



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10380.008773/2003-11
Recurso n : 154.317 - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO
Matéria : IRPJ E OUTRO - EXS.: 1999 a 2003
Acórdão nº : 105-16.838
Sessão de : 22 DE JANEIRO DE 2008
Embargante : DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL/FORTALEZA/CE
Embargada : QUINTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : TELECEARÁ CELULAR S/A

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - RE-RATIFICAÇÃO DE ACÓRDÃO - PRESSUPOSTOS - As obscuridades, dúvidas, omissões, contradições e inexatidões materiais contidas no acórdão, podem ser saneadas através de Embargos de Declaração, conforme previsão no artigo 57 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes.

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 subseqüentes, dentro do período decadencial contado dos fatos geradores. Se aplicada depois do levantamento do balanço a base de cálculo da multa isolada é a diferença entre o lucro real anual apurado e a estimativa obrigatória recolhida (Ac. CSRF/01-04.930).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de embargos de declaração interposto pela DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL/FORTALEZA/CE

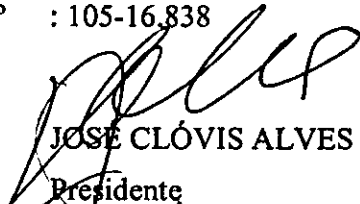
ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, ACOLHER os embargos para no mérito, por maioria de votos, re-ratificar o Acórdão nº 105-16.349 de 28/03/2007, para solucionar a contradição contida no voto, mantida a decisão, nos termos do relatório e voto que passam e integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães.




MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10380.008773/2003-11
Acórdão nº : 105-16.838


JOSÉ CLÓVIS ALVES
Presidente


IRINEU BIANCHI
Relator

Formalizado em: 18 ABR 2008

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10380.008773/2003-11
Acórdão nº : 105-16.838

Relatório

A DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL/FORTALEZA/CE) interpôs EMBARGOS DE DECLARAÇÃO, argüindo a existência de obscuridade, dúvida, contradição ou omissão na decisão prolatada através do acórdão nº 105-16.349, mais precisamente acerca do item 4 (quatro) do auto de infração, o qual diz respeito à exigência da multa isolada, calculada sobre estimativas pagas a menor pela contribuinte.

Esclarece que a referida multa foi aplicada sobre a diferença entre os valores das estimativas efetivamente devidas, apuradas pela fiscalização a partir dos registros contábeis, e os valores recolhidos pelo contribuinte a esse título, não existindo qualquer vinculação da referida infração com as demais infrações constantes da exigência inicial.

Por seu turno, através da decisão embargada, o Colegiado decidiu pelo afastamento da aplicação da multa isolada sob o argumento de que tal exigência se deu de forma concomitante com a multa de ofício pelo não pagamento dos valores declarados nas DCTF's.

Disse também que além de se tratar de infrações distintas, também se referem a períodos-base distintos, circunstâncias estas que geram dúvidas sobre a execução do julgado.

Argumentou, finalmente, no sentido de que as mesmas dúvidas persistem quanto à execução da CSLL.

À vista disto, pediu esclarecimentos acerca dos valores exonerados da tributação, a fim de afastar dúvidas na confecção da minuta de cálculo necessária à cobrança do IRPJ e da CSLL remanescentes.

Prestadas as informações consoante determina o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, os embargos foram acolhidos para submeter a matéria ao Colegiado.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10380.008773/2003-11
Acórdão nº : 105-16.838

Voto

Conselheiro IRINEU BIANCHI, Relator

Compulsando as diversas peças processuais constata-se que o acórdão embargado contém a contradição apontada nos Embargos.

Com efeito, através do item 4 (quatro) do auto de infração, foi constituído crédito tributário relativo à multa isolada, mediante a seguinte descrição (fls. 10/11):

004 – MULTAS ISOLADAS

DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO – IRPJ ESTIMATIVA (VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS)

A empresa apresentou para os anos-calendário de 1998 a 2002, suas declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ com a apuração anual do imposto de renda, informando que a forma de determinação das respectivas bases de cálculo para o recolhimento mensal do imposto de renda seria com base na receita bruta e acréscimos no período compreendido entre 01/01/1998 a 31/03/1999, e com base em balanço/balancete de redução ou suspensão no período de 01/04/1999 a 31/12/2002, conforme cópias das suas DIPJ, anexas.

Tendo em vista que o contribuinte recolheu/declarou a menor, a estimativa mensal do Imposto de Renda - IRPJ, conforme demonstrativos elaborados por esta fiscalização, com base em elementos fornecidos pelo contribuinte, como o Livro Razão e a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, cópias em anexos, estamos procedendo ao lançamento da multa isolada, pela insuficiência de tais recolhimentos.

Por seu turno, o voto condutor do acórdão embargado, na parte que trata da multa isolada acha-se assim fundamentado:

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativa não pode prosperar já que sobre o não pagamento dos valores declarados nas DCTF's foi calculado o tributo devido, com a respectiva multa de lançamento de ofício de 75% e, portanto, sobre a mesma infração, não poderiam incidir duas penalidades.

Outrossim, a jurisprudência administrativa tem sido direcionada no sentido de que a multa isolada não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício e nem pode ser exigida após o encerramento do respectivo ano-calendário.

Aos argumentos supra, o voto citou decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, afastando a exigência concomitante das multas de ofício e isolada.

Confrontadas as premissas do lançamento com as razões de decidir, verifica-se que efetivamente há conflito insuperável entre ambas, devendo o mesmo ser dirimido pela via dos embargos, com o reexame do recurso, unicamente quanto ao item 4 (quatro) do auto de infração.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10380.008773/2003-11
Acórdão nº : 105-16.838

A exigência inicial refere-se aos anos-calendário 1998 a 2002, sendo que a decisão recorrida afastou a imputação relativa ao primeiro período, reduzindo-a quanto segundo e terceiro períodos.

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

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

O dispositivo legal referido no auto de infração, art. 44, inciso I e § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, tem a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I – de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte:

(...)

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

(...)

IV – isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10380.008773/2003-11
Acórdão nº : 105-16.838

§ 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10380.008773/2003-11
Acórdão nº : 105-16.838

valores recolhidos tendo como base o lucro estimado mensalmente com o valor devido com base no lucro real anual. Do cálculo pode resultar em imposto recolhido a menor, caso em que recolherá a diferença ou imposto pago a maior, quando então poderá compensar com os valores de tributos devidos apurados a partir de tal constatação.

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

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

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

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

Isso indica que embora tenha feito a opção pela estimativa levantou balanço ou balancetes 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).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10380.008773/2003-11
Acórdão nº : 105-16.838

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.

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

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10380.008773/2003-11
Acórdão nº : 105-16.838

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 a previsão 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 aplicado 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).

Patentes 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10380.008773/2003-11
Acórdão nº : 105-16.838

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 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. 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10380.008773/2003-11
Acórdão nº : 105-16.838

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 recorrente, nos exercícios de 1999 a 2002, optou pelo lucro real anual, com o recolhimento obrigatório de estimativas mensais, nos termos do artigo 2º, da Lei nº 9.430/96.

A recorrente tomou ciência do auto de infração na data de 11 de setembro de 2003, 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.

Em todos os exercícios a recorrente apresentou DIPJ acusando IRPJ a pagar negativo e CSLL, também com bases negativas, consoante o quadro abaixo:

<u>AC</u>	<u>IRPJ</u>	<u>Fls.</u>	<u>CSLL</u>	<u>Fls.</u>
1999	-284.380,47	294	-1.257.161,75	300
2000	-1.759.179,30	315	-592.026,91	320



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10380.008773/2003-11
Acórdão nº : 105-16.838

2001	-521.313,68	327	-100.877,70	332
2002	-16.259.131,90	340	-287.993,00	345

Assim, de acordo com o entendimento anteriormente assentado, a majoração das bases de cálculo para efeito de determinação das estimativas mensais, em momento posterior ao ajuste anual via DIPJ, não produz efeitos práticos.

ISTO POSTO, conheço dos Embargos Declaratórios e voto no sentido e DAR-LHE PROVIMENTO para RE-RATIFICAR o acórdão nº 105-16.349, de 28 de março de 2007 para: a) NEGAR PROVIMENTO ao recurso *ex officio*; b) DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para b1) afastar a glosa no valor de R\$ 463.803,64 e b2) afastar a exigência relativa à multa isolada (item 4 do auto de infração).

Sala das Sessões, em 22 de janeiro de 2008.


IRINEU BIANCHI