



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10435.000985/2004-59
Recurso nº : 145.845
Matéria : IRPJ – Exs.: 2000 a 2004
Recorrente : CCM – CENTRO DE COMÉRCIO DE MATERIAL DE CONSTRUÇÃO
LTDA
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-RECIFE/PE
Sessão de : 13 DE JUNHO DE 2007
Acórdão nº : 107-09.071

PRELIMINARES DE NULIDADE - NORMAS PROCESSUAIS. Não estão presentes os requisitos previstos no art. 59 do Decreto 70.235/72 e não tendo sido infringidos os arts. 9º e 10º do mesmo Decreto, não se acolhe as preliminares de nulidade suscitadas.

PERÍCIA. É prescindível a realização de perícia quando constam dos autos todos os elementos necessários para solução do litígio.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO - DIPJ – DÉBITO NÃO DECLARADO EM DCTF. Em razão da DIPJ não ter a natureza de confissão de dívida, o imposto não declarado em DCTF deve ser objeto de lançamento de ofício.

PAES – DIPJ - DÉBITOS NÃO DECLARADOS EM DCTF. No caso de contribuinte obrigada à apresentação de DCTF, a inclusão de débitos do IRPJ no PAES só se dá com a apresentação da declaração específica, que no caso é a DCTF. A DIPJ não supre a DCTF nem possui caráter de confissão de dívida.

IRPJ - EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO - DEVOLUÇÃO DE VENDAS. Devem ser excluídas da base de cálculo do tributo, as devoluções de vendas não levadas em conta no lançamento.

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS - ARBITRAMENTO DO LUCRO – LUCRO REAL – ENCHENTE - DIPJ. A falta de escrituração contábil e parte da fiscal, com a apresentação de DIPJ antes da enchente, não impede a apuração do imposto decorrente de omissão de receitas, com base no lucro real, entretanto, não havendo a apresentação da DIPJ, a falta de escrituração na forma das leis comerciais e fiscais autoriza o arbitramento do lucro, desde que concedido prazo hábil para a reconstituição da escrita. O arbitramento do lucro não é penalidade, sendo apenas mais uma forma de apuração dos resultados.

IRPJ – MULTA ISOLADA - ESTIMATIVAS – ANOS CALENDÁRIOS JÁ ENCERRADOS – LIMITE - Após o encerramento do ano-calendário, a base de cálculo para efeito de aplicação da multa isolada, tem como limite os saldos do imposto a pagar na declaração de ajuste, não sendo cabível, a sua imposição no valor que excede o ajuste.

D




MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10435.000985/2004-59
Acórdão nº : 107-09.071

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CCM – CENTRO DE COMÉRCIO DE MATERIAL DE CONSTRUÇÃO LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade e o pedido de perícia e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir o IRPJ do terceiro trimestre de 1999, no valor de R\$3.418,06; excluir da omissão de receitas o valor de R\$7.388,41 para o ano de 2000 e de R\$6.764,52 para 2001; excluir a multa isolada de dezembro de 2001 e reduzir a multa isolada do ano de 2002 para R\$5.938,19, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Albertina Silva Santos de Lima (relatora) quanto à redução da multa isolada de 2002, Luiz Martins Valero e Jayme Juarez Grotto que mantinham integralmente a multa isolada. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Natanael Martins .


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE


NATANAEL MARTINS
REDATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 21 SET 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: HUGO CORREIA SOTERO, RENATA SUCUPIRA DUARTE, SILVANA RESCIGNO GUERRA BARRETTO (Suplente Convocada). Ausente, justificadamente o Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



Processo nº : 10435.000985/2004-59
Acórdão nº : 107-09.071

Recurso nº : 145.845
Recorrente : CCM – CENTRO DE COMÉRCIO DE MATERIAL DE CONSTRUÇÃO
LTDA

RELATÓRIO

I – DA AUTUAÇÃO

Trata o presente processo, de autos de infração, em que se exige o IRPJ dos anos-calendário de 1999 a 2003. Também foi exigida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, em razão das diferenças apuradas entre o valor escriturado e o declarado em 31.12.2001 e do ano-calendário de 2002.

Em 02.04.2004 foi iniciada a ação fiscal em que foram solicitados livros contábeis e fiscais dos anos-calendário de 1999 a 2003, entre outros documentos. A empresa apresentou os Livros de apuração do ICMS e de Entradas e Saídas. Atendeu parcialmente à intimação, com a justificativa de que parte da documentação havia sido danificada e destruída pelas águas devido a enchente ocorrida em fevereiro de 2004, local do depósito e arquivo morto. Foi apresentada cópia de Certidão do Corpo de Bombeiros.

Com base nos livros de apuração do ICMS apresentados pela empresa, a fiscalização levantou as receitas de vendas de mercadorias do período de 03/99 a 12/2003.

Foram constatadas divergências entre os valores das receitas de vendas informados nas DIPJ (ficha 6^A) e as receitas de vendas dos livros de apuração de ICMS, no valor de R\$ 38.674,01 e R\$ 2.260.872,13 para os anos-calendário de 2000 e 2001 respectivamente. O lucro real apurado na DIPJ do ano-calendário de 2001, no valor de R\$ 18.081,22 também foi tributado pelo fato da empresa não ter declarado o imposto correspondente em DCTF. O lucro foi apurado pelo Regime do Lucro Real anual.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10435.000985/2004-59
Acórdão nº : 107-09.071

Para o ano-calendário de 2002, não foram encontradas diferenças de receitas. A fiscalização lançou o IRPJ correspondente ao lucro real apurado pela empresa (R\$ 79.175,95), uma vez que a mesma não efetuou pagamentos e não declarou o IRPJ em DCTF.

Para o ano-calendário de 1999, foram constatadas divergências entre o valor escriturado e o declarado/pago. A empresa apresentou a DIPJ pelo Lucro Presumido. Pelo demonstrativo de apuração do IRPJ de fls. 11, que apresenta os três últimos trimestres do ano, verifica-se que os valores do imposto apurado referem-se ao valor informado na DIPJ, com a dedução no 2º trimestre, do valor de R\$ 996,33, relativo a valor declarado em DCTF.

Para o ano-calendário de 2003, houve arbitramento do lucro, porque decorridos mais de 4 meses do termo de início da ação fiscal, a empresa somente apresentou os livros de apuração do ICMS deixando de apresentar os demais livros solicitados, inclusive os balancetes mensais e LALUR e a DIPJ. Durante esse período a empresa solicitou 60 dias de prazo para apresentação da documentação solicitada que foi concedida. Findo o prazo, alegou que não podia entregar tais elementos e que nem mesmo a DIPJ poderia ser apresentada, por falta de elementos fiscais e contábeis naquele momento. Base legal do arbitramento: art. 530 e inciso I, do RIR/99.

A base de cálculo para apuração do lucro foi composta com as receitas constantes no livro de apuração do ICMS.

A empresa vinha apresentando as DCTF zeradas como se estivesse inativa, desde o terceiro trimestre de 2000.

Pelo Termo de início de fiscalização foram solicitados diversos livros de entrada e de saída de mercadorias, livros Caixa ou Diário e Razão, Lalur etc dos anos-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10435.000985/2004-59
Acórdão nº : 107-09.071

calendário de 1999 a 2003, entre outros documentos, sendo lhe dado o prazo de 20 dias.

Em 12.04.2004, o AFRF recebe correspondência, em que a empresa noticia que ocorreu uma enchente que inundou seu depósito onde se encontrava toda a documentação fiscal e contábil dos exercícios anteriores (arquivo morto) face à falta de espaço em sua loja. Dentre essa documentação estariam todos os livros fiscais e contábeis, mapas resumo e fitas detalhe ECF, duplicatas de passivo, documentos de movimentação bancária, dentre outros. Pediu prorrogação de prazo para atendimento à intimação.

A contribuinte juntou cópia de certidão do Corpo de Bombeiros de fls. 36, que certifica que em 09 de fevereiro de 2004 compareceu no endereço do depósito mencionado para fins de vistoria em razão de inundação pelo Rio Ipojuca. Consta nesse documento que nesse depósito encontravam-se diversos materiais que foram danificados e talões de pedido, notas fiscais e boletos etc (todos encharcados e manchados pela ação das águas). Esse documento é datado de 24.03.2004.

A fiscalização prorrogou o prazo até 28.05.2004, totalizando 54 dias do início da fiscalização. Em 11.05.2004, a contribuinte pediu nova prorrogação de prazo, por mais 30 dias, que foi atendido pela fiscalização, conforme despacho de fls. 39. Em 07.06.2004, a contribuinte apresentou os livros de Registro de Entrada e de Saída de Mercadorias, os livros de Registro de Apuração de ICMS dos anos de 1999 a 2003 e Livro Registro de Inventário nº 2 do ano de 2003 (depósito) e nº 6 do ano de 2003.

Em 17.08.2004, a fiscalização intimou a empresa a apresentar os balancetes mensais e Lalur dos anos de 2000 a 2003, bem como cópia da DIPJ do ano-calendário de 2003. Informou a contribuinte, em 19.08.2004 que em razão da enchente deixou de apresentar, balancetes mensais dos anos de 2000 a 2003 e Lalur, porque foram arrastados pelas águas do rio, assim como, estava impossibilitada de



Processo nº : 10435.000985/2004-59
Acórdão nº : 107-09.071

apresentar a DIPJ por falta de elementos fiscais e contábeis naquele momento, estando a escrita contábil e fiscal em fase de reconstituição.

A fiscalização juntou aos autos telas do Sinal (pagamentos) de fls. 293/305, de detalhamento da DCTF de fls. 54/55, cópia das DIPJ e cópia dos Livros Registro de Apuração do ICMS.

II – DA IMPUGNAÇÃO E DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Argüiu a preliminar de nulidade pelas seguintes razões:

- a) O autuante teria descrito as infrações de maneira simplória e confusa dos fatos, alguns deles sem qualquer relação direta com a pretensa irregularidade fiscal, ferindo o art. 10, inciso III, do Decreto nº 70.235/72, ensejando nulidade prevista no art. 59 do mesmo Decreto;
- b) O arbitramento do lucro teria sido adotado de forma confusa, pois, no seu entendimento ou se tributava tudo ou nada;
- c) Teria sido ferido o disposto no art. 9º do mesmo Decreto, por estar sendo cobrada a multa isolada por falta de pagamento das antecipações mensais de tais imposto;
- d) Em relação às demais infrações denunciadas percebe-se descrição lacônica e imprecisa do fato irregular dito infringido, caracterizando vício de forma suficiente para invalidar o lançamento fiscal.

Também apresentou argumentos sobre discrepância de critérios adotados para apurar os valores devidos e da incorreção desses valores, os quais transcrevo da decisão de primeira instância:

3.6. Os valores por ela informados nas DIPJs dos referidos anos seriam a expressão da realidade da sua receita de vendas registradas nos livros fiscais, exceto em relação ao ano de 2001, que assegurou ter sido preenchida com erros, os quais, entretanto, no seu entender, não alteraram o IRPJ e CSLL devidos. Não obstante os sobreditos erros, afirmou que não



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10435.000985/2004-59
Acórdão nº : 107-09.071

omitira receitas, (sic) 'mas tão somente a irregularidade de Declaração inexata'. Transcreveu em apoio, acórdão do Conselho de Contribuintes, à fls. 324 e 325;

3.7. A postura correta do autuante deveria ter sido a de ter adotado o arbitramento relativamente a todos os anos, uma vez que não entregara os livros e documentos contábeis necessários à correta aplicação do lucro real. Ao somar simplesmente os valores tidos como omitidos ao seu lucro real apurado, aquele não teria levado em conta que os valores informados por ela na DIPJ estavam reduzidos em 50% (o que, no dizer de suas palavras, poderia ter sido verificado no livro de entrada de mercadorias), aumentando absurdamente o seu lucro (apresentou, à fls. 326, quadro com os valores concernentes à apuração do lucro real que entende como corretos);

3.8. A presente exigência fiscal é absurdamente desproporcional a sua capacidade contributiva, a qual, no seu entender, teria sido violada. Nesse sentido discorreu sobre o instituto da capacidade contributiva, trazendo excertos de Aliomar Baleeiro e Marco Aurélio Grecco, às fls. 329 e 330, e indagou: como pode a empresa haver apresentado um faturamento de R\$ 4.229.431,73 no ano de 2001 e ter tido um lucro de R\$ 2.278.953,35?

3.9. Não caberia o arbitramento com relação ao ano-calendário de 2003, uma vez que (sic) "sendo o arbitramento uma medida extrema somente deveria ser aplicado quando ficasse caracterizada uma expressa recusa do contribuinte em apresentar a documentação solicitada, o que não foi o caso deste requerente. O que aconteceu foi que naquele espaço de tempo não foi possível efetuar a recomposição da escrita contábil da empresa, haja vista todos os fatos relatados em resposta às intimações fiscais".

Em relação ao item 3.6, do relatório contido na decisão da DRJ, cumpre acrescentar que os erros que a contribuinte diz ter cometido se referem a informação



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10435.000985/2004-59
Acórdão nº : 107-09.071

sobre compras, na DIPJ a menor (em R\$ 1.385.026,19), que teria resultado em redução de custo das mercadorias vendidas no mesmo valor, declaração da receita de revenda de mercadorias pela metade, entre outras diferenças, o que teria resultado em lucro bruto informado na DIPJ 50% menor, mas que suas despesas operacionais verdadeiras absorveriam essa diferença resultando no mesmo Lucro Real informado na DIPJ (R\$ 18.081,22).

A contribuinte também afirmou que se ao contrário de arbitrar, que seria o procedimento correto, tivesse apurado os valores efetivamente devidos (Lucro Real) deveria ter solicitado todos os comprovantes de custos/despesas da empresa.

Também argumenta ter optado pelo PAES (Lei 10.684/2003), o que no seu entendimento, significa que os débitos referentes aos tributos federais devidamente informados em suas DIPJ, vencidos até 28.02.3003, encontram-se ali abrangidos.

Com a impugnação apresentou cópia de consulta declaração PAES, onde consta para o IRPJ, que foram incluídos débitos do ano-calendário de 2000 (trimestral) e outros tributos.

Também foram apresentadas cópias do Termo de abertura do Registro de Apuração do ICMS (com informação de que a contabilidade fiscal foi refeita), com dados de entradas e saídas de todos os meses do ano-calendário de 2001 (fls. 354/367) e Registro de entradas de fls. 368/492 do mesmo ano-calendário.

A Turma Julgadora rejeitou a preliminar de nulidade e no mérito considerou o lançamento procedente.

III – DO RECURSO VOLUNTÁRIO



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10435.000985/2004-59
Acórdão nº : 107-09.071

A ciência da decisão de primeira instância foi dada em 17.01.2005 e o recurso foi apresentado em 15.02.2005. Foram arrolados bens constantes do ativo permanente no processo nº 10435.00266/2005-19, pré-existente.

Afirma que no ano de 2004 fortes chuvas castigaram a Região Nordeste, de maneira devastadora, em particular o município de Caruaru – PE, onde se localiza a sede da empresa. Especificamente o depósito da fiscalizada onde se encontrava toda a documentação contábil foi atingida pela cheia do Rio Ipojuca provocando destruição completa daquela documentação referente aos últimos 5 anos. Afirma que tal fato foi comprovado à fiscalização, inclusive com a apresentação do competente laudo do corpo de bombeiros. Foi solicitado prazo adicional que se imaginava suficiente para recomposição da escrita, mas que os 5 meses que durou a fiscalização não foi suficiente para tal desiderato. Mas que numa demonstração de boa vontade e de colaboração, foram disponibilizados ao fisco todos os livros fiscais, a partir dos quais poderia ser apurado, ao menos o faturamento, decorrente das vendas de mercadorias, única fonte de receitas da fiscalizada.

Discute a preliminar de nulidade e razões de mérito com os argumentos apresentados na impugnação.

Requer perícia, caso se entenda não estarem claros seus argumentos, explanações e comprovantes, indica perito e formula quesitos em relação ao ano-calendário de 2001:

- a) Qual o valor efetivo do custo das mercadorias vendidas?
- b) Qual o valor efetivo dos custos e despesas operacionais?
- c) Qual o valor das receitas de vendas de mercadorias?
- d) Qual o valor do lucro real e da base de cálculo da CSLL?
- e) Ocorreu efetivamente a denunciada omissão de receitas no valor de R\$ 2.260.872,13?

É o relatório.



Processo nº : 10435.000985/2004-59
Acórdão nº : 107-09.071

VOTO VENCIDO

Conselheira - ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, Relatora.

O recurso voluntário preenche os requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Preliminar de nulidade

Em relação ao argumento de que a fiscalização teria descrito as infrações de maneira simplória e confusa dos fatos, alguns deles sem qualquer relação direta com a pretensa irregularidade fiscal, e sobre descrição lacônica e imprecisa dos fatos, constata-se da leitura da descrição dos fatos contida no auto de infração, dos demonstrativos de apuração e do Termo de Verificação e de Encerramento de ação fiscal, que os fatos estão descritos de forma clara, tanto é que a contribuinte entendeu o lançamento e se defendeu, conseqüentemente não foi ferido o art. 10, inciso III do Decreto nº 70.235/72 e nem está caracterizado vício de forma.

Sobre ter sido ferido o art. 9º do mesmo Decreto porque teria sido exigido o IRPJ e a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, no mesmo auto de infração, entendo que não se aplica ao presente caso, posto que essa penalidade está vinculada à falta de recolhimento das estimativas do mesmo imposto.

Concluo que não pode ser acolhida a preliminar de nulidade, posto que não estão presentes os requisitos previstos no art. 59 do Decreto mencionado e não foram feridos os artigos 9º e 10º do PAF.

Sobre seu argumento de que o arbitramento do lucro teria sido adotado de maneira confusa, também discordo da recorrente, pelos fundamentos de mérito que serão tratados quando da apreciação da infração de omissão de receitas.



Processo nº : 10435.000985/2004-59
Acórdão nº : 107-09.071

Pedido de perícia

Em relação ao pedido de perícia, entendo que a mesma é desnecessária. A contribuinte poderia ter trazido aos autos todos os elementos que entendesse serem necessários. Ademais, é prescindível a realização de perícia quando constam nos autos todos os elementos necessários à solução do litígio.

Adesão ao PAES

Argumenta que por ter optado pelo PAES (Lei 10.684/2003), o imposto informado nas DIPJ encontram-se ali abrangidos.

Da cópia de consulta à declaração PAES juntada aos autos consta que em relação ao IRPJ foram incluídos débitos do ano-calendário de 2000.

Para esse ano-calendário a autuação refere-se apenas à diferença entre a receita de vendas registrada no livro de apuração do ICMS e o valor declarado na DIPJ, ficha 6^A, ou seja, omissão de receitas. Logo, não inclui valores declarados.

Portanto, o IRPJ constante do PAES não se refere ao débito do ano-calendário de 2000, consubstanciado no auto de infração.

Dos demais anos-calendário, apenas foi objeto de lançamento no auto de infração, o imposto decorrente do lucro real declarado na DIPJ dos anos-calendário de 2001 (valor tributável de R\$ 18.081,22) e de 2002 (valor tributável de R\$ 79.175,95). Consta nos autos que para esses anos-calendário a empresa apresentava DCTF com campos zerados. Para que esses débitos fossem incluídos automaticamente no PAES essas DCTF deveriam ter sido retificadas, uma vez que a DIPJ a partir do ano-calendário de 1998 deixou de ter caráter de confissão de dívida.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10435.000985/2004-59
Acórdão nº : 107-09.071

A Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 3/2003, em seu art. 2º trata dessa matéria, o qual transcrevo juntamente com o § único:

Art. 2º A inclusão de débitos passíveis de declaração, a que o sujeito passivo a ela obrigado se encontre omissa, dar-se-á, exclusivamente, com a apresentação da respectiva declaração, no prazo fixado no art.1º, exceto na situação referida no inciso IV, do mesmo artigo.

Parágrafo único. Na hipótese de débito já declarado por valor inferior ao efetivamente devido, a inclusão do valor complementar far-se-á mediante entrega de declaração retificadora, no prazo fixado no art. 2º.

Sobre a instituição da Declaração PAES, transcrevo o art. 1º e o inciso I do mesmo ato legal:

Art. 1º Fica instituída declaração -Declaração Paes- a ser apresentada até o dia 31 de outubro de 2003 pelo optante do parcelamento especial de que trata a Lei 10.684/03, pessoa física ou, no caso de pessoa jurídica ou a ela equiparada, pelo estabelecimento matriz, com a finalidade de:

I - confessar débitos com vencimento até 28 de fevereiro de 2003, não declarados ou não confessados à SRF, total ou parcialmente, quando se tratar de devedor desobrigado da entrega de declaração específica;

Portanto, seu argumento de que os valores declarados nas DIPJ foram objeto do PAES não procede.

IRPJ informado nas DIPJ lançado no auto de infração

Para os anos-calendário de 2000, 2001 e 2002, o imposto relativo ao ajuste anual constante das DIPJ (Lucro Real) também foi lançado no auto de infração (Lucro Real) uma vez que tais valores não foram declarados em DCTF.



Processo nº : 10435.000985/2004-59
Acórdão nº : 107-09.071

Para os três últimos trimestres do ano-calendário de 1999 (Lucro Presumido), o imposto informado na DIPJ deduzido do valor declarado em DCTF (em parte) do 2º trimestre também foi objeto de lançamento. Aqui noto que pelo demonstrativo de fls. 17 e detalhamento de DCTF de fls. 54, que a fiscalização deixou de deduzir o IRPJ relativo ao 3º trimestre declarado na DCTF, no valor de R\$ 3.418,06, o qual deve ser excluído do lançamento.

A indagação que se faz é se o fato do contribuinte ter informado o imposto a pagar nas DIPJ e ter apresentado as DCTF zeradas a partir do 3º trimestre de 2000, bem como ter omitido o IRPJ na DCTF, em parte dos trimestres de 1999, se enseja ou não lançamento de ofício.

Em razão da DIPJ desses anos-calendário, não ter a natureza de confissão de dívida, o imposto não declarado em DCTF deve ser objeto de lançamento de ofício. A confissão de dívida somente ocorre com a inclusão do imposto apurado nas respectivas DCTF. Logo, os valores lançados, devem ser mantidos, exceto o valor do imposto de R\$ 3.418,06 do 3º trimestre de 1999, conforme acima mencionado.

Omissão de receitas

Durante o procedimento fiscal a contribuinte não apresentou livros contábeis e fiscais dos quais foi intimada, exceto os livros de apuração do ICMS e de entradas e saídas de mercadorias. Justificou a falta da documentação, por ter sido danificada por enchente. Na falta dos livros contábeis, a fiscalização comparou o valor das receitas declaradas no Livro de apuração do ICMS com as receitas declaradas na DIPJ, exceto para o ano-calendário de 2003 que não foi apresentada DIPJ.

As diferenças encontradas para os anos-calendário de 2000 e 2001 foram objeto de lançamento de ofício, levando-se em conta o regime de apuração do Lucro Real Anual. Para o ano-calendário de 2003, por adicionalmente não ter sido apresentada DIPJ e por não ter sido efetuada a recomposição da escrita arbitrou-se o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10435.000985/2004-59
Acórdão nº : 107-09.071

lucro, levando-se em conta o valor das receitas declaradas no Livro de apuração do ICMS.

As receitas de vendas obtidas do Livro de Apuração do ICMS apuradas pela fiscalização são as seguintes:

| Ano | Livro Apuração ICMS – R\$ | Exclusões de vendas – R\$ | Valor das receitas na DIPJ – R\$ | Omissão de receita – R\$ |
|------|---------------------------|---------------------------|----------------------------------|--------------------------|
| 2000 | 3.092.558,07 | | 3.053.884,06 | 38.674,01 |
| 2001 | 4.375.587,99 | | 2.114.715,86 | 2.260.872,13 |
| 2003 | 6.593.918,04 | 131.521,39 | - | 6.593.918,04 |

Quanto ao seu argumento de que o AFRF teria se esquecido de deduzir as vendas canceladas, a recorrente não apontou que valores seriam esses. Entretanto, comparando-se os valores constantes nos demonstrativos de composição da base de cálculo, com os livros de apuração do ICMS, constata-se os seguintes valores de devolução de vendas e de devolução de compras (incluídos como vendas), bem como erro de transporte, que constam da tabela abaixo, para os anos-calendário de 2000 e 2001:

| Mês/Ano | Valor de receitas constante no demonstrativo - R\$ | Valor das vendas canceladas e/ou devolução de compras não excluídas – R\$ | Erro de transporte contra a contribuinte R\$ |
|------------|--|---|--|
| 08/2000 | 218.201,69 | 2.798,81 | |
| 09/2000 | 343.237,69 (1) | 1.369,60 | 1.000,00 |
| 12/2000 | 322.908,34 | 2.220,00 | |
| Total 2000 | | 6.388,41 | 1.000,00 |
| 04/2001 | 290.821,87 | 373,00 | |
| 08/2001 | 329.217,06 | 6.344,83 | |
| 09/2001 | 283.528,53 | 419,69 | |
| Total 2001 | | 6.764,52 | |

(1) – Erro de transporte: o valor das vendas é de R\$ 342.237,69, segundo o RAICMS.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10435.000985/2004-59
Acórdão nº : 107-09.071

Portanto, devem ser excluídos do valor da omissão de receitas, para o ano-calendário de 2000, R\$ 7.388,41 e para o ano-calendário de 2001, R\$ 6.764,52, conforme acima exposto.

Quanto à alegada obrigatoriedade do arbitramento, para os anos-calendário de 2000 e 2001, por falta da apresentação dos livros contábeis e de parte dos livros fiscais, pelo fato da contribuinte ter apresentado as DIPJ, foi possível à fiscalização comparar o valor de receitas informado nessas declarações com o valor de receitas registradas no ICMS. A fiscalização lançou as diferenças como omissão de receitas e apurou o lucro com base no regime de apuração de opção da contribuinte, e tributou como omissão de receitas somente a diferença apurada, entre os valores informados nas DIPJ e o valor das receitas registrado no Livro de Apuração do ICMS. Não cabe nesta fase processual, a contribuinte alegar que a fiscalização deveria ter deduzido os custos, que segundo a empresa teriam sido omitidos na DIPJ do ano-calendário de 2001, porque a princípio os mesmos já deveriam estar incluídos em sua DIPJ. Ressalte-se que para esse ano-calendário a contribuinte não discute o valor omitido das receitas. Correto, pois, o procedimento da fiscalização de apurar o lucro pelo regime adotado pela contribuinte.

A diferença entre o lançamento do imposto dos anos-calendário de 2000 e 2001 em relação ao lançamento relativo ao ano-calendário de 2003 é o fato da contribuinte não ter apresentado a DIPJ para o ano-calendário de 2003.

Quanto ao arbitramento do lucro do ano-calendário de 2003, está correto o lançamento, posto que lhe foi dado prazo para reconstituir sua escrita, com prorrogações de prazo concedidas a pedido da contribuinte. Do início da ação fiscal ao seu término se passaram aproximadamente cinco meses, sem que a empresa tivesse adotado as providências de reconstituição da escrita. Ressalte-se que na correspondência dirigida à fiscalização quando informou que estava impossibilitada de



Processo nº : 10435.000985/2004-59
Acórdão nº : 107-09.071

apresentar a DIPJ por falta de elementos fiscais e contábeis naquele momento, estando a escrita contábil e fiscal em fase de reconstituição, nem ao menos pediu novo prazo, o que denota que lhe interessava o arbitramento do lucro. Ademais, o arbitramento do lucro não é penalidade, sendo apenas mais uma forma de apuração dos resultados.

Multas isoladas

Também foi exigida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, em razão das diferenças apuradas entre o valor escriturado e o declarado, do 12/2001 e dos meses do ano-calendário de 2002. Ou seja, a empresa apresentou a DCTF com os campos zerados e não recolheu as estimativas informadas na DIPJ, sendo que não foi exigida multa sobre a infração de omissão de receitas.

Para o ano-calendário de 2002, tais estimativas totalizam o valor de R\$ 80.921,51, que resultou na multa isolada do ano-calendário de 2002 de R\$ 60.697,91. O valor do ajuste apurado na DIPJ, que resultou no IR a pagar de R\$ 11.876,39 foi lançado no auto de infração uma vez que a contribuinte não o declarou em DCTF.

Para o ano-calendário de 2001, apenas foi exigida a multa isolada de dezembro de 2001, no valor de R\$ 2.712,18, que também corresponde ao imposto a pagar na declaração de ajuste.

Inicialmente, transcrevo o art. 44 da Lei nº 9.430/96, que trata da penalidade aplicada na situação de falta ou insuficiência de pagamento de tributo, cuja redação vigia à época do lançamento:

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10435.000985/2004-59
Acórdão nº : 107-09.071

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:

(...)

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 art. 2º mencionado trata do pagamento do IRPJ da pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real determinado sobre base de cálculo estimada. O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 (acima transcrito), ao especificar as multas aplicáveis nos casos de lançamento de ofício, prevê, a cobrança da referida multa, isoladamente, no caso em que o contribuinte deixe de efetuar os recolhimentos por estimativa, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido no ano-calendário correspondente.

Para o mês de dezembro de 2001 o valor do tributo fez parte do crédito tributário lançado de ofício e sobre o qual incidiu a multa proporcional. O valor da estimativa consta da DIPJ, e corresponde à base de cálculo da multa isolada.

Levando-se em conta que é o bem público que deve ser protegido, aplicar a multa proporcional cumulativamente com a multa isolada, por falta de recolhimento da estimativa sobre os valores apurados, em procedimento fiscal, sobre base de cálculo de idêntico valor, implicaria admitir que, sobre o imposto apurado de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10435.000985/2004-59
Acórdão nº : 107-09.071

ofício, duas punições seriam aplicadas, o que significaria em relação à falta, a imposição de penalidade desproporcional ao proveito obtido.

Assim, entendo que a multa isolada relativa ao mês de dezembro de 2001 deve ser exonerada.

Para os meses do ano-calendário de 2002, o valor do tributo lançado corresponde a parte do valor das estimativas. Ou seja, a multa isolada de R\$ 60.697,91, corresponde a estimativas de R\$ 80.930,55, enquanto que o imposto apurado no ajuste anual e lançado no auto de infração é de R\$ 11.876,39. O valor da base de cálculo da multa de ofício calculada sobre o valor do tributo exigido, equivale a parte do valor da base de cálculo da multa isolada lançada.

Portanto, tendo em vista que o valor do IRPJ apurado no ajuste e exigido no auto de infração é menor que o valor das estimativas apuradas pela fiscalização sobre as quais foi calculada a multa isolada, entendo que deve ser excluído do lançamento, o valor da multa isolada do ano-calendário de 2002, o valor de R\$ 8.907,29.

Esse entendimento está centrado na interpretação de que constatado o não recolhimento das estimativas, a multa isolada é devida até mesmo nas situações em que o contribuinte apresenta prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente (desde que não tenha apurado os balancetes de suspensão ou redução do tributo demonstrando o prejuízo fiscal ou redução do tributo). Por essa interpretação não importa que o lançamento tenha sido realizado durante o ano-calendário ou após seu encerramento.

Também deve ser ressaltado, que no lucro real, o regime de estimativas é uma faculdade. Tendo feito a opção, por esse regime, o contribuinte deve se submeter a suas regras.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10435.000985/2004-59
Acórdão nº : 107-09.071

Recentemente, foi publicada a MP nº 351 de 22.01.2007, cujo art. 14 alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, que a seguir reproduzo:

Art. 14. 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 imposto ou contribuição, 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.

(...)

Portanto, houve redução da multa isolada de 75% para 50%, nas situações em que há falta ou insuficiência de recolhimento. Estando essa Medida Provisória em vigor, uma vez que sua vigência foi prorrogada, por Ato do Presidente da Mesa do Congresso Nacional nº 25 de 27.03.2007, e em razão do princípio da retroatividade benigna, as multas isoladas remanescentes devem ser reduzidas de 75% para 50%.

Do exposto, oriento meu voto para rejeitar a preliminar de nulidade, indeferir o pedido de perícia, e no mérito dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir o IRPJ do 3º trimestre do ano-calendário de 1999 no valor de R\$ 3.418,06,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10435.000985/2004-59
Acórdão nº : 107-09.071

excluir da omissão de receitas R\$ 7.388,41 para o ano-calendário de 2000 e de R\$ 6.764,52 para o de 2001, excluir a multa isolada do mês de dezembro de 2001, reduzir a multa isolada do ano-calendário de 2002 em R\$ 8.907,29 e também reduzi-la de 75% para 50%.

Sala das Sessões – DF, em 13 de junho de 2007.


ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA



Processo nº : 10435.000985/2004-59
Acórdão nº : 107-09.071

VOTO VENCEDOR

A minha divergência da relatora se refere apenas em relação ao valor da multa isolada exigida após o encerramento do ano-calendário, quando o ajuste anual resulta em valor menor do que as estimativas que deveriam ter sido recolhidas cuja situação se refere à multa isolada relativa ao ano-calendário de 2002.

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10435.000985/2004-59
Acórdão nº : 107-09.071

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.

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 vo proferido pelo E. Conselheiro Marcos Vinicius, no Acórdão CSRF 01/05181:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10435.000985/2004-59
Acórdão nº : 107-09.071

“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.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10435.000985/2004-59
Acórdão nº : 107-09.071

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

CONSEQUÊNCIA

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%³ 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%⁴ 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.

² 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.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10435.000985/2004-59
Acórdão nº : 107-09.071

- 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, 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10435.000985/2004-59
Acórdão nº : 107-09.071

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 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 provisório 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 8.891/95)."*⁵

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

⁵ 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 : 10435.000985/2004-59
Acórdão nº : 107-09.071

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. 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10435.000985/2004-59
Acórdão nº : 107-09.071

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. **Dai 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 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;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10435.000985/2004-59
Acórdão nº : 107-09.071

- 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."

No caso específico dos autos, se constata no voto vencido, a seguinte informação:

"Para o ano-calendário de 2002, tais estimativas totalizam o valor de R\$ 80.921,51, que resultou na multa isolada do ano-calendário de 2002 de R\$ 60.697,91. O valor do ajuste apurado na DIPJ, que resultou no IR a pagar de R\$ 11.876,39 foi lançado no auto de infração uma vez que a contribuinte não o declarou em DCTF".

Nesse contexto, não é correta a exclusão da multa isolada do ano-calendário de 2002 no valor de R\$ 8.907,29, conforme consta no voto da relatora, posto que a multa foi exigida após o encerramento do ano-calendário, e no ajuste anual foi apurado IRPJ de R\$ 11.876,39 para o qual se exigiu a correspondente multa de ofício, valor esse, menor do que as estimativas apuradas no valor de R\$ 80.921,51. Assim, deve a multa isolada do ano-calendário de 2002 ser reduzida para R\$ 8.907,29 (e não ser reduzida em R\$ 8.907,29), que com a redução da multa de 75% para 50%, mencionada no voto vencido, resulta no valor de R\$ 5.938,19.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10435.000985/2004-59
Acórdão nº : 107-09.071

Concordo com o julgado em relação às demais matérias de que trata o voto vencido.

Em face de todo o exposto, oriento meu voto para no mérito, reduzir o valor da multa isolada do ano-calendário de 2002, para R\$ 5.938,19.

Sala das Sessões, DF, 13 de junho de 2007.

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

NATANAEL MARTINS