



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

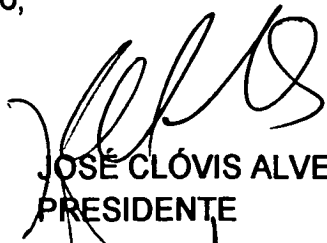
RMF8

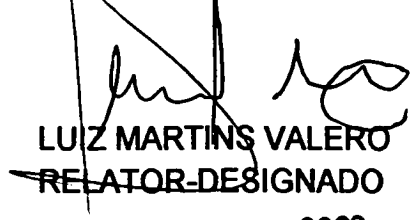
Processo nº : 10435.001276/00-87
Recurso nº : 129.983
Matéria : CSLL – EX (s) .FIN (s) . 1998, 1999 e 2000
Recorrente : DISTRIBUIDORA FLORESTAL LTDA.
Recorrida : DRJ-RECIFE/PE.
Sessão de : 16 DE OUTUBRO DE 2002
Acórdão nº : 107-06826

MULTA ISOLADA - O fato de ser gravosa e de tomar como base de cálculo o imposto ou contribuição que, ao final do ano-calendário, se revela indevido ou em valor devido menor que o estimado, não afasta a incidência da multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, por ser necessária ao alcance da efetividade da regra jurídica aplicável à forma de tributação livremente escolhida pelo contribuinte, dentre outras opções possíveis.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DISTRIBUIDORA FLORESTAL LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Neicyr de Almeida (Relator) e Edwal Gonçalves dos Santos, que proviam o recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Martins Valero,


JOSÉ CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE


LUIZ MARTINS VALERO
RELATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 21 JAN 2003

Processo nº : 10435.001276/00-87
Acórdão nº : 107-06826

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NATANAEL MARTINS, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



Processo nº : 10435.001276/00-87
Acórdão nº : 107-06.826

Recurso nº : 129.983
Recorrente : DISTRIBUIDORA FLORESTAL LTDA.

RELATÓRIO

I – IDENTIFICAÇÃO.

DISTRIBUIDORA FLORESTAL LTDA., empresa já qualificada na peça vestibular desses autos, recorre a este Conselho da decisão proferida pela 4.^a Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Recife/PE., que concedeu provimento parcial às suas razões impugnativas.

II – ACUSAÇÃO.

a) Auto de Infração do Imposto Renda Pessoa Jurídica

01 - De acordo com as fls. 02 e seguintes, o crédito tributário lançado e exigível decorre de incidência de multa por falta de recolhimento da estimativa em função de receita bruta e acréscimos, conforme cópias dos Livros Registros de Apuração do ICMs e Planilhas, nos anos-calendário de 1997, 1998 e 1999.

Enquadramento legal: art. 44, §1.º, inciso IV, da Lei n.º 9.430/96.

III – AS RAZÕES LITIGIOSAS VESTIBULARES

Cientificada da autuação em 20.10.2000, apresentou a sua defesa em 20.11.2000, conforme fls. 68/80. Em síntese, são essas as razões vestibulares extraídas da peça decisória:

I – Preliminar

1.1 - *Nos termos do art. 5.º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988, por não constar evidenciado no auto de infração a causa concreta e precisa (objeto fático), sendo pobre e bastante lacônico no que tange à indispensável motivação. Não ficou demonstrada com clareza a causa impulsiva da exigência fiscal correspondente a uma penalidade (Multa Isolada), tida como fundamento para a imposição fiscal, nos termos do inciso III, do art. 10, do Decreto n.º 70.235/72. Resta o reconhecimento da ineficácia do ato de lançamento da*

Processo nº : 10435.001276/00-87
Acórdão nº : 107-06.826

autoridade fiscal, nos termos do inciso II, do art. 59, do mesmo ato legal. Cita doutrina e Acórdãos desse Conselho e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

I.2 – Multa Confiscatória

Além da Multa Isolada pela falta de recolhimento da CSLL, está sendo exigida, em outro auto de infração, a Multa Isolada referente ao IRPJ pelas mesmas razões. A empresa tinha Patrimônio Líquido de R\$ 127.531,30 em 31.12.1998, não passando de um mero representante de fornecedores com receita equivalente a um pequeno percentual das vendas efetuadas. O negócio do contribuinte não comporta recolhimento do IRPJ/CSLL na forma insinuada no auto de infração, o que corresponderia a um indevido empréstimo compulsório, pois a empresa demonstrou em sua contabilidade a inexistência de obrigatoriedade dos pagamentos pretendidos pelo autuante. E, este, equivocadamente, avaliou que a empresa deixou de recolher ou recolheu a menor, mês-a-mês, a partir de junho de 1997 e até dezembro de 1999, a CSLL, mas deixou de observar o fato de que existe alternativa na legislação fiscal que chancela o procedimento adotado pela empresa. Apóia as suas alegações em ilustrados tributaristas.

II. MÉRITO

II. 1 - Ano-Calendário de 1997

Nesse ano-calendário a opção foi pelo lucro presumido. Dessa forma é indevida a Multa Isolada.

II.2 – Anos-Calendário de 1998 e 1999

O não-recolhimento deveu-se à falta de capacidade financeira suficiente para realizar – compulsoriamente – empréstimo de recursos à Fazenda Pública, porquanto não devia o tributo. O lançamento fiscal fere o art. 148 da CF/88, ao instituir indisfarçado empréstimo compulsório através do inciso IV, § 1.º, do art. 44, da Lei n.º 9.430/96.

Em momento algum da autuação ficou demonstrado ou informado que o contribuinte poderia legalmente suspender ou reduzir o pagamento do imposto de renda, em cada mês, demonstrando, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado do tributo já pago excede ao valor apurado no mês

Processo nº : 10435.001276/00-87
Acórdão nº : 107-06.826

subseqüente, calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35, da Lei n.º 8.981/95 – art. 230, do RIR/99).

Os registros contábeis e fiscais da empresa satisfazem plenamente o formalismo imposto pelo art. 35 da Lei n.º 8.981/95. As declarações de rendimentos dos exercícios de 1999 a 2000 foram elaboradas de conformidade com os referidos registros.

Pertinente a exigência fiscal, a hipótese seria a de arbitramento dos lucros nos termos do inciso II, do art. 530, do RIR/99. O fisco ao erigir a imputação não observou as demais normas complementares (além dos diplomas citados, mais a IN/SRF n.º 93/97 etc.).

A empresa autuada optou pela apuração anual do IRPJ/CSLL, porém apurou mensalmente o seu resultado tributável, apresentou espontaneamente a DIRPJ, fazendo incidir sobre ele os tributos correspondentes, incluindo-se o saldo a pagar nas respectivas DCTF. Tal fato propicia à empresa não mais recolher a parcela da CSLL por “estimativa”, mas o fará pelo efetivo valor, cabendo ao fisco o direito e a possibilidade de verificar a existência e legalidade do valor apurado na declaração.

Não detinha o fisco, a partir do instante em que a empresa espontaneamente apresenta a sua declaração de IRPJ/DCTF e declara o tributo efetivamente devido, mês-a-mês – nos termos do art. 138, e seu parágrafo único, do CTN, poder exigir o pagamento da multa isolada, porquanto protegida pela denúncia espontânea.

Se inexistir parcela de CSLL a ser exigida adicionalmente (elemento principal), não há fundamento para o fisco exigir a multa punitiva (elemento acessório), cuja base de cálculo seria um “tributo estimado”, que equivaleria a um “tributo indevido”, reconhecido por parte da doutrina como não tributo. Tome-se como exemplo o ano-calendário de 1998, onde diz o autuante que a CSLL estimada/devida teria sido de R\$ 29.635,17, quando na realidade a CSLL apurada regularmente foi de apenas R\$ 6.401,17.

Sustenta, ainda seus argumentos no art. 7.º, § 1.º, do Decreto n.º 5.844/43 (art. 845, § 1.º do RIR/99), art. 5.º, inciso II, e art. 150, inciso I, da CF/88; diversos acórdãos do 1.º CC e Recurso Especial conhecido e provido (REsp.

Processo nº : 10435.001276/00-87
Acórdão nº : 107-06.826

169.738-PR, RE. Min. Ari Pargendler, DJU/I, 06.11.98, p.69; e Bernardo Ribeiro de Moraes.)

Conclui que o auto de infração é impreciso, com deficiências, e que a autuação contraria, na sua formalização, princípio e valores da Carta Constitucional de 1988. Requer, com fundamento no art. 59, do Decreto n.º 70.235/72, a nulidade da exigência.

IV – A DECISÃO DE 1.ª INSTÂNCIA

Às fls. 99/109, a decisão de Primeiro Grau exarou sentença, sob o n.º 090, de 18 de outubro de 2001, assim resumida em suas ementas:

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL
Anos-calendário: 1997, 1998 e 1999

PRELIMINAR – CERCEAMENTO DE DEFESA

Improcede a alegação de cerceamento do direito de defesa quando os quadros demonstrativos definem claramente os cálculos das multas cobradas, e quando a descrição dos fatos e a capitulação legal permitem à autuada compreender a acusação formulada na peça básica e desenvolver plenamente a sua defesa.

PRELIMINAR – MULTA ISOLADA/CARÁTER CONFISCATÓRIO

A Secretaria da Receita Federal, como órgão da administração direta da União, não é competente para decidir acerca da inconstitucionalidade de norma legal. Como entidade do poder executivo, cabe-lhe, mediante ação administrativa, aplicar a lei tributária ao caso concreto.

LUCRO PRESUMIDO

A opção de tributação do IRPJ com base no lucro presumido se manifesta com o pagamento da primeira, ou única quota do imposto devido, correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário, identificada pelo respectivo código de recolhimento. A tributação da CSLL acompanha a opção feita para IRPJ.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA

A apresentação da DIRPJ com a apuração anual do IRPJ/CSLL e a inclusão do saldo a pagar na respectiva DCTF não exclui a responsabilidade pela infração cometida – falta de recolhimento da antecipação da CSLL mensal sobre a base estimada, sem que esteja justificada com o respectivo balancete de suspensão escriturado.

P

V – A CIÊNCIA DA DECISÃO DE 1º GRAU VIA E.C.T.

M
re

Processo nº : 10435.001276/00-87
Acórdão nº : 107-06.826

Cientificada em 14 de dezembro de 2001, por via postal (AR de fls. 112), apresentou o seu recurso voluntário em 14 de janeiro de 2002, conforme descrito às fls. 114/127.

VI – AS RAZÕES RECURSAIS

Não inova a sua peça vestibular. Reitera-a, fundamentalmente.

VII – O DEPÓSITO RECURSAL

Às fls.128 e seguintes arrola bem de seu Permanente, coligindo balancete datado de 31.12.2001, devidamente acolhido pela DRF/Caruaru – fls. 134.

É o Relatório. 

Processo nº : 10435.001276/00-87
Acórdão nº : 107-06.826

VOTO VENCIDO

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA, Relator.

O recurso é tempestivo. Conheço-o .

I – PRELIMINARES DE NULIDADE

Rejeitam-se as preliminares de nulidade com base nos mesmos argumentos expendidos pela douta 4.^a Turma de Julgamento da DRJ/Recife-PE, os quais declaro em confessado empréstimo, com a devida *venia*, integrados a esse voto.

A MULTA ISOLADA E A SUA EXIBILIDADE NOS LANÇAMENTOS DE OFÍCIO

- Neicyr de Almeida – Membro do 1.º Conselho Contribuintes (MF).

O lançamento da multa isolada após o término do período de apuração há de se apoiar no montante das estimativas não-declaradas, não-recolhidas, contabilizadas ou não. O valor de sua base não deve extravasar os limites da Provisão do IRPJ ou da CSLL, sob pena de se erigir base de cálculo ancorada em títulos que se recolhidos nas datas próprias se-los-iam indevidos, por excessivos, passíveis de restituição ou de compensação ulterior.

A exigência de recolhimentos além do tributo efetivamente apurado com base na escrituração conspira contra os postulados do sistema de bases correntes enunciados pelo art. 39 da Lei n.º 8.383/91. **Recolhimentos além da Provisão do IRPJ é direito restituível; dentro desses limites é tributo antecipado que se conforma ao sistema inspirador de bases correntes. Ou seja: o tributo devido antecipado será anulado com tributo da mesma natureza apropriado com fundamento na escrituração.** Esse o verdadeiro sentido teleológico do sistema de bases correntes e a base, sem ressalvas, para aplicação, se for o caso, da multa isolada.

É inacumulável a incidência de penalidade sobre verbas tributárias que se compensam pela sua própria natureza e destinação.

II. ASPECTOS INTRODUTÓRIOS.

A multa proporcional tributária exigida após o encerramento do período há de ser fundada ou ter a sua incidência em tributo definitivamente devido. Ainda que seja regulada por norma de efeito concreto, porém em face de o cálculo do quanto efetivamente devido só se perfazer após o período de apuração, há que se considerar, nessa data, perfeitamente exaurido o comando encerrado na referida legislação regente da matéria. Por outro lado, o efeito produzido pela norma não tem o condão de se alongar no tempo: contrário senso, materializa-se de maneira plena e eficaz na apuração do montante definitivamente devido segundo o regime de tributação (lucro real) do período em questão.

O entendimento - não de poucos -, que visa emprestar à penalidade - ora sob discussão - o caráter sancionatório à transgressão de norma de conduta¹, em sendo, por decorrência, desprezível a formação de sua base de cálculo, desfecha uma enganosa, frágil e simplista inferência acerca da natureza penitencial.

Como norma de conduta tipifica-se, basicamente, qualquer inobservância às normas legais pelos seus destinatários – não só essa.

1

É consabido, ao reverso, que qualquer punição à *norma de conduta* há de se calcar em proporcionalidade - pilar de justiça material - , obediente aos princípios constitucionais da razoabilidade e da igualdade. A sua base de cálculo não poderá ser formada por algo provisório ou inconsistente, pois refugiria a qualquer exercício lógico a imprestabilidade de uma sem que a que dela decorra não o seja.

II – O SISTEMA DE BASES CORRENTES

¹ 1.Art. 159 - Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência, ou imprudência, violar direito, ou causar prejuízo a outrem, fica obrigado a reparar o dano.

Processo nº : 10435.001276/00-87
Acórdão nº : 107-06.826

Enunciado A

Fiel ao seu melhor conceito, bases correntes caracteriza-se, ao eleger datas móveis, por abarcar permanente atualização dos montantes que encerram. Permite uma base comparativa do desempenho do nível de apuração dos tributos federais submetidos a essa prática, ao longo do ano-calendário.

O sistema tributário - absorvendo esse conceito - introduziu no nosso ordenamento jurídico-tributário tal sistemática, com a edição, em 30 de dezembro de 1991, da Lei n.º 8.383 que - em seu art. 38 e §1.º - prescrevem.
Verbis:

Art. 38. A partir do mês de janeiro de 1992, o imposto de renda das pessoas jurídicas será devido mensalmente, à medida em que os lucros forem auferidos.

1º Para efeito do disposto neste artigo, as pessoas jurídicas deverão apurar, mensalmente, a base de cálculo do imposto e o imposto devido.

Enunciado B

Como alternativa, o legislador ordinário permitiu às pessoas jurídicas sujeitas ao regime de tributação pelo lucro real anual que recolhesse o imposto devido mensalmente, calculado por estimativa - esta, até então, tendo âncora o percentual do imposto sob a forma de duodécimo. Com o advento dos arts. 14,24 e 25 da Lei n.º 8.541, de 23 de dezembro de 1992, arts. 35 e 37 da Lei n.º 8.981, de 20.01.1995 e do art. 2.º da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a estimativa passou a decorrer da receita bruta e acréscimos, como definidos para apuração do lucro presumido.

É consabido que a estimativa é um modelo ancorado em resultados ainda provisórios. Uma projeção de um valor desconhecido. Em outras palavras, é meramente uma aproximação de um valor hipotético (ainda que cognominado de imposto) ao valor exato que se persegue. É similarmente de domínio amplo que, se o parâmetro mensal está calcado em um estimador diametralmente distante do alvo que se deseja atingir, a sua equalização ao lucro real ou à base de cálculo da CSLL

Processo nº : 10435.001276/00-87
Acórdão nº : 107-06.826

exigirá ajustes extremamente agudos, objetivando compatibilizá-lo com essa destinação finalista. É o que ocorre, sem dúvida, quando o estimador estriba-se na porção da receita bruta e o alvo a se colimar o imposto de renda devido com base no lucro real, ou a base de cálculo positiva da CSLL, onde os custos e despesas, nessa fase, deverão ser contemplados. Não sem razões, o exacerbado montante das verbas a restituir ou a compensar que extravasa o valor efetivo defluente da apuração do tributo por ajuste periódico (mensal ou anual).

Observe-se que desde a concepção do sistema aqui versado, tem sido manifesta a compreensão do legislador ao evitar, através dos diversos textos legais, que a estimativa vá além do tributo anual ou do periódico devido, como demonstram o art. 39, seus parágrafos e alíneas da Lei n.º 8.383/91 que se transcreve:

Art. 39. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento, até o último dia útil do mês subsequente, do imposto devido mensalmente, calculado por estimativa, observado o seguinte:

§ 1.º (...).

§2º A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto mensal estimado, enquanto balanços ou balancetes mensais demonstrarem que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso.

§5º A diferença entre o imposto devido, apurado na declaração de ajuste anual (art. 43), e a importância paga nos termos deste artigo será:

- a) paga em quota única, até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, se positiva;*
- b) compensada, corrigida monetariamente, com o imposto mensal a ser pago nos meses subsequentes ao fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, se negativa, assegurada a alternativa de requerer a restituição **do montante pago indevidamente**.* (Os destaques não constam do original).

Sem perder a seqüência da remessa do texto legal precedente, impõe-se colacionar, em seguida, o conceito de restituição por pagamento Indevido. Encontramo-lo na Seção III, art. 165 do Código Tributário Nacional (CTN). Verbis:

Processo nº : 10435.001276/00-87
Acórdão nº : 107-06.826

Seção III - Pagamento Indevido

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

*I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;
(...).*

VETORES:

Vetor 1: Objetivando conformar a projeção calcada em variáveis extremamente heterogêneas com o exato valor apurável ao cabo do período/ano-calendário, o §2º do art. 39 da Lei n.º 8.383/91 reconheceu que, à pessoa jurídica era facultada a correção do rumo, desde que demonstrasse, através de balancetes ou balanços mensais, *que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso.*

Vetor 2: pelo *caput* do art. 39 da Lei n.º 8.383/91 ao prescrever que *o imposto devido mensalmente deverá ser calculado por estimativa*, confere a esta o caráter valorativo de tributo.

Vetor 3: a alínea “ b “ do § 5.º *do mesmo* artigo ao conferir à pessoa jurídica o direito a restituir do que fora pago a maior, concede a essa verba a destinação jurídico-tributário de *montante pago indevidamente*. Vale dizer: se parte do tributo pago excede o valor devido, tem-se como configurado *tributo indevido*, atingindo-se, dessarte, os mesmos efeitos da restituição.

Vetor 4: o art. 2.º da Lei n.º 9.430/96, combinado com o art. 4.º § 1.º da Lei n.º 9.532/97, determinam, respectivamente, que as pessoas jurídicas podem deduzir das estimativas os investimentos feitos na produção de

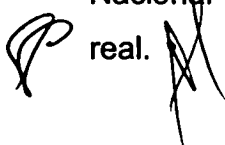
Processo nº : 10435.001276/00-87
Acórdão nº : 107-06.826

obras audiovisuais e **uma parcela do imposto pago, por estimativa,**
para o FINOR, FINAN e FUNRES.

Vetor 5: O tributo sob a denominação de estimativa mensal recolhido ou apropriado será levado a débito de Provisão anual do IRPJ/CSLL. O resultado líquido – denominado, nesse trabalho, de Saldo de Provisão Tributária (IRPJ/CSLL) a recolher - será alojado no passivo circulante do balanço anual e na declaração de rendimentos/PJ. O apropriado na esteira do período ou do ano-calendário, motivo de recolhimento ou de exigência de ofício; se declarado, inscrito em dívida ativa.

RESULTANTE 1:

- a) conceitualmente, a verba a teor de estimativa mensal recolhida não deverá desbordar do apurado ao término do exercício ou do período, após os ajustes anuais.
- b) Da estimativa mensal poderão ser deduzidas parcelas de incentivos ou de dedução próprias da apuração de imposto com base na sistemática do lucro real – fato que confirma a natureza de tributo das estimativas.
- c) A contabilização da estimativa como fator subtrativo da provisão a recolher do IRPJ/CSLL conforma-se ao princípio axiomático do sistema de bases correntes. Ou seja: que o tributo apurado em 31 de dezembro tenha tendência para o limite da nulidade – da neutralidade - , cumprindo, assim, o sistema de estimativa o seu desígnio legal de antecipar tributo.
- d) A porção da estimativa eventualmente paga a maior, segundo o texto legal, é imposto (ou tributo) pago indevidamente, não obstante a incidência sobre receita bruta e acréscimos não povoarem o art. 44 do Código Tributário Nacional – este ao versar sobre a hipótese das empresas optantes pelo lucro real.



Processo nº : 10435.001276/00-87
Acórdão nº : 107-06.826

e) Com arrimo no artigo 165 do CTN antes transcrito, descabe ressalva prévia quanto ao caráter indevido do pagamento. Contrário senso seria admitir-se ter o art. 66 da Lei nº 8.383/91 criado um novo tipo de restituição ou de compensação, ao arrepio do sistema jurídico tributário, pois, em assim sendo, violar-se-ia norma hierarquicamente superior.

III – A MULTA ISOLADA APLICÁVEL A DÉBITOS DECLARADOS OU NÃO

Enunciado A

É assente na jurisprudência que a multa de ofício é devida quando sanciona infração à legislação tributária, conforme se retira dos vários comandos do Código Tributário Nacional, dentre os quais o art. 142.

Importa, para melhor encaminhar a análise, colacionar o art. 44, incisos e parágrafo primeiro da Lei n.º 9.430/96: *verbis*:

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 prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;



O art. 2.º da Lei n.º 9.430/96 - antes referido – dispõe:



Processo nº : 10435.001276/00-87
Acórdão nº : 107-06.826

Art. 2º. A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

Montado esse cenário prévio normativo (Complemente os seus estudos com a leitura da TABELA COMPARATIVA DAS LEIS REGENTES DA MULTA ISOLADA após exemplos práticos (conceitos matemáticos) ao final desse trabalho), os comandos legais descritos não de ser interpretados, também e entretanto, consoante a farta jurisprudência judicial e administrativa e em consonância com outros atos normativos emanados do ente tributante que àqueles se alinham, e, ainda, sob várias óticas.

Portanto, para melhor direcionar a análise e as conclusões posteriores, urge fracionar, no âmbito temporal, o presente tema:

A .1 - No Curso do Ano-Calendário:

A .1.1 – Débitos não-declarados em DCTF:

A falta de recolhimento das estimativas ou de suas diferenças, contabilizadas ou não, submete o seu montante à multa de ofício de 75%, salvo se a pessoa jurídica, através de balancetes ou balanços concebidos em escrituração crível demonstrar prejuízos ou bases de cálculo negativas, ou recolhimento a maior, conforme se retira das normas legais já assentadas.

Processo nº : 10435.001276/00-87
Acórdão nº : 107-06.826

No decorrer do ano-calendário, dessarte, era, até antes da edição da Instrução Normativa 93, de 24 de dezembro de 1997, arts. 15¹ e 16³, incabível o lançamento de multa de ofício isolada, senão acompanhada da verba relativamente à estimativa mensal. O parágrafo 2.º do art. 15² poderia suscitar que a multa poderia ser aplicada, inexoravelmente, no curso do período sobre as estimativas não-recolhidas.

Entretanto, na parte final do parágrafo há uma ressalva. Vale dizer: ressalva o disposto no parágrafo terceiro. Este afirma que o lançamento será feito com base na regra do lucro real trimestral.

Portanto, ainda que não haja recolhimento das estimativas, a multa não será devida se o contribuinte demonstrar, posteriormente à intimação fiscal, a existência do lucro real trimestral apurado, independentemente de balancete ou balanço. Basta o LALUR com a devida apuração.

Como corolário, a multa no curso do ano-calendário só será devida sobre a estimativa não-recolhida (*caput* do art. 15) se não houver qualquer escrituração demonstrando o lucro real no trimestre do período, **ainda que não-recolhido**, reitera-se. O art. 15, parágrafo terceiro afirma que a não-escrituração do livro diário e do LALUR até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês, ensejará o lançamento de ofício da multa com base nas estimativas não-recolhidas.

1. 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.
2. §2.º. Na falta de atendimento à intimação de que trata o §2.º do art. anterior, no prazo nela consignado, o Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional procederá a aplicação da multa de que trata o "caput" sobre o valor apurado com base nas regras dos arts. 3.º a 6.º, ressalvado o disposto no §3.º do artigo anterior.
3. Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:
 1. a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos

Já o parágrafo 1º do art. 15, consigna as infrações relativas à **determinação do lucro real** quando houver **redução ou suspensão do imposto devido** em determinado mês. Por exemplo: quando o contribuinte,

Processo nº : 10435.001276/00-87
Acórdão nº : 107-06.826

propositalmente ou não, reduzir, **indevidamente**, através de balancetes de redução ou suspensão, o imposto devido. E, também, se o balanço ou balancete estiverem em desacordo com a escrituração, ou o LALUR estiver em branco ou com vícios que o comprometam.

Dessarte, o Ato Normativo só passou a conceber a multa de ofício, isolada por falta de pagamento do imposto antecipado:

- a) no curso do ano-calendário se restar provado, em resposta à intimação, que a empresa optara pelo sistema de estimativa mensal (e, obviamente, ajuste anual):
 - a . 1)que a empresa não dispõe de escrituração fiscal onde fique demonstrada a apuração do lucro real;
- b) após o término do ano-calendário (art. 16), ficando, ao abrigo do art. 15, a inflição da penalidade para as infrações relativas à determinação do lucro real verificadas **somente** nos procedimentos de redução ou suspensão do imposto devido em determinado mês (§ 1.º).

Por outro lado, em oposição ao que já fora assentado, a jurisprudência reiterada de ambas as Turmas da Egrégia 1.^a seção do Superior Tribunal de Justiça tem assentado que a denúncia espontânea exclui a aplicação de multa, mesmo em se tratando de tributo lançado por homologação.

Segundo a jurisprudência predominante desse eminente sodalício, o crédito declarado em DCTF e não-pago não está sujeito a lançamento fiscal posterior pelo mesmo valor, podendo ser inscrito em dívida ativa. É assente nos Tribunais pátrios que, através da Declaração de Contribuições de Tributos Federais, o contribuinte comunica ao Fisco a existência de crédito tributário, ato que constitui confissão de dívida e é suficiente para a sua exigência. Não pago no vencimento, torna-se o débito imediatamente exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte, conforme iterativa jurisprudência do STF e do STJ.

Processo nº : 10435.001276/00-87
Acórdão nº : 107-06.826

Na órbita administrativa não-diferente é o posicionamento do ente tributante:

importa colacionar, *in verbis*, o art. 1.º da Instrução Normativa SRF n.º 077, de 24 de julho de 1998 (concebida, portanto, há mais de um ano e meio após a edição da Lei n.º 9.430/96):

art. 1º - Os saldos a pagar, relativos a tributos e contribuições, constantes das declarações de rendimentos das pessoas físicas e jurídicas e da declaração do ITR, quando não quitados nos prazos estabelecidos na legislação, e da DCTF, serão comunicados à Procuradoria da Fazenda Nacional para fins de inscrição como Dívida Ativa da União.

Não menos conclusa é a posição da egrégia Coordenação-Geral do Sistema de Tributação em Nota MF/SRF/Cosit n.º 612, de 18 de novembro de 1999, quando assinala em seu item 3.1 que os débitos das contribuições que nomeia *informados na DIRPJ constituem confissão de dívida apenas para a empresa que não tenha filial, tenha apenas uma filial ou que centralize o recolhimento na matriz.*

B .1 - No Curso de Quaisquer Anos-Calendário:

B .1.1 – Débitos Declarados em DCTF:

Com a DCTF, a pessoa jurídica vincula-se à obrigatoriedade do pagamento declarado, restando manifesto que o crédito tributário impago consignado na Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF., permite a inscrição do crédito em dívida ativa com imposição apenas de multa dita moratória de 20% (vinte por cento), submetendo-se ao prazo prescricional (arts. 156, I e 174 do CTN) a partir da data consignada no recibo de entrega do respectivo ente acessório.

VETORES:

 Vetor 1: o inciso IV do § 1.º do art. 44 da lei n.º 9.430, com a alteração da IN/SRF n.º 93/97, pune, com multa isolada, a falta de recolhimento verificada em

Processo nº : 10435.001276/00-87
Acórdão nº : 107-06.826

período encerrado ou não, mesmo na hipótese de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa não-demonstrada, tempestivamente, através de escrituração fiscal, balanços ou balancetes de suspensão.

Vetor 2: A falta de recolhimento das estimativas declaradas, em quaisquer anos-calendários, contabilizadas ou não, submete o respectivo crédito à inscrição em dívida ativa, submisso à multa dita moratória de 20% (vinte por cento). Afasta-se, de plano, quaisquer exigências, nesses casos, conforme acentua a IN/SRF n.º 93/97, art. 15.

Vetor 3: De Plácido e Silva, *in* Vocabulário Jurídico, 15ª Edição – Editora Forense: Indevidamente: *Derivado do latim indébito, exprime o advérbio tudo que se faz sem dever, sem obrigação ou o que se pede sem direito de exigir.*

RESULTANTE 2:

- a) o lançamento fiscal no curso do ano-calendário só deve alcançar penalidade isolada por inobservância das regras de determinação do lucro real, máxime as de que tratam de suspensão ou redução de imposto; no período concluso só se deve contemplar a multa de ofício de 75% por falta de pagamento de imposto por estimativa não-declarada e não-recolhida. O montante das estimativas não será exigido, só se prestando, a partir da IN/SRF n.º 93/97, à formação da base imponible da respectiva multa isolada.
- b) Como corolário, por falta de recolhimento de estimativa só será possível o lançamento de multa isolada (75%) quando aplicada após o encerramento do período trimestral ou do ano-calendário.

 RESULTANTE 1 ∪ 2: 

Processo nº : 10435.001276/00-87
Acórdão nº : 107-06.826

III.1 a estimativa não-recolhida não mais será exigida. Dessa forma o próprio ente tributante reconheceu – tacitamente -, que após o encerramento do período o imposto devido é o apurado com base na escrituração. A estimativa passou a ser, tão-somente, base de multa isolada – **e nada mais** (ainda que por força de ato administrativo). Entretanto permanece incólume a sua natureza. Ou seja: a multa isolada continua fundada em proporcionalidade; e, esta, é inconcebível senão estribada em imposto ou contribuição devida. Não há como admitir multa proporcional sem que haja imposto devido.

III.2 a multa isolada de ofício não poderá alcançar créditos tributários, ainda que impagos, porém tempestivamente declarados.

III.3 A multa isolada aplicada de ofício só será factível quando puder incidir sobre as verbas no conceito de estimativas após o encerramento do período;

III.3.1 como corolário, se a estimativa é tributo apurado antecipadamente, o tributo defluente com base no lucro real ou na base de cálculo positiva da contribuição social alçado ao término do exercício ou do período será líquido daquela devidamente corrigida; se não-contabilizada nas épocas próprias, o lucro real/base cálculo da CSLL anual aquela conterà. Se a estimativa é antecipação de tributo, conclui-se que, se não houver este, aquela não terá existência. E a multa, a despeito dessa evidência, se aplicada, alcançará fato gerador não-ocorrente – sem substância;

III.3.2 restringir a estimativa ao conceito de base compulsória, independentemente do desempenho haurido pela pessoa jurídica e posteriormente atestado é, ao meu ver, amputar o sentido hermenêutico que o vocábulo *indevido* etimologicamente assinala, subtraindo-se a necessária reverência ao texto legal complementar reitor;

III.3.3 O art. 165 do CTN ao prescrever que a restituição é um direito do contribuinte, **seja qual for a modalidade do pagamento**

Processo nº : 10435.001276/00-87
Acórdão nº : 107-06.826

a que esteve jungido, confere sentido teleológico da norma consubstanciado no fato de que não importa como se materializou o respectivo pagamento que ensejou o referido direito creditório; e

III.3.4. após o encerramento do exercício a sistemática da estimativa cede lugar ao tributo definido pelo art. 44 do CTN. A aplicação da multa sobre verbas a teor de estimativas exumadas de ofício, acaba por penalizar tributo declarado constante de DIRPJ, ou aquele ainda na fase intermediária que vai da apuração à apresentação da DIRPJ.

III.4. O prejuízo fiscal ou a base de cálculo negativa somente demonstrado no ajuste anual fará emergir verba a título de estimativa levada a débito da conta Provisão. Corresponderá ao embrião do denominado *tributo apropriado indevidamente*. Dessa forma, se não-recolhida, impõe-se o seu estorno contábil com o lançamento a débito da conta "estimativa a recolher"; e

III.4.1. - se compelido ao recolhimento ante a ameaça da exigência de multa isolada sobre as verbas antes apropriadas e agora estornadas, restará como iniludível a imposição de multa sobre tributo indevido, suscetível, posteriormente, de restituição (o repudiado *solve et repete*).

III.5 - Na hipótese de apuração de tributo com arrimo no lucro real anual ou na base de cálculo positiva da CSLL - anual ou de menor periodicidade - acima de zero, porém inferior ao somatório das estimativas apropriadas, tal conduta sempre fará aflorar montante havido indevidamente; se recolhido, sujeitar-se-á à restituição ou à compensação a teor do item precedente.

III.6 - O lançamento da multa isolada sobre verbas que extravasem o tributo apurado, ou seja, decorrentes de apropriação indevida, implica penalização de legítima verba que, se recolhida nas épocas próprias, seria passível de restituição, em ofensa inusitada ao que dispõe a Seção III, do art. 165 do Estatuto Tributário, antes transcrito; e

Processo nº : 10435.001276/00-87
Acórdão nº : 107-06.826

III.6.1 – a exigência de recolhimentos além do tributo efetivamente apurado com base na escrituração conspira contra os postulados do sistema de bases correntes enunciado pelo art. 39 da Lei n.º 8.383/91. ***Recolhimentos além da Provisão do IRPJ é direito restituível; dentro desses limites é tributo antecipado que se conforma ao sistema inspirador de bases correntes. Ou seja: o tributo devido antecipado será anulado com tributo da mesma natureza apropriado com fundamento na escrituração. Esse o verdadeiro sentido teleológico do sistema de bases correntes.***

E, também, desfecha um grave conflito com o art. 920 do Código Civil Brasileiro, pois a multa excederá a obrigação principal apropriada ao final do período. *Verbis:*

art. 920 - O valor da cominação imposta na cláusula penal não pode exceder o da obrigação principal.

IV – A FALÁCIA DA NEGATIVA DE VIGÊNCIA AO TEXTO LEGAL

Não há nas digressões elencadas quaisquer negativas de vigência ao § 2.º, inciso IV, do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, como se pode inferir.

Como substrato do que fora exposto, a exigência da multa isolada só terá algum fôlego jurídico quando puder incidir sobre as verbas estimadas contabilizadas ou não e, se for o caso, somadas às decorrentes de diferenças detectadas pelo Fisco após o término do período ou do ano-calendário [vide Aspectos Contábeis e Matemáticos (com exemplos práticos) e Árvore do Comportamento da Estimativa mensal ao final desse trabalho]. O somatório algébrico dos montantes a título de estimativas não-recolhidas, declaradas (DCTF) ou não, ao longo do ano-calendário não pode extravasar o montante bruto ou líquido, se for a hipótese, do apurado na data da quantificação do tributo ou da ocorrência do fato gerador do período. Vale dizer: a provisão do tributo periódica/anual líquida das estimativas contabilizadas ou não é o marco delimitador da exigência quantitativa da multa de ofício isolada (vide Aspectos Contábeis, reitera-se).

Processo nº : 10435.001276/00-87
Acórdão nº : 107-06.826

Por derradeiro, ainda que as estimativas ou antecipações do IRPJ decorram de determinação legal, e a apuração do IRPJ/CSLL a pagar demonstrar, com todas as luzes, o grau do recolhimento indevido com os apanágios de certeza e liquidez do indébito, há de se considerar que a essência há de ter prevalência sobre a forma, cooptada pelas lições do eminente Ricardo Lobo Torres ao afirmar que “a ação visa precipuamente restituir o contribuinte à sua anterior capacidade contributiva e não ao mero controle da legalidade formal dos atos da administração”.

V – ASPECTOS CONTÁBEIS

À luz dos conceitos expostos, sejam:

V.1 – A Base de Cálculo da Multa Isolada é Positiva

- a) Estimativas apropriadas durante o período = 500 UM
- b) Provisão IRPJ/CSLL:.....= 200 UM

Razonetes:

Estimativa		Estimativa a recolher		Provisão IRPJ / CSLL	
(1) 500	500 (2)	(3) 300	500 (1)	(2) 500	200
			200 (s)	(S) 300	300 (3)

Conclusão:

a multa isolada deverá incidir sobre 200UM, pois este valor é igual à estimativa a recolher (não-declarada em DCTF) e igual ao montante da Provisão IRPJ/CSLL.

V.2 – A Base de Cálculo da Multa Isolada é Nula

- a) Estimativas apropriadas (não-recolhidas/não-declaradas) durante o período = 500 UM
- b) Provisão IRPJ/CSLL:..... = 200 UM
- c) Estimativas recolhidas durante o período:..... = 200 UM

Processo nº : 10435.001276/00-87
Acórdão nº : 107-06.826

Razonetes:

Estimativa		Estimativa a recolher		Caixa		Provisão IRPJ / CSLL	
(1) 500		(4) 500	500 (1)	(SI) 1000	200	(3) 700	200
(2) 200	700m (3)					(S) 500	

Conclusão:

não haverá incidência de multa isolada, pois a estimativa a recolher é nula e o que já fora recolhido é igual à Provisão IRPJ/CSLL.

V.3 – A Provisão IRPJ/CSLL é Nula (Lucro real nulo ou presença de Prejuízo Fiscal)

- a) Estimativas apropriadas (não-recolhidas) durante o período = 500 UM
b) Provisão IRPJ/CSLL:..... = nula

Razonetes:

Estimativa		Estimativa a recolher		Provisão IRPJ / CSLL	
(1) 500	500 (2)	(3) 500	500 (1)	(2) 500	-0-
					500 (3)

Conclusão:

não haverá incidência de multa isolada, pois a estimativa a recolher e a provisão são nulas.

V.4 – Hipótese de Restituição/Compensação

- a) Estimativas recolhidas durante o período:..... = 500 UM
b) Provisão IRPJ/CSLL:..... = 400 UM

Razonetes:

Estimativa		Caixa		Provisão IRPJ / CSLL	
(1) 500	500 (2)	(S) 1000	500 (1)	(2) 500	400
				(S) 100	

24

Processo nº : 10435.001276/00-87
Acórdão nº : 107-06.826

Conclusão:

a pessoa jurídica tem direito à restituição/compensação de 100UM

V.5 – A Provisão do IRPJ/CSLL é Maior do que o Montante das Estimativas Mensais

- a) Estimativas apropriadas e não-declaradas durante o período:..... = 500 UM
- b) Provisão IRPJ/CSLL:..... = 800 UM

Razonetes:

Estimativa		Estimativa a recolher	Provisão IRPJ / CSLL	
(1) 500	500 (2)	500 (1)	(2) 500	800
				300 (s)

Conclusão:

a multa isolada deverá incidir sobre 500UM, pois este valor é igual à estimativa a recolher (não-declarada em DCTF). A teor de Provisão IRPJ/CSLL deverá o contribuinte recolher o remanescente de 300 UM.

V.6 – A Provisão do IRPJ/CSLL é Nula (ou com prejuízo fiscal)
Com Recolhimento de Parcela das Estimativas

- a) Estimativas apropriadas durante o período:..... = 500 UM
- b) Provisão IRPJ/CSLL:..... = nula
- c) Estimativa recolhida:.....= 50UM

Razonetes:

Estimativa		Caixa	Estimativa a recolher	Provisão IRPJ / CSLL	
(1) 450		(S) 800	50 (2)	(3) 500	450 (4)
(2) 50	500 (3)			(S) 50	

Conclusão:

a pessoa jurídica tem direito à restituição de 50 UM. A estimativa a recolher é nula; logo, não haverá base positiva para sustentação da multa isolada.

VI – ASPECTOS MATEMÁTICOS E EXEMPLOS HIPOTÉTICOS

Exemplos ajudam na compreensão do que as palavras só conseguem exprimir com dificuldades:

Dessa forma, ojetivando ainda mais fixar os conceitos expendidos, importa consignar, na ótica dos aspectos matemáticos, um outro pilar de sustentação da tese aqui esposada. Para tanto, importa, inicialmente, assentar as seguintes notações, campo de variação das variáveis até então contempladas e exemplos numéricos hipotéticos:

Sejam:

1. Notações:

- a) Y = Base de cálculo da multa isolada (diferença na quantificação da estimativa + parcela de estimativa não-declarada ou recolhida, desde que ambas contidas nos limites da Provisão IRPJ/CSLL);

b) X = Saldo da Provisão do IRPJ/CSLL líquida das estimativas contabilizadas a débito – Estimativa recolhida ou declarada.

Obs.: PIRPJ/CSLL = Provisão do Imposto de Renda Pessoa jurídica ou da CSLL

2. Campo de Variação:

$$2.1 - 0 < Y \leq X$$

Como condição necessária é que a base de cálculo “Y” seja maior do que zero; como condição suficiente, que a base de cálculo “Y” seja menor ou igual à soma algébrica do saldo da provisão líquida mais as estimativas contabilizadas (recomposição doa provisão).

Processo nº : 10435.001276/00-87
Acórdão nº : 107-06.826

3. Fórmula:

$$3.1 - Y \leq (\text{Saldo da PIRPJ/CSLL Anual} - \text{Vr. Declarado em DCTF/Recolhido} + \text{Vr. Contabilizado})$$

4. Aplicação:

Exemplo 4.1:

Saldo da Provisão do IRPJ/CSLL anual:.....200 UM
Estimativa declarada ou recolhida..... 120 UM
Estimativa contabilizada:.....120 UM
Diferença levantada de ofício:..... 150 UM

$$Y \leq X \Rightarrow (200\text{UM} - 120\text{UM} + 120\text{UM}) \Rightarrow Y \leq 200\text{UM}$$

Sendo a diferença de 150 UM $< Y \leq 200$ UM,

Logo, a multa isolada = $Y \times 0,75 = 150 \text{ UM} \times 0,75 = 112,50 \text{ UM}$

Exemplo 4.2:

Saldo da Provisão do IRPJ/CSLL ANUAL:.....200 UM
Estimativa declarada:..... nula
Estimativa contabilizada:.....60 UM
Diferença levantada de ofício:..... 250 UM

$$Y \leq X \Rightarrow (200\text{UM} - 0 + 60\text{UM}) \Rightarrow Y \leq 260$$

Sendo a diferença de 250 UM + estimativa contabilizada não-declarada ou recolhida de 60 = 310 UM $> Y \leq 260$,

Logo, a multa isolada = $Y \times 0,75 = 260 \text{ UM} \times 0,75 = 195 \text{ UM}$

Exemplo 4.3:

Saldo da Provisão do IRPJ/CSLL anual:.....(120 UM)
Estimativa declarada:..... nula
Estimativa contabilizada:.....160 UM

Processo nº : 10435.001276/00-87
Acórdão nº : 107-06.826

Diferença levantada de ofício:..... 150 UM

$$Y \leq (-120\text{UM} - 0 + 160\text{UM}) \Rightarrow Y \leq 40$$

Sendo a diferença de 150 UM + Estimativa contabilizada não- declarada ou recolhida de 160 = 310 UM > $Y \leq 40$,

$$\text{Logo, a multa isolada} = Y \times 0,75 = 40 \text{ UM} \times 0,75 = 30 \text{ UM}$$

Nota 1: o saldo da provisão entre parênteses significa que o montante da estimativa contabilmente apropriada corrigida superou a provisão IRPJ/CSLL no montante de 40 UM. Vale dizer: débito de provisão IRPJ/CSLL = 160UM contra um crédito da mesma natureza de 40UM. Como não houve recolhimento antecipado, não há o que restituir ou a compensar.

Exemplo 4.4:

Saldo da Provisão do IRPJ/CSLL anual:..... 200 UM
Estimativa declarada:..... nula
Estimativa contabilizada:..... nula
Estimativa calculada de ofício :.....250 UM

$$Y \leq (200\text{UM} - 0 + 0) \Rightarrow Y \leq 200\text{UM}$$

Sendo a Estimativa calculada de ofício de 250 UM > $Y \leq 200 \text{ UM}$,

$$\text{Logo, a multa isolada} = Y \times 0,75 = 200 \text{ UM} \times 0,75 = 150\text{UM}$$

Exemplo 4.5:

Saldo da Provisão do IRPJ/CSLL anual:.....300 UM
Estimativa declarada ou recolhida..... 200 UM
Estimativa contabilizada:.....nula UM
Diferença levantada de ofício:.. 150 UM

$$Y \leq (300\text{UM} - 200\text{UM} + 0) \Rightarrow Y \leq 100\text{UM}$$

Sendo a diferença de 150 UM > $Y \leq 100 \text{ UM}$,

$$\text{Logo, a multa isolada} = Y \times 0,75 = 100 \text{ UM} \times 0,75 = 75\text{UM}$$

Exemplo 4.6:

Saldo da Provisão do IRPJ/CSLL anual.....300 UM
Estimativa declarada ou recolhida..... 50 UM
Estimativa contabilizada:..... nula

Processo nº : 10435.001276/00-87
Acórdão nº : 107-06.826

Diferença levantada de ofício 300 UM

$$Y \leq (300\text{UM} - 50\text{UM} + 0) \Rightarrow Y \leq 250\text{UM}$$

Sendo a diferença de 300 UM $> Y \leq 250$,

Logo, a multa isolada = $Y \times 0,75 = 250 \text{ UM} \times 0,75 = 187,50\text{UM}$

Exemplo 4.7:

Saldo da Provisão do IRPJ/CSLL anual.....300 UM
Estimativa declarada ou recolhida.....200 UM
Estimativa contabilizada:..... nula
Diferença levantada de ofício:..... 150 UM

$$Y \leq (300\text{UM} - 200\text{UM} + 0) \Rightarrow Y \leq 100 \text{ UM}$$

Sendo a diferença de 150 UM $> Y \leq 100$,

Logo, a multa isolada = $Y \times 0,75 = 100 \text{ UM} \times 0,75 = 75\text{UM}$

Exemplo 4.8:

Saldo da Provisão do IRPJ/CSLL Líquida anual:....(150UM)
Estimativa declarada ou recolhida..... 50 UM
Estimativa contabilizada:.....300UM
Diferença levantada de ofício:..... 200 UM

$$Y \leq (-150 - 50\text{UM} + 300) \Rightarrow Y \leq 100\text{UM}$$

Sendo a diferença de 200 UM + Estimativa contabilizada não-declarada ou recolhida de 250 UM $(300\text{UM}-50\text{UM}) = 450 \text{ UM} > Y \leq 100$,

Logo, a multa isolada = $Y \times 0,75 = 100 \text{ UM} \times 0,75 = 75\text{UM}$

Exemplo 4.9:

Provisão do IRPJ/CSLL Líquida ANUAL:.....(300 UM)
Estimativa declarada ou recolhida..... 50 UM
Estimativa contabilizada:.....300UM
Diferença levantada de ofício:..... 200 UM

$$Y \leq (-300 - 50\text{UM} + 300) \Rightarrow Y \leq -50 \text{ UM}$$

Sendo a diferença de 200 UM e, em face da condição necessária, "Y" deve ser sempre maior que zero,

Logo, a multa isolada = $Y \times 0,75 = 0 \text{ UM} \times 0,75 = \text{nula}$

Processo nº : 10435.001276/00-87
Acórdão nº : 107-06.826

Nota 2: a pessoa jurídica terá direito à restituição ou a compensação de 50 UM. No exemplo pode ter ocorrido prejuízo fiscal/base de cálculo negativa da CSLL apurado no período, ou compensação de prejuízos/bases negativas de anos-calendário anteriores submissos à limitação da " trava " .

Exemplo 4.10:

Provisão do IRPJ/CSLL Líquida ANUAL:.....nula
Estimativa declarada e recolhida..... 300 UM
Estimativa contabilizada:.....nula
Diferença levantada de ofício:..... 200 UM

$$Y \leq (0 - 300\text{UM} + 0) \Rightarrow Y \leq -300\text{UM}$$

Sendo a diferença de 200 UM, e, em face da condição necessária, "Y" deve ser sempre maior que zero,

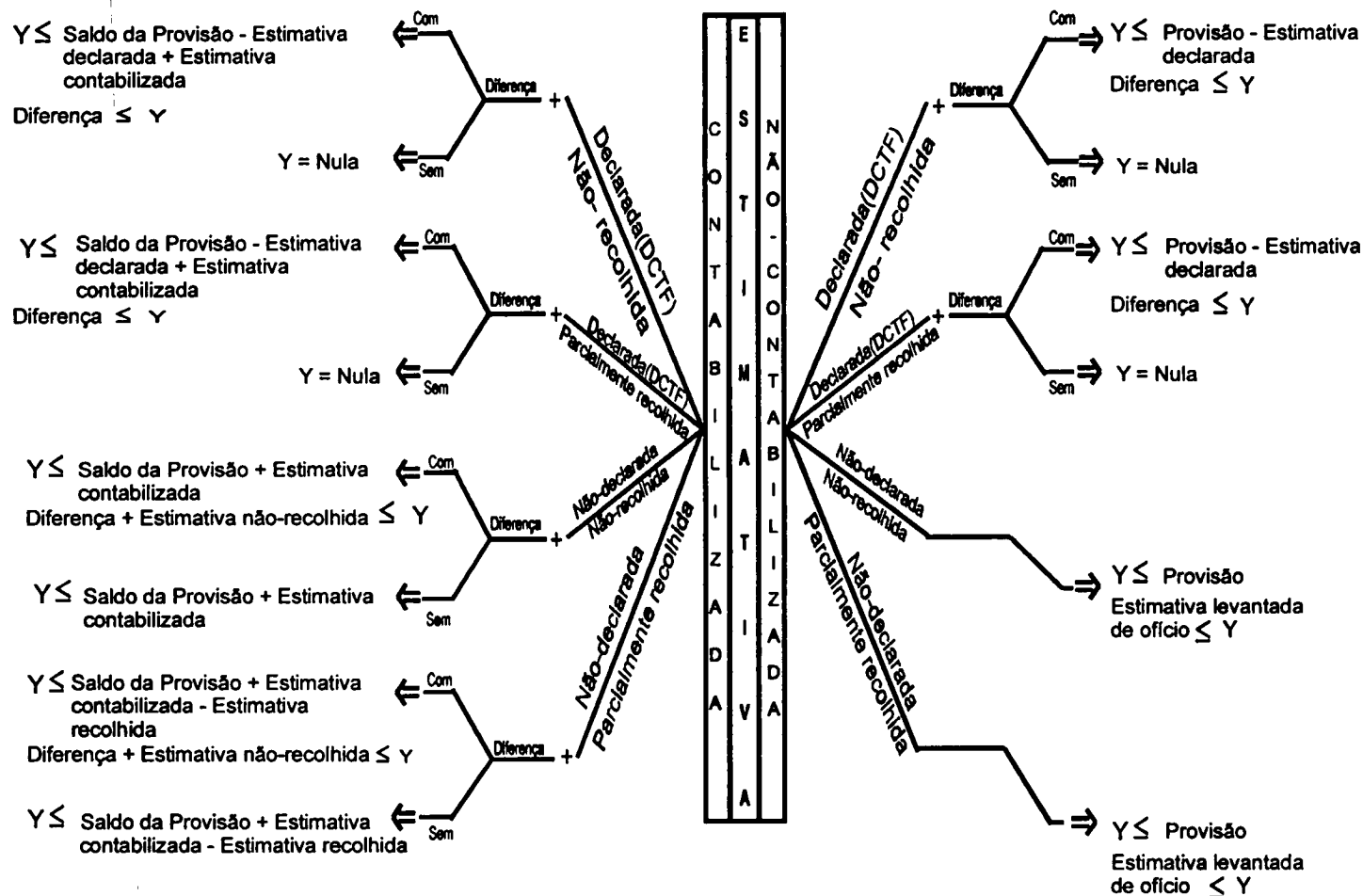
$$\text{Logo, a multa isolada} = Y \times 0,75 = 0 \times 0,75 = \text{nula}$$

Nota 3: a pessoa jurídica terá direito à restituição ou a compensação de 300 UM. No exemplo pode ter ocorrido prejuízo fiscal/base de cálculo negativa da CSLL apurado no período, ou compensação de prejuízos/bases negativas de anos-calendário anteriores submissos à limitação da " trava "

TABELA ANALÍTICA COMPARATIVA DAS LEIS REGENTES DA BASE DE CÁLCULO DA MULTA ISOLADA

Leis		Observações Comparativas a/b	Lei	Obs. Comparativas c/ a-b	Lei	Obs. Comparativas d/a-b-d	Lei	Obs. Comparativas e/a-b-c-d
a	b		c		d		e	
8.383/91 Art.39. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento, até o último dia útil do mês subsequente, do imposto devido mensalmente, calculado por estimativa, observado o seguinte: 2º A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto mensal estimado, enquanto balanços ou balancetes mensais demonstrarem que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso. 3º O imposto apurado nos balanços ou balancetes será convertido em Quantidade de Ufir diária pelo valor desta no último dia do mês a que se referir. 5º A diferença entre o imposto devido, apurado na declaração de ajuste anual (art. 43), e a importância paga nos termos deste artigo será: a) paga em quota única, até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, se positiva; b) compensada, corrigida monetariamente, com o imposto mensal a ser pago nos meses subsequentes ao fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, se negativa, assegurada a alternativa de requerer a restituição do montante pago indevidamente.	8.541/92 Art. 23. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento do imposto mensal calculado por estimativa. 4º O imposto recolhido por estimativa, exercida a opção prevista no § 3º deste artigo, será deduzido do apurado com base no lucro real dos meses correspondentes e os eventuais excessos serão compensados, corrigidos, monetariamente, nos meses subsequentes. 5º Se do cálculo previsto no § 4º deste artigo resultar saldo de imposto a pagar, este será recolhido, corrigido, monetariamente, na forma da legislação aplicável. Art. 25. A pessoa jurídica que exercer a opção prevista no art. 23 desta lei, deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano ou na data de encerramento de suas atividades, com base na legislação em vigor e com as alterações desta lei. 1º O imposto recolhido por estimativa na forma do art. 24 desta lei, será deduzido, corrigido, monetariamente, do apurado na declaração anual, e a variação monetária ativa será computada na determinação do lucro real.	O lucro real/base de cálculo da CSLL mensal é a regra. A estimativa uma faculdade não-excludente. Os eventuais excessos ou os montantes pagos indevidamente serão compensados, corrigidos monetariamente, ou assegurada sua restituição.	8.981/95 Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.	A suspensão do pagamento do imposto/contribuição social por estimativa condiciona-se à apuração do lucro real/base de cálculo da CSLL ao longo do período.	9.065/95 Art.1.º. Nova redação do Art 35, §2.º da Lei n.º 8.981/95. Art.35 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 prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário	O pagamento do imposto com base em estimativa mensal fica condicionado à existência de prejuízos fiscais ou da base de cálculo negativa demonstrada em balanços ou balancetes mensais.	9.430/96 Art. 2º. A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.	O pagamento com base no imposto/CSLL mensal estimado fica adstrito à apuração pelas pessoas jurídicas do lucro real ou da base de cálculo da CSLL. A apuração com base na escrituração mensal continua prevalecente.

ÁRVORE DO COMPORTAMENTO DA ESTIMATIVA MENSAL APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO x MULTA ISOLADA



Notação: Y = Base de cálculo - levantada de ofício - da multa isolada, sendo $Y > 0$
OBS. A diferença e a Estimativa levantadas de ofício hão de estar contidas em Y

Processo nº : 10435.001276/00-87
Acórdão nº : 107-06.826

Tendo em vista que o lançamento fiscal não permite avaliar todas as variáveis aqui em debate, decide-se por se conceder provimento ao rogo recursal.

C O N C L U S ã O

Oriento o meu voto no sentido de se conceder provimento ao recurso voluntário interposto.

Sala das Sessões - DF, em 16 de outubro de 2002.

 NEICYR DE ALMEIