTONIO PRAGA
Presidente



JOSÉ CLÓVIS ALVES
Relator designado.

Formalizado em:

01 SET 2009

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Marcos Vinicius Neder de Lima, José Carlos Passuello, Karem Jureidini Dias de Mello Peixoto, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho e Antonio Carlos Guidoni Filho.



Relatório

A Fazenda Nacional, inconformada com a decisão consubstanciada no Acórdão n.º 101-95347, de 2006, às fl. 439/455, o qual lhe foi cientificado em 17/11/2006, conforme fl. 457, interpôs recurso especial às fl. 458/466, em 23/11/2006, conforme protocolo à fl. 458, com fulcro no art. 5º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (RISRF), aprovado pela Portaria MF n.º 55, de 1998, vigente à época.

A decisão recorrida, por maioria de votos, deu provimento ao recurso para afastar a multa isolada exigida em função da falta de recolhimento da CSLL estimada dos meses de janeiro a dezembro de 2000, nos seguintes termos:

CSLL – MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOHIMENTO DE ESTIMATIVA – O artigo 44 da Lei n.º 9.430/96 precisa que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade isolada quando a base estimada exceder ao montante da contribuição devida apurada ao final do exercício.

Citando voto do i. Conselheiro Marcus Vinicius Neder de Lima, o relator entendeu que a base de cálculo da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa lançada após o encerramento do período-base está limitada ao montante do tributo devido apurado em 31 de dezembro com base no balanço anual levantado, razão pela qual afastou a exigência da multa, já que o contribuinte apurou base de cálculo negativa da CSLL ao final do ano, não havendo tributo devido.

A recorrente asseverou que a decisão recorrida infringiu o art. 44, §1º, IV da Lei n.º 9430, de 1996. Argumentou que a determinação na lei para a exigência da multa isolada quando há falta de pagamento do tributo estimado, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, é claríssima. Seguiu afirmando que a única possibilidade autorizada em lei para a multa ser afastada é se o contribuinte justifica o não pagamento com a transcrição dos balancetes de suspensão/redução no livro Diário. Nesse sentido, mencionou jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

Mediante o Despacho n.º 101-115/2006, à fl. 467, o presidente da câmara recorrida deu seguimento ao recurso, por entender atendidos os pressupostos regimentais para sua admissibilidade.

Cientificada do despacho em 18/12/2006, consoante Aviso de Recebimento à fl. 475 (verso), a contribuinte apresentou contra-razões em 29/12/2006, às fl. 476/492, onde argumentou, em apertada síntese, o seguinte:

- Preliminar de ausência de prequestionamento da matéria, obrigatório nos termos do art. 5º, §5º do RISRF;



- A decisão do colegiado foi acertada e em consonância com a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) e de diversas câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized 'S' followed by a diagonal stroke.

Voto Vencido

Conselheiro LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA, Relator

De início, é devido analisar a preliminar levantada pelo contribuinte nas contra-razões apresentadas, referente à falta de prequestionamento da matéria do recurso especial da Fazenda.

O RICSRF, no seu artigo 7º inciso I, dispõe que cabe recurso privativamente ao Procurador da Fazenda Nacional de decisão não unânime da Câmara quando for contrário à lei ou evidência de provas.

Sendo a própria decisão, seu dispositivo e fundamentos, os motivos presente contestação, é indubitosa a existência do prequestionamento.

Vencida a preliminar, cabe considerar que o recurso especial atende às formalidades legais, razão pela qual tomo conhecimento do mesmo.

A controvérsia a ser solucionada por este colegiado refere-se exclusivamente à multa isolada pela falta de recolhimento da CSLL. A Primeira Câmara, por maioria de votos, entendeu que a multa isolada não era cabível por ter sido exigida após o encerramento do ano-calendário sem haver tributo devido em 31 de dezembro, quando o contribuinte apurou base de cálculo negativa da CSLL. Já a recorrente entende que tal decisão violou o disposto no art. 44, §1º, IV da Lei nº 9430, de 1996, vez que o dispositivo é claro no sentido de que tal multa deve ser exigida independentemente de ter sido apurado tributo devido no ajuste.

Esclarecida a matéria a ser apreciada, passo à fundamentação do voto.

A base legal para a exigência, o art. 44 da Lei nº 9.430/96, possuía o teor abaixo transcrito à época do lançamento. De nosso interesse, o estabelecido no *caput*, inciso I e §1º, IV do referido dispositivo:

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, 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;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

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

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;



II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

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;

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido.

§ 2º Se o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, as multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente.

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal. (grifei)

A determinação de exigência da multa isolada foi mantida pela nova redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007, conversão da MP nº 351, de 22/01/2007, havendo modificação quanto ao percentual a ser aplicado para o cálculo da multa, o que será tratado mais adiante.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

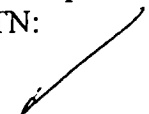
§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal. (grifei)

Consoante os dispositivos acima, a multa isolada aqui exigida é devida em função da falta de recolhimento mensal do valor estimado do tributo a ser apurado no encerramento do ano-calendário, calculado sobre a receita bruta mensal. Este recolhimento mensal nada mais é do que uma antecipação do devido, que por ser estimado, pode não coincidir com este, ocorrendo a necessidade de complemento de recolhimento no ajuste, se menor, ou de restituição, se maior.

Cabe esclarecer que o fato gerador do tributo somente ocorre ao final do ano, em 31 de dezembro, momento em que nasce a obrigação principal, sendo uma impropriedade classificar da mesma forma os valores recolhidos mês a mês por estimativa. Tal fato foi muito bem exposto pelo i. Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, em seu voto no acórdão CSRF/01-05.181:

Importante firmar que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, eis que, juridicamente, o fato gerador da Contribuição Social sobre o Lucro só será tido por ocorrido ao final do período anual (31/12). O valor do lucro – base de cálculo do tributo – só será apurado por ocasião do balanço no encerramento do exercício, momento em que são compensados os valores pagos antecipadamente em cada mês sob bases estimadas e realizadas outras deduções desautorizadas no cálculo estimado.

Na realidade, o recolhimento do tributo estimado é uma prestação positiva de dar, fixada em lei com objetivo de permitir uma arrecadação antecipada por parte da Fazenda Nacional, ainda que presumida, do tributo que será devido apenas no encerramento do ano-calendário. Nesse sentido, claro está que o recolhimento por estimativa é uma obrigação secundária, conforme estabelecido no art. 113, §2º do CTN:



Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

(...)

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Esta obrigação de recolher mensalmente um valor estimado do tributo que será devido ao final ao ano-calendário, estabelecida no art. 2º da Lei nº 9.430/96, surge, portanto, mês a mês, bastando, para tanto, regra geral, a assunção de receita pelo contribuinte no período de um mês (exceção ocorre quando restar demonstrado em balancete de redução/suspensão que o recolhimento não é devido). Aí o fato gerador da obrigação secundária, conforme definido no art. 115 do CTN.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Em função do descumprimento desta obrigação secundária, a qual, por este motivo, converte-se em obrigação principal (art. 116, §3º), houve a fixação pelo legislador da aplicação da multa de ofício isolada, assim entendida a multa sem vínculo a tributo não recolhido, vez que o fato gerador da obrigação não acarretou o nascimento deste. A finalidade desta multa é dar efetividade à exigência legal de recolhimento mensal estimado para as pessoas jurídicas optantes pela apuração do lucro real anual. Não há dúvida de que as pessoas jurídicas não efetuariam tal recolhimento se não houvesse a previsão de uma sanção pelo descumprimento desta obrigação.

Já a multa de ofício vinculada ao tributo, prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, é decorrente da falta de recolhimento do tributo apurado no encerramento do ano-calendário. Ou seja, ela é devida em função do descumprimento de uma obrigação principal, passando a compor esta obrigação juntamente com o tributo, consoante §1º, do art. 113, do CTN abaixo transcrito. A sua motivação é o não recolhimento do tributo.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. (grifei)

Então, ante o exposto, conclui-se que a multa de ofício isolada e a multa de ofício vinculada ao tributo decorrem de situações fáticas distintas, ou seja, os ilícitos tributários justificadores de sua aplicação são diferentes. Uma é punição pelo descumprimento de obrigação principal, a outra, pelo não atendimento de obrigação secundária.

Na redação anterior do art. 44 da Lei nº 9.430/96, que vigia quando do lançamento ora discutido, este dispositivo determinava que a multa isolada era devida pela falta de antecipação do tributo estimado nos termos do seu art. 2º, devendo o percentual de 75% incidir sobre a diferença de tributo que deixou de ser recolhido.

Uma vez que o caput do artigo especificou como base de cálculo genericamente o termo “tributo”, muitos entendem, entre eles o i. conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, no acórdão CSRF/01-05.181 e no acórdão mencionado na decisão recorrida, que a base

de cálculo da multa estaria limitada à existência de tributo devido ao final do ano-calendário, momento da ocorrência do fato gerador.

Ora, tal entendimento somente seria aceitável se a leitura do *caput* do art. 44 fosse feita em separado da disposição contida em seu parágrafo 1º, inciso IV. Isto porque este inciso faz menção expressa ao pagamento do tributo (imposto ou contribuição) nos termos do art. 2º, ou melhor, ao pagamento do tributo ESTIMADO, especificando, para a multa isolada, que o tributo referido no *caput* nada mais é do que o tributo estimado, ainda não devido, podendo ser maior ou menor que este. Tem-se uma figura jurídica abrangente no *caput*, a qual é detalhada em seu parágrafo.

Inclusive, em função da jurisprudência já firmada no Primeiro Conselho de Contribuintes e na Câmara Superior de Recursos Fiscais em favor da concomitância de multas, o legislador, visando não prolongar por mais tempo a situação insatisfatória de exonerações indevidas de multas isoladas lançadas em conformidade com a prescrição legal, modificou a redação do artigo 44 (pela Lei nº 11.488, de 2007), para que a multa incida sobre o “valor do pagamento mensal”. Diferentemente do que entendeu o i. Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, no acórdão CSRF/01-05.707 antes referido, ao afirmar que “esse dispositivo legal veio a reconhecer a correção da jurisprudência desta câmara”, a nova redação apenas confirmou qual era o entendimento da Receita Federal do Brasil, já anteriormente explicitado pelo art. 16 da IN SRF nº 93, de 1997, fugindo a um embate comprovadamente perdido na segunda instância do contencioso administrativo:

Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I – a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos;

II – o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.

Não bastasse o acima exposto, a conclusão de que a base de cálculo da multa isolada é o tributo estimado é confirmada pelo trecho final do inciso IV, do §1º, que estabelece ser a multa devida **“ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”**. Se a base fosse o tributo devido no encerramento, conforme jurisprudência, haveria uma incongruência no dispositivo.

Na linha da jurisprudência reinante, o i. Conselheiro Marcos Vinicius entendeu que esta consideração final do dispositivo aplicar-se-ia à situação em que as multas isoladas fossem lançadas durante o próprio ano-calendário, antes do encerramento do exercício. Após 31/12, em havendo prejuízo/base negativa não se aplicaria essa disposição final.

Defendem alguns que a conclusão acima contradiz o §1º, inciso IV, do mesmo dispositivo legal, que estabelece a aplicação de multa isolada na hipótese de a pessoa jurídica estar sujeita ao pagamento de contribuição e deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. Ou seja, por esse enunciado,



permaneceria obrigatório o recolhimento por estimativa mesmo se houvesse base de cálculo negativa.

Essa contradição é apenas aparente.

O parágrafo 2º do art. 39 da Lei nº 8.383/91 autoriza a interrupção ou diminuição dos pagamentos por antecipação quando o contribuinte demonstra, mediante balanços ou balancetes mensais, que o valor já pago da estimativa acumulada excede o valor do tributo calculado com base no lucro ajustado do período em curso.

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

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

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

Resta examinar, então, qual seria a hipótese em que, na presença de base de cálculo negativa, se deveria aplicar a multa isolada.

Na presença de prejuízo ou base de cálculo negativa, a interpretação sistemática dos dois enunciados prescritivos dispostos no mesmo artigo aqui comentados (caput e §1º, inciso IV, do art. 44) conduz ao entendimento de que o procedimento fiscal e a aplicação da penalidade devem obrigatoriamente ocorrer no curso do ano-calendário, pois a conduta objetivada pela norma (dever de antecipar o tributo) é



descumprida e, nesse momento, o efetivo resultado do exercício não está evidenciado mediante balancetes.

Assim, em virtude da inobservância da pessoa jurídica do dispositivos legais reitores, o agente fiscal não tem como aferir a situação fiscal corrente do contribuinte. O legislador concede a fiscalização, durante o transcorrer do período-base, o poder de presumir que o valor apurado de forma estimada a partir da receita da empresa coincide com o tributo devido, desde que demonstrada a omissão do dever probatório atribuído pela lei ao contribuinte. Essa presunção legal da existência de tributo não poderia ser desfeita após a aplicação da multa de lançamento de ofício pela posterior apresentação de balanço na fase de defesa administrativa, pois tornaria o arbitramento do valor condicional.

Chegamos, portanto, a poucas, mas importantes conclusões:

1 – as penalidades, além da obediência genérica ao princípio da legalidade, devem também atender a exigência de objetividade, identificando com clareza e precisão, os elementos definidores da conduta delituosa.

2 – a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas normas sancionadoras faz pressupor a identidade do critério material dessas normas.

3 – tributo, na acepção que lhe é dada no direito positivo (art. 3º do Código Tributário Nacional) pressupõe a existência de obrigação jurídica tributária que não se confunde com valor calculado de forma estimada e provisória sobre ingressos;

4 – a base de cálculo predita no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 refere-se à multa pela falta de pagamento de tributo;

5 – o tributo devido ao final do exercício e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com o valor pago de estimativa ao final do exercício;

6 – os balanços ou balancetes mensais são os meios de prova exigidos pelo Direito, para que o contribuinte demonstre a inexistência de tributo devido e a dispensa do recolhimento da estimativa;

7 – após o final do exercício, o balanço de encerramento e o tributo devido devem ser considerados para fins de cálculo da multa isolada.

8 – antes do final do exercício, o fisco pode considerar para fins de aplicação da multa isolada o valor estimado calculado a partir da receita da empresa, desde que a inexistência de tributo não esteja comprovada por balanços ou balancetes mensais.

Visualizo, de pronto, três problemas nessa linha interpretativa:

- a) o tempo verbal da oração - a determinação legal é para que se exija a multa “ainda que tenha sido apurado” prejuízo/base negativa. Como o verbo está no passado, é necessário, por óbvio, que o agente

fiscal esteja lançando a multa após o encerramento do ano-calendário, para que já possa ter ocorrido o levantamento anual do balanço e das demonstrações financeiras para a determinação da base de cálculo do tributo devido;

- b) passando ao largo da questão do tempo verbal do texto, haveria uma contradição lógica no arrazoado do i. conselheiro. Para ele, no caso de apuração de prejuízo/base negativa, após o encerramento do ano-calendário não é possível lançar a multa, vez que o tributo devido é zero, porém, na mesma situação de prejuízo, se contribuinte sofre fiscalização durante o ano, é devida a sanção calculada sobre outra base de cálculo, um tributo estimado. Mas todo o seu raciocínio está baseado no fato de que a multa isolada é apurada com base no tributo devido ao fim do ano, haja vista a disposição contida no *caput* do art. 44. Então, como usar outra base, de um tributo estimado, ainda não devido? Na tentativa de justificar uma jurisprudência, a meu ver absurda, chega-se à conclusão final de ser mutante a base de cálculo da multa isolada, pois ora se utiliza o tributo estimado, ora o tributo devido, ficando a punição dependente do momento em que a fiscalização comparece ao estabelecimento;
- c) É infundada a justificativa de que, à semelhança do balanço anual com apuração de prejuízo/base negativa, que seria prova para afastar a multa isolada lançada após o encerramento do ano-calendário, os balanços ou balancetes mensais de redução ou suspensão também são meios de prova para que o contribuinte demonstre a inexistência do tributo devido e, por conseguinte, dispense o recolhimento da estimativa. Lembro que o tributo apurado no balanço de redução/suspensão não é o devido, mas é considerado o estimado, pois, conforme a lei, a pessoa jurídica optante pelo lucro real anual apura tão somente tributo estimado. Pretende o digno conselheiro fazer a seguinte correlação: como o balanço mensal (de suspensão) que apura prejuízo impede a cobrança da multa isolada, da mesma forma deve ser considerado no balanço anual que apura prejuízo. Tal consideração não se sustenta no simples fato de que o prejuízo no balanço mensal significa ausência de TRIBUTO ESTIMADO, enquanto o balanço anual com prejuízo indica ausência de TRIBUTO DEDIVO, MAS NÃO NECESSARIAMENTE DE TRIBUTO ESTIMADO mês a mês, incidindo a multa isolada, conforme dito, sobre o tributo estimado e não sobre o tributo devido.

Conclui-se, pois, que é possível a aplicação conjunta de multa isolada e multa de ofício vinculada ao tributo, vez que são sanções decorrentes de situações fáticas distintas, que geram obrigações também distintas e são determinadas a partir de bases de cálculo diferentes por definição. Além disso, restou claro que a norma expressamente autoriza o lançamento da multa após o encerramento do ano-calendário.



Ante o exposto, entendo que não foi acertada a decisão da Primeira Câmara ao afastar a multa isolada em função da contribuinte ter apurado base negativa de CSLL no ajuste anula.

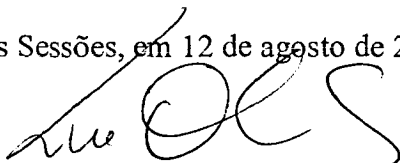
Sendo devia a multa isolada, cabe determinar a redução do percentual desta para 50% (cinquenta por cento), em função da alteração procedida pela Lei nº 11.488, de 2007, cuja aplicação retroativa é exigida pelo o disposto no art. 106 do CTN.

Por fim, cabe salientar que ao afastar a multa isolada simplesmente em função da inexistência de tributo devido no ajuste anual, o colegiado recorrido deixou de adentrar a discussão quanto à composição da base de cálculo da multa, consoante expressado ao final do voto do relator:

Posta a improcedência do lançamento da multa isolada sobre a falta de pagamento das antecipações das estimativas da CSLL, no mérito, deixo de adentrar a discussão e apreciação da composição da base de cálculo da multa, vez que a considero indevida pelo motivos acima expostos.

Voto, então, por DAR provimento PARCIAL ao recurso, para manter a exigência da multa isolada com uma redução do seu percentual para 50% (cinquenta por cento) e determinar que os autos retornem à Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, a fim de que procedam à apreciação dos argumentos da contribuinte quanto à composição da base de cálculo da referida multa, garantindo-lhe o duplo grau de julgamento.

Sala das Sessões, em 12 de agosto de 2.008.



LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA

Voto Vencedor

Redator designado: Conselheiro José Clóvis Alves.

Embora bem elaborado o voto do relator, no mérito a maioria da turma não o acompanhou, pois, tem outro entendimento sobre a matéria conforme abaixo.

Trata a lide da exigência de multa isolada pelo não recolhimento da CSLL sobre a base estimada em função da receita bruta nos meses de janeiro a dezembro de 2.000,



conforme descrição dos fatos contida nos autos de infrações fl. 10 e 11. Do lançamento consta o apoio legal para a exigência.

A Contribuinte tributada com base no lucro real optou pelo pagamento da CSLL em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a 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 acórdão recorrido deu provimento recurso afastando a penalidade visto que na apuração anual, quando o fato gerador restou apurada base negativa de CSLL.

Com trata se de exigência relativa a fatos geradores ocorridos a partir de 01 de janeiro de 1997, a legislação aplicada é a abaixo transcrita.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

CAPÍTULO I - IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA

Seção I - Apuração da Base de Cálculo

Período de Apuração Trimestral

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o 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, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

Pagamento por Estimativa

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a 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.

Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995

Art. 15 - A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a **aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente**, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.



Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

Art. 35 - A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de 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.

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

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 a ser compensado, **apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano-calendário ou na data da extinção.**

§ 1º - A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido com observância das disposições das leis comerciais.

§ 2º -

§ 3º - Para efeito de determinação do saldo do imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

a) dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 2º do art. 39;

b) dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

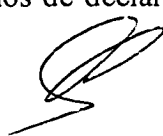
c) do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidentes sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

d) **do imposto de renda calculado na forma dos arts. 27 a 35 desta Lei, pago mensalmente.**

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996/

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, 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;



II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

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

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

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;

OBS: Redação vigente à época dos fatos geradores.

Diversas interpretações têm sido dadas aos recolhimentos mensais do IRPJ e CSLL 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 artigo 1 da Lei n. 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 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.



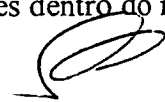
Ao optar, sabese de antemão, que deverá fazer os recolhimentos considerando como lucro os percentuais estabelecidos na legislação que variam de 1,5% para revenda de combustíveis a 32% para prestação de serviços, até o final do ano quando então deverá levantar o lucro real e comparar os valores recolhidos 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 caso em que 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 IPRJ 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 8.981. Tal suspensão depende de balanços ou balancetes mensais nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.981/95. Se ficar demonstrado que nos períodos anteriores ao considerado, já recolhera o imposto em valor superior ao devido conforme regras do lucro real.

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

O contribuinte age corretamente quando não recolhe o imposto ou o reduz em determinado período, considerando a base estimada, mas o faz 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, considerando nos períodos anteriores o tributo devido com base em lucro real apurado, poderá reduzir ou até deixar de recolher a exação enquanto houver saldo positivo de períodos anteriores, considerados os meses anteriores dentro do mesmo ano calendário.



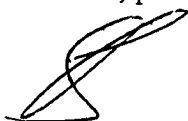
Tal exigência visa dar garantia ao sujeito ativo da relação tributária que a suspensão ou redução do tributo foi correta, visto que o contribuinte tem créditos de recolhimentos a maior de períodos anteriores, sem o cumprimento da obrigação acessória, levantamento do lucro real e balanços ou balancetes 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 anual, 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 de obrigação somente o seria após a ocorrência do fato gerador, daí o tratamento correto deve ser de antecipação do devido em 31.12. de cada ano.

A penalidade prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 visa dar efetividade à regra dos recolhimentos por estimativa, porém deve ser analisada e aplicada seguindo o princípio da razoabilidade.



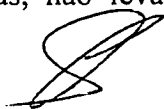
Analisando a regra sancionatória podemos dizer que conjugando o caput do art. 44 com o inciso IV de seu § 1º, podemos afirmar que a multa somente pode ser cobrada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, vale dizer que deve haver uma obrigatoriedade do recolhimento de tributo ou contribuição,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

No caso de recolhimento por estimativa previsto no artigo 2º da Lei 9.430/96, para suspender ou reduzir o valor dos pagamentos, 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 8.981, que na letra “b” de seu § 1º diz que os balanços ou balancetes somente produzirão efeito 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 esse haverá prevalência do balanço anual.

Do expostos podemos concluir que há aparente conflito entre parte da norma sancionatória, inciso IV do § 1º do artigo 44 da Lei 9.430/96, com o próprio caput do artigo já que o caput prevê multa para 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 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 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 lucro real e o contribuinte não recolher a exação, fica sujeito à multa isolada, **que se 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 dever 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 a previsão contida no artigo 112 do CTN.

Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966

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 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 das antecipações e após o levantamento do lucro real anual o valor do tributo sobre ele calculado. (Art. 44 Lei 9.430/96).



Patente as referidas 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 comprova 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 de oito por cento sobre a receita bruta auferida, ou os outros percentuais previstos na legislação para a atividade.
- b) Para fatos geradores ocorridos até dezembro de 2.006, 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 artigo 44 da Lei 9.430/96.
- c) Para fatos geradores ocorridos até dezembro de 2.006, 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 calculo nos termos do caput do art. 44 da Lei 9.430/96, pois as estimativas mostraram-se indevidas, 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, a base de calculo 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, a base de cálculo da multa deve ser igual ao valor do imposto anual.



CONCOMITÂNCIA DE APLICAÇÃO DAS MULTAS – ISOLADA E PROPORCIONAL:

- 1) Após o ano calendário a fiscalização detecta omissão de receita, deve-se exigir 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.
- 2) No balanço anual a empresa apura imposto em valor superior às estimativas recolhidas, porém calculou e recolheu as antecipações cumprindo corretamente a legislação, não há multa a ser cobrada pois cumpria 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 recolhe, levanta balanço anual que mostra ser devida aquela estimativa, aproveita o valor da estimativa não recolhida para redução do imposto anual, a multa a ser lançada será a isolada pelo não recolhimento da estimativa, e o imposto deverá ser exigido na totalidade, ou seja, sem a consideração da estimativa declarada mas não recolhida.

Essas foram as hipóteses que de antemão podemos prever, porém outra poderão 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 de 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. Será o valor desse crédito 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.

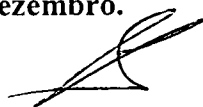


Exigir a multa a valor superior ao imposto apurado no ano, não só estaria ferindo a norma a que prevê a sanção pela utilização de valor maior que o tributo devido como base de cálculo, como o princípio da proporcionalidade, pois após o balanço o que mostrou ser devido a título de antecipação foi o valor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

A “sanção/coação está para a relação jurídica sancionadora, assim como a prestação está para a relação jurídica obrigacional.” (1).

Outro argumento relevante é a possibilidade de desproporção de aplicação de penalidade pelo não cumprimento da mesma regra de conduta. Ou seja, se dois contribuintes estão no sistema de estimativa um com faturamento elevado, logo sua estimativa será também elevada, outro com faturamento pequeno, por conseguinte, sua estimativa será pequena haverá uma grande diferença entre os recolhimentos a serem feitos a título de IRPJ e CSLL. Supondo que os dois contribuintes deixem de levantar balanços ou balancetes e também que não recolham as estimativas mas que ambos no balanço anual apurem prejuízo. Ora, após essa data, a infração cometida pelos dois é idêntica, ou seja falta de levantamento de balanços ou balancetes que demonstrassem prejuízo durante o ano. Contudo, a sanção será diferente pois, se admitirmos como base de cálculo da sanção, não valor do imposto anual mas as estimativas, teríamos dois contribuintes cometendo a mesma infração e sendo sancionados de forma diferente.

Mas não é só isso. Qualquer infração dever ter a possibilidade da denúncia espontânea, porém na hipótese examinada não seria isso possível pois, levantar balancetes a destempo não resolveria a questão. Por outro lado não teria o contribuinte como denunciar a infração com o recolhimento do tributo com base na estimativa, visto que esse tributo mostrou-se indevido na apuração que é realmente válida para o ano que é lucro ou prejuízo apurado em 31 de dezembro.



A MP 351 de 22.01.2007 deu nova redação ao artigo 44 da Lei 9.430/96,
verbis:

Art. 18. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão **aplicadas** as seguintes multas:

I - de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de tributo, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de cinquenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

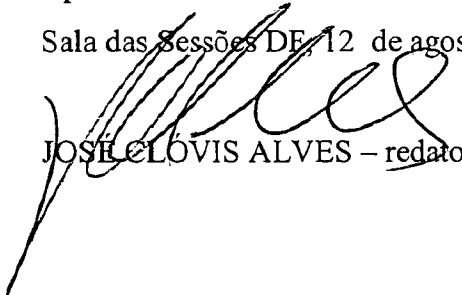
a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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

A separação das bases de cálculo feitas pela medida provisória é um atestado de imprestabilidade da utilização da mesma base para apenar o contribuinte.

Assim conheço o recurso como tempestivo e, no mérito, voto no sentido de NEGAR provimento.

Sala das Sessões DE, 12 de agosto de 2008.


JOSÉ CLÓVIS ALVES – redator designado.

