



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10410.004654/2002-12
Recurso nº : 147952
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1997 a 2001
Recorrente : S.A. LEÃO IRMÃOS AÇÚCAR E ÁLCOOL
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ RECIFE/PE
Sessão de : 24 DE JANEIRO DE 2007
Acórdão nº : 107-08869

IRPJ/CSLL – PROVISÕES TEMPORARIAMENTE INDEDUTÍVEIS
– GLOSA – POSTERGAÇÃO – CARACTERIZAÇÃO –
INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO – Provado nos autos do
processo que o contribuinte, em períodos base posteriores, apurou
lucros tributáveis, caracterizando a denominada postergação, o
lançamento de tributo somente pode ser realizar pelo valor líquido,
apurado segundo as diretrizes do PN 2/96.

IRPJ – MULTA ISOLADA - ESTIMATIVAS – ANOS
CALENDÁRIOS JÁ ENCERRADOS – LIMITE - Após o
encerramento do ano calendário, a base de cálculo para efeitos de
aplicação da multa isolada tem como limite os saldos de tributos a
pagar na declaração de ajuste, não sendo cabível, a sua
imposição, conseqüentemente, na inexistência de bases.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de Recurso
interposto por S.A. LEÃO IRMÃOS AÇÚCAR E ÁLCOOL.

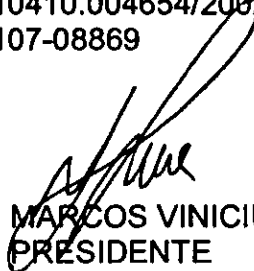
ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro
Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso
para excluir a exigência relativa a glosa de despesas para constituição de
provisão. Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso para REDUZIR a
multa isolada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente
julgado.

Y



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10410.004654/2002-12
Acórdão nº : 107-08869


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE


NATANAEL MARTINS
RELATOR

FORMALIZADO EM: 06 MAR 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIZ MARTINS VALERO, ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, HUGO CORREIA SOTERO os Suplentes convocados FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ e SELMA FONTES CIMINELLI. Ausente a Conselheira RENATA SUCUPIRA DUARTE e, justificadamente, o Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10410.004654/2002-12

Acórdão nº : 107-08869

Recurso nº : 147952

Recorrente : S.A. LEÃO IRMÃOS AÇÚCAR E ÁLCOOL

Relatório

Contra a empresa supra qualificada foram lavrados autos de infração de IRPJ e de CSLL (esta apenas quanto ao item 1) em razão dos seguintes fatos e enquadramento legal:

1. Provisões não autorizadas:

Decorrente da constatação de que sob a rubrica contábil Acordos Trabalhistas, dentro da conta Encargos Sociais, foi encontrada a dedução de provisão denominada "Provisão Processos Trabalhistas em Execução", indedutível em face do art. 195, I, 197 § único, 242 e 276 do RIR/94, art. 13, I, da Lei 9.249/95, alterada pelo art. 14 da Lei 9.430/96 e art. 229, I, 251, § único, 299 e 335 do RIR/99.

2. Multa Isolada:

Decorrente da falta de pagamento de IRPJ incidente sobre base de cálculo estimada em função da recita bruta e acréscimos, em razão de os balancetes mensais de suspensão ou de redução não terem sido escriturados no Livro Diário ou no LALUR, como determina a IN SRF 93/97, imposta em razão do art. 2º, 43, 44, § 1º, inciso IV da Lei 9.430/96 e art. 222, 843 e 957, § único e inciso IV, do RIR/99.

Em sua impugnação de fls. a contribuinte se insurge contra os lançamentos, alegando, em síntese:

- Que, quanto ao item provisão não autorizada, a referida rubrica contábil representa valores devidos em face de processos trabalhistas em fase de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10410.004654/2002-12

Acórdão nº : 107-08869

execução, cujos pagamentos estão sendo paulatinamente feitos, configurando-se, pois, despesas efetivas;

- Que, ainda quanto ao item provisão não autorizada, alega também que não teria incorrido em nenhum equívoco, porquanto, em todos os anos, era constituída provisão e, no final do período, efetuava-se o respectivo estorno da parcela que não tinha sido utilizada; toda documentação comprobatória dos fatos fora apresentada à autoridade fiscal, que preferiu desprezar os argumentos do profissional designado para esclarecê-los;
- Que, quanto ao item multa isolada, sua imposição seria inconstitucional já que os recolhimentos exigidos sob a forma de estimativas representariam autêntico empréstimo compulsório, repudiado pelo ordenamento;
- Que deve ser ressaltado que goza da isenção do IRPJ e, assim, os valores supostamente devidos seriam absorvidos pela isenção;
- Que, quanto ao ano calendário de 1997, foi apurado prejuízo fiscal, nada sendo devido a título de imposto, não tendo cabimento, pois, a imposição da multa isolada;
- Que, relativamente ao ano calendário de 1999, transcreveu os resultados dos balancetes de suspensão do IRPJ no LALUR e que as cópias fornecidas à autoridade fiscal demonstram que em todos os meses teria sido verificado prejuízo, sendo este também o resultado final do período;
- Que, no tocante aos anos calendário de 2000 e 2001, somente obteve um pequeno resultado positivo no final do período, tendo apurado prejuízo fiscal nos meses restantes;
- Que, para provar esse fato, faz a juntada de todos os balancetes sintéticos acompanhados de resumos sintéticos dos resultados de todos os meses; e
- Que, se supostamente tivesse havido alguma infração, esta teria sido, exclusivamente, pelo descumprimento de uma obrigação acessória, qual



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10410.004654/2002-12

Acórdão nº : 107-08869

seja, pela falta de transcrição dos balancetes de suspensão no Livro Diário ou no LALUR, o que somente poderia dar ensejo à aplicação de multa regulamentar, jamais da multa isolada de 75% sobre valor de IRPJ inexistente.

Apreciando o feito, a Colenda 3ª Turma da DRJ em Recife, nos termos do Acórdão DRJ/REC nº 9.575/2004, por unanimidade de votos, negou provimento à impugnação.

Do v. voto condutor, por pertinente, destaca-se:

- Que, nos termos da legislação do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, a título de provisões, somente são dedutíveis aquelas expressamente autorizadas pelo legislador;
- Que, conforme informado pelo próprio interessado às fls. 403, “os valores considerados como provisões no resultado do período referem-se a dispêndios de processos trabalhistas que se encontram em fase de execução, nos quais a contribuinte não logrou êxito. Portanto, são valores devidos cujo pagamento está sendo paulatinamente efetivado, pois o processo judicial está em fase conclusiva...cujo desembolso total está ocorrendo ao longo do tempo e somente terminará quando findar o processo de execução”;
- Que tais circunstâncias indicam que havia apenas uma expectativa de despesa futura, decorrente da condenação judicial e não uma despesa efetivamente incorrida, não obstante, verifica-se que as referidas provisões geraram despesas que reduziram o resultado tributável de cada período de apuração, uma vez que não foram adicionadas ao lucro líquido para efeitos de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10410.004654/2002-12

Acórdão nº : 107-08869

- As provisões dedutíveis para fins do IRPJ e da CSLL são aquelas expressamente autorizadas pela legislação tributária, que representam expectativas de perdas de ativos ou estimativas de valores a desembolsar originados de fatos contábeis já ocorridos, ou seja, despesas ou perdas economicamente incorridas;
- Que, portanto, não há controvérsia em relação aos seguintes fatos: a) que a provisão para processos trabalhistas em execução é indedutível e b) que não houve adição da mesma no LALUR na parte A por ocasião da sua constituição contábil, restando comprovada infração à legislação tributária.
- Que caberia à interessada a prova que alega a seu favor no sentido de que teria efetuado, ao final de período de apuração, reversão contábil da provisão indedutível, não valendo como tal os documentos de fls. 453 a 459, os quais se revestem de características de documentos internos da empresa, desprovidos de força probante para o deslinde da questão, eis que estes, ordenando lançamentos contábeis, teriam de ser lastreados em documentos emitidos por terceiros, como também deveriam ser demonstrados seus reflexos na contabilidade da empresa;
- Que não demais afirmar que a empresa teve oportunidade de apresentar provas durante a ação fiscal, por ocasião da intimação de fls. 44, quando lhe foi solicitada toda documentação comprobatória dos lançamentos efetuados na rubrica Acordos Trabalhistas, dentro da conta encargos sociais, entregando cópia do razão e, em resposta às fls. 45, informou que "toda documentação relativa aos Acordos Trabalhistas do período fiscalizado, foi apresentada de acordo com cada lançamento no nosso Livro Diário e que continua a disposição dessa fiscalização";
- Que, portanto, a empresa nada apresentou especificamente em relação aos referidos acordos trabalhistas como também não apresentou na peça iimpugnatória trazendo apenas documentos internos de sua contabilidade



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10410.004654/2002-12

Acórdão nº : 107-08869

que não se revestem de autonomia suficiente para elidir a infração que lhe foi imputada;

- Que, ainda quanto à provisão, não procede o argumento de que quando da reversão ao final de cada período do montante não utilizado o efeito indevido teria sido anulado tendo em vista que a provisão afeta o resultado no instante de sua constituição, ou seja, quando contabilizada a respectiva despesa, sendo este o momento correto para se aferir a sua dedutibilidade;
- Que quanto a aplicação da multa isolada, esta foi determinada em face da legislação de regência haja vista o fato de que a empresa, tendo optado pelo lucro real anual, não fez recolhimentos mensais de IRPJ e de CSLL, sem demonstrar em balanços ou balancetes que, de fato, os tributos não seriam devidos;
- Que, no caso em questão a própria defesa afirma não ter havido a transcrição no livro diário ou no LALUR dos balanços ou balancetes, implicando, a teor do disposto no art. 15, § 3º, da IN 93/97, a sua desconconsideração, sendo cabível, assim, a imposição da penalidade;
- Que, quanto as alegações de inconstitucionalidade da legislação de regência, estas não podem ser apreciadas nesta seara;
- Que, quanto à perícia solicitada, sem embargo da falta de existência dos quesitos que a justificaram, tal como exigido pelo PAF, no presente caso, esta se mostra desnecessária para o desfecho da lide, haja vista não existirem dúvidas a serem resolvidas;
- Que, por fim, quanto à isenção alegada pela defesa, esta não tem efeitos sobre matéria apurada em procedimento fiscal, como esclarecem os Pareceres Normativos 13/80 e 11/81.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10410.004654/2002-12

Acórdão nº : 107-08869

A empresa, não se conformando com os termos da r. decisão, aos 06 de dezembro de 2004, em recurso de fls. 1360/1372 contra ela se insurgiu, destacando-se de seu recurso:

- Que, diversamente do que entendera a I. Relatora, os valores provisionados não seriam representativos de expectativa de despesas futuras, mas, sim de valores já efetivamente devidos, pagos ano após ano;
- Que, a fim de comprovar o alegado, além dos documentos já constantes dos autos, indevidamente desconsiderados pela autoridade julgadora, a Recorrente faz juntada de TODOS os comprovantes de pagamentos e títulos judiciais (sentenças trabalhistas) os quais lastreiam os lançamentos contábeis efetuados no ano de 1998 (provisão de 1997) e no ano de 1999 (provisão de 1998);
- Que a fiscalização desprezou as reversões efetuadas pela empresa, no ano subsequente à provisão contabilizada, computando no auto de infração, ano a ano, o seu montante integral o que se mostra absolutamente indevido, como provam o livro razão e diário ora acostados aos autos do processo;
- Que, ainda que as provisões realizadas fossem consideradas indedutíveis, é de se verificar que nos anos de 1999 e 2000 estas foram lançadas diretamente no PL, na conta de resultado de exercícios findos (anteriores), significando dizer que não foram lançados no resultado do exercício, ou seja, não foram deduzidos da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, como comprovam os livros diário e razão, ora acostados aos autos do processo;
- Que, quanto a aplicação da multa isolada, ao contrario do dito na r. decisão recorrida, esta não pode prosperar, visto que não teria havido subsunção do fato à norma, já que seus balanços/balancetes anexados aos autos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10410.004654/2002-12
Acórdão nº : 107-08869

mostram que teria apurado prejuízo e mais, as DIPJ's dos anos-calendário de 1998 e 1999 demonstram que amargou prejuízos;

- Que a jurisprudência da E. CSRF vem entendendo não ser cabível a imposição de multa isolada após o encerramento do ano calendário em caso de apuração de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL;
- Que, por fim, após o encerramento do ano calendário, com ou sem prejuízo fiscal, aponta a jurisprudência das Câmaras baixas do E. Conselho de Contribuintes sem impossível a aplicação de penalidades.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10410.004654/2002-12
Acórdão nº : 107-08869

VOTO

Conselheiro NATANAEL MARTINS, Relator

O recurso é tempestivo e assente em lei. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Como visto do relatório, duas são as matérias objeto deste recurso, quais sejam: (i) glosa da dedutibilidade de custos/despesas, sob a acusação de se tratar de provisões não autorizadas e (ii) aplicação de multa isolada em face da acusação de infringência do regime de estimativas.

Do Item 001 – Provisões Não Autorizadas

Pois bem, quanto à matéria provisões não autorizadas, não obstante a sua análise possa comportar variadas considerações, sobretudo em face das alegações e provas produzidas pela recorrente, não entrarei no mérito das questões ventiladas, isso em razão de uma questão precedente que a seguir enfrentarei, mostrando que os lançamentos de IRPJ e de CSLL não podem prevalecer, eis que lavrados em desacordo com as normas de regência.

Com efeito, prescreve o art. 273 do RIR/99, cujo fundamento de validade é o art. 6º §§ 5º e 6º, que a inexatidão quanto ao período de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução (...), somente constitui fundamento para lançamento de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10410.004654/2002-12

Acórdão nº : 107-08869

- Postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao que seria devido, ou
- Redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

Entretanto, nos termos do § 1º do citado art. 273, *"O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito (...)".*

Vale dizer, provado que em período base posterior o contribuinte pagou imposto, cujo valor seria menor caso não tivesse havido lançamento de receita custo ou dedução, em período diverso do que aquele admitido pela legislação tributária, o lançamento do tributo somente pode se realizar pelo valor líquido, na medida em que em período diverso o tributo terminou sendo pago. É a figura da denominada postergação de imposto.

A Receita Federal, tendo em vista a especificidade da questão, no Parecer Normativo 2/96, de forma clara e didática, orientou a forma de apuração e de lançamento do tributo que, naturalmente, em casos da espécie, caracterizada a figura da postergação, jamais pode levar à cobrança da totalidade do imposto decorrente da inobservância do regime de escrituração, senão o valor líquido do efeito que a diferença temporal acarretou em detrimento do erário.

Ora, considerando que a matéria em questão, a toda evidência, se ajusta a esses conceitos, visto que ainda que de provisão se trate a despesa, quando efetivada, tem nítido caráter operacional, logo dedutível na apuração do lucro real, considerando, ainda, que em períodos posteriores a recorrente



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10410.004654/2002-12

Acórdão nº : 107-08869

apresentou resultados tributáveis - caracterizando, portanto, o efeito de denominada postergação -, o lançamento em questão, nos termos em que efetivado, afrontou as diretrizes da Lei, descritas no referido PN, pelo que este, nesse particular, não merece subsistir. Por decorrência, igual decisão se deve aplicar ao decorrente lançamento de CSLL.

Do Item 002 – Multas Isoladas

Quanto à aplicação da multa isolada em face da acusação de infringência ao regime de estimativas, conquanto a sua imposição em tese seja possível já que se trata de norma que visa a punição daqueles que ofendem o regime de estimativas que facultativamente aderiram, não sendo cabível, pois, a alegação de inconstitucionalidade, a verdade é que a sua aplicação deve ser verificada caso a caso, como mostra a jurisprudência deste Colegiado.

Com efeito, para o deslinde da questão, tomo a liberdade de transcrever, na parte que interessa a ementa do Acórdão nº: 107-08.110 de que fui relator:

“IRPJ/CSLL – MULTA ISOLADA - ESTIMATIVAS – ANOS CALENDÁRIOS JÁ ENCERRADOS – LIMITE - Após o encerramento do ano calendário, a base de cálculo para efeitos de aplicação da multa isolada tem como limite os saldos de tributos a pagar na declaração de ajuste, não sendo cabível, a sua imposição, consequentemente, na inexistência de bases.

IRPJ/CSLL – MULTA ISOLADA - ESTIMATIVAS – ANO CALENDÁRIO EM CURSO – LIMITE – No decorrer do próprio ano calendário da fiscalização, é cabível a aplicação da multa isolada de 75% sobre as estimativas (ou diferenças de estimativas) não recolhidas, independentemente de na posterior declaração de ajuste ter sido apurado prejuízo.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10410.004654/2002-12
Acórdão nº : 107-08869

Do voto, por pertinente, extraio os seguintes excertos:

"(...) a propósito da matéria inúmeros julgamentos e tomadas de posições realmente se verificaram em diversas Câmaras deste Conselho, alguns inclusive negando a aplicabilidade da multa isolada após o encerramento do respectivo ano-calendário.

Neste Colegiado o debate foi intenso, sendo certo que das discussões um fato indiscutível se extraiu, vale dizer, o de que a aplicação da multa isolada tinha como razão de ser o descumprimento da conduta que a lei impõe ao contribuinte que opta pela apuração anual do IRPJ e da CSLL, razão pela qual esta não poderia, pura e simplesmente, ser afastada.

Pois bem, convictos que estávamos quanto à necessidade de aplicação da multa isolada quando a conduta imposta pela lei ao contribuinte fosse violada, a questão que se punha era, pois, quanto a base de cálculo sobre a qual deveria incidir e quanto à possibilidade, ou não, de sua cumulação com outras penalidades.

A alegação do recorrente quanto à necessidade de interpretação da norma punitiva conforme a Constituição, embora sensível em face da magnitude da multa, lamentavelmente não tem cabimento em sede de processo administrativo porquanto o julgador administrativo, diversamente do julgador do Poder Judiciário, não tem a prerrogativa de poder dosar a penalidade, mas, tão somente, o de aplicá-la nos termos da lei.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10410.004654/2002-12

Acórdão nº : 107-08869

Não obstante, em recentes julgamentos, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, tendo como relator o E. Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, nos Acórdãos CSRF/01-05181 e CSRF/01-05201, cujas ementas a seguir transcrevo, a meu ver assentou as balizas para a adequada interpretação da lei que versa sobre a tormentosa multa isolada de 75%, aplicável sobre estimativas não recolhidas:

“ Acórdão : CSRF/01-05181 -

CSLL – MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - O artigo 44 da Lei nº 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

Recurso provido parcialmente”

“Acórdão : CSRF/01.05201-

IRPJ – MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - PREJUÍZO FISCAL - O artigo 44 da Lei nº 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 pelo não-recolhimento de estimativa quando a empresa apura prejuízo em sua escrita fiscal ao final do exercício.

Recurso provido”

Assim, para orientar o meu voto, tomo a liberdade de transcrever o voto proferido pelo E. Conselheiro Marcos Vinicius, no Acórdão CSRF 01/05181:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10410.004654/2002-12

Acórdão nº : 107-08869

"O art. 44 da Lei nº 9.430/96 que autoriza a aplicação da multa isolada tem o seguinte teor:

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;

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

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

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 base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.**

Art. 2º (Lei nº 9.430/96) – 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 estimado, 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.

As remissões relevantes são as seguintes:

Art. 35 (Lei nº 8.981/95) – 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 excede o valor do imposto, calculado com base no lucro real do período em curso. (...)

§2º - Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de base de cálculo negativas fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10410.004654/2002-12

Acórdão nº : 107-08869

Após a edição desse dispositivo legal, inúmeros debates instalaram-se no âmbito desse Conselho de Contribuintes, sobretudo acerca da aplicação cumulativa das sanções neles previstas. Na verdade, a leitura isolada dos enunciados do artigo 44 da Lei nº 9.430 tem levado alguns dos meus pares a sustentar a aplicação da multa isolada em todos os casos em que não houver recolhimento da estimativa. Sustentam que a sanção foi concebida justamente para assegurar efetividade ao regime da estimativa e preservar o interesse público.

Ressalto, inicialmente, que a divergência não se situa na necessidade de dar efetividade ao regime de estimativa, porquanto o intérprete deve atribuir a lei o sentido que lhe permita a realização de suas finalidades. Mas, a pretexto de concretizá-lo, não se pode menosprezar o sentido mínimo do texto legal. Por força da segurança jurídica, a interpretação de normas que imponham penalidades deve ser atenta ao que dispõe os textos normativos e esses oferecem limites à construção de sentidos.

Na verdade, Kelsen já dizia que toda norma legal deriva de uma vontade pré-jurídica (um querer), mas a dificuldade do intérprete repousa na identificação de o que se reputará como sendo essa vontade. No dizer de Marçal Justen Filho, não há qualquer caráter predeterminado apto a qualificar o interesse como público. Sustenta que "o processo de democratização conduz à necessidade de verificar, em cada oportunidade, como se configura o interesse público, Sempre e em todos os casos, tal se dá por meio da intangibilidade dos valores relacionados aos direitos fundamentais".¹

Nessa trilha de raciocínio, iniciaremos pelo exame das formulações literais, isolando os enunciados prescritivos e sua estrutura lógica, para depois alcançar as significações normativas e, como produto final, a regra jurídica. Norma não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática dos textos².

Nesse sentido, o artigo 44 da Lei nº 9.430/96 prescreve, de forma sintética, o seguinte:

HIPÓTESE

Dado que houve falta de pagamento ou recolhimento, recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa →

CONSEQUÊNCIA

Pagar multa de 75% ou 150%³ calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição (art. 44, *caput*, inciso I e II) ;

¹ MARÇAL, Justen Filho. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2005, p.43/44.

²² Ricardo Guastini citado por Humberto Ávila em *Teoria dos Princípios*, São Paulo: Malheiros, 2005, p.22.

³ A hipótese de majoração da multa de ofício para 150% está prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 caso identificado verdadeiro intuito de fraude.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10410.004654/2002-12

Acórdão nº : 107-08869

moratória

Dado que houve falta de pagamento ou recolhimento, recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória → Pagar multa de 75% ou 150%⁴ calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição (art. 44, *caput*, inciso I e II) ;

Dado que houve falta de pagamento ou recolhimento, recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória → Pagar multa de 75% ou 150%⁵ calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição (art. 44, *caput*, inciso I e II) ;

Dado que pessoa jurídica está sujeita ao pagamento do IR de forma estimada, ainda que tenha apurado base de cálculo negativa no ano correspondente. → Pagar multa isolada de 75% calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição (*caput*, art. 44, §1º, IV);

Dado que a pessoa jurídica prova, por meio de balanço ou balancetes mensais, que o valor acumulado excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período. → Dispensar recolhimento por estimativa (art. 44, §1º, IV c/c art. 35, §2º, da Lei 8981/95).

Essas proposições extraídas do texto legal devem guardar coerência interna, por isso a construção lógica da regra jurídica não pode levar ao cumprimento de um enunciado prescritivo e ao necessário descumprimento de outro do mesmo dispositivo legal. O intérprete deve buscar o sentido do conjunto que afaste contradições, afinal,

⁴ A hipótese de majoração da multa de ofício para 150% está prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 caso identificado verdadeiro intuito de fraude.

⁵ A hipótese de majoração da multa de ofício para 150% está prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 caso identificado verdadeiro intuito de fraude.

Y



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10410.004654/2002-12

Acórdão nº : 107-08869

dentre a moldura de significações possíveis de um texto de direito positivo a escolha do intérprete de ser feita em consonância com todo ordenamento jurídico.

Nesse sentido, vale lembrar que o rigor é maior em se tratando de normas sancionatórias, não se devendo estender a punição além das hipóteses figuradas no texto. 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. Para que seja tida como infração, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata. A insegurança, sobretudo no campo de aplicação de penalidades, é absolutamente incompatível com a essência dos princípios que estruturam os sistemas jurídicos no contexto dos regimes democráticos.

Reportando-me a doutrina de Paulo de Barros Carvalho, a base de cálculo da regra sancionatória, a semelhança da regra de incidência tributária, apresenta três funções: (i) compor a específica determinação da multa; (ii) medir a dimensão econômica do ato delituoso, e (iii) confirmar, infirmar ou afirmar o critério material da infração. A primeira função permite apurar o montante da sanção. Na segunda, o valor adotado como base de cálculo busca aferir o quanto o sujeito ativo foi prejudicado (função reparadora) e para garantir eficácia a norma (função desestimuladora da conduta ilícita).

Por fim, a última função da base de cálculo atende a exigência de proporcionalidade entre o delito e a sanção. Se a conduta visa coibir falta de pagamento de tributo, a base de cálculo apropriada é o montante não pago. Se, por outro lado, a conduta ilícita refere-se ao descumprimento de um dever instrumental não relacionado à falta de recolhimento de tributo, não seria razoável adotar essa grandeza como base de cálculo. Nessa mesma linha, a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas regras sancionadoras faz pressupor a identidade ou, pelo menos, a proximidade da materialidade dessas condutas ilícitas. Ou seja, sanções que têm a mesma base de cálculo devem, em princípio, corresponder a idêntica conduta ilícita.

Fixadas essas premissas, passo ao exame dos enunciados acima transcritos.

Primeiro, o exame do texto evidencia que o artigo 44 da Lei nº 9.430/96 determina que a multa seja calculada **sobre a totalidade ou diferença de tributo**. Por inferência lógica, tem que se entender que os incisos I e II também se referem à falta de pagamento de tributo.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10410.004654/2002-12

Acórdão nº : 107-08869

cada mês sob bases estimadas e realizadas outras deduções desautorizadas no cálculo estimado.

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 da pessoa jurídica.

Marco Aurélio Greco, na mesma direção, sustenta que *"mensalmente, o que se dá é apenas o pagamento por imposto determinado sobre base de cálculo estimada (art. 2º, caput), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (art. 3º do art. 2º). Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo ao período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação provisória de um recolhimento, em contemplação de um fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação – e que dele não pode se distanciar – que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.991/95)."*⁶

Tanto é assim, que o art. 15 da Instrução Normativa SRF nº 93/97, ao interpretar o art. 2º da Lei nº 9.430/96, que trata do regime da estimativa, prescreve a impossibilidade de as autoridades fiscais exigir de ofício a estimativa não paga no vencimento, a saber:

"Art.15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos."

A lógica do pagamento de estimativas é, portanto, de antecipar, para os meses do ano-calendário respectivo, o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria só devido ao final do exercício (em 31.12). Sob o sistema de estimativa mensal, permite-se a redução dos pagamentos mensais caso o resultado tributável seja reduzido ou aumentado ao longo do ano-calendário, desde que evidenciado por balancetes de suspensão (art. 29 da Lei nº 8.981/94). Assim, via de regra, o tributo – sob a forma estimada – não será devido antecipadamente em caso de inexistência de lucro tributável.

Tal inferência se alinha coerentemente com o princípio de bases correntes, pois se a empresa nada deve ao longo do ano, nada deverá ao seu final. Se houvesse algum recolhimento prévio que não tem correspondência com o tributo devido ao final do período, tal fato implicaria apenas em restituição ou compensação tributária.

⁶ Marco Aurélio Geco. *Multa Agravada em Duplicidade*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário nº 76, p. 159



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10410.004654/2002-12

Acórdão nº : 107-08869

Por outro lado, no encerramento do exercício, caso constatada a insuficiência de pagamento do tributo apurado pelo lucro real as empresas terão de complementar a estimativa que fora recolhida ao longo do mesmo período.

Assim, o tributo correspondente 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 valor pago de estimativa ao final do exercício**. Eventuais diferenças, a maior ou a menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução de tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

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 n.º 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10410.004654/2002-12

Acórdão nº : 107-08869

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 dos 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10410.004654/2002-12

Acórdão nº : 107-08869

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 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 de 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."

Nesse contexto, ano calendário de 1997 não é cabível a imposição da multa isolada, porquanto consta, às fls. 45, a Ficha 7 da DIPJ, demonstrando a inexistência de tributo a pagar.

No ano calendário de 1999, pela análise da DIPJ constante às fls. 197/248, mais precisamente pela análise da Ficha 10A (fls.204), verifica-se que a recorrente, no encerramento do ano calendário em questão, apurou prejuízo fiscal, sem embargo do fato, ainda, que a Ficha 12 aponta a existência de balanços/balancetes, porquanto nela se discrimina, mês a mês, resultados negativos, demonstrando, pois, a inexistência de tributo a pagar e, portanto, a impossibilidade de aplicação da multa isolada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10410.004654/2002-12
Acórdão nº : 107-08869

Quanto ao ano-calendário de 2000, a análise da DIPJ de fls. 251/252, aponta a existência, ao final do exercício, de tributo a recolher (Ficha 17, fls. 268), no montante de R\$ 417.547,44, sendo certo que, diversamente do que se verificou no ano calendário anterior, não há evidências na DIPJ da existência de balanços/balancetes que justificariam o não recolhimento de estimativas. Pelo contrário, na DIPJ há apenas o registro na Ficha 16, mês a mês, da receita bruta auferida.

Mas, na esteira da jurisprudência deste Colegiado, considerando que o IRPJ devido no ajuste é equivalente a R\$ 417.547,44, a multa devida a título de estimativa, resultante da aplicação do percentual de 50% sobre a contribuição apurada, deve ser reduzida para R\$ 208.773,72.

Registre-se que o percentual de 50% a título de multa isolada, em detrimento da multa de 75% exigida no lançamento, decorre do quanto disposto no art. 14 da recente MP 351/2007 - que deu nova redação ao art. 44, II, da Lei 9.430/96, reduzindo a penalidade -, e foi aplicado em face do art. 112, IV do CTN, cuja redação segue abaixo:

"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:

(...)

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação."

Por fim, quanto ao ano calendário de 2001, a análise da DIPJ de fls. 299/349, também aponta a existência, a final do exercício, de tributo a recolher (Ficha 12A, fls. 312) no montante de R\$ 191.506,58, sendo certo que, também



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10410.004654/2002-12

Acórdão nº : 107-08869

aqui, não há evidências na DIPJ da existência de balanços/balancetes que justificariam o não recolhimento de estimativas. Pelo contrário, na DIPJ, na Ficha 11, mês a mês, os resultados estão zerados.

Assim, na esteira da jurisprudência deste Colegiado, considerando que o IRPJ devido no ajuste do ano calendário de 2001 é equivalente a R\$ 191.506,58, a multa devida a título de estimativa, resultante da aplicação do percentual de 50% sobre a contribuição apurada, deve ser reduzida para R\$ 95.753,29.

Diga-se, por derradeiro, que a não aceitação dos sintéticos balanços/balancetes nos anos calendários de 2000 e 2001, anexados aos autos do processo somente com a impugnação, no caso concreto, não se verificou, apenas, porque que estes não teriam sido transcritos no livro Diário ou no LALUR, mas, sim, pela circunstância de que estes não tiveram a sua existência comprovada quando da fiscalização, sendo certo, como antes assinalado, que os registros das DIPJ's militam contra a sua inexistência naquela oportunidade, bem como, ainda, pela circunstância de que a recorrente, ao fim e ao cabo, ao longo dos anos calendário em consideração apurou resultados positivos e, portanto, deveria ter feito recolhimentos a título de estimativas.

Em face de todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso para que:

1. Dos lançamentos de ofício de IRPJ e de CSLL, se exclua o crédito tributário decorrente da exigência tipificada como Provisões Não Autorizadas, e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10410.004654/2002-12
Acórdão nº : 107-08869

2. Do lançamento de ofício de IRPJ, seja reduzida a multa isolada para o montante de R\$ 304.527,01, mantendo-se no mais o crédito tributário exigido.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, 24 de janeiro de 2007

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Natanael Martins'.

NATANAEL MARTINS -RELATOR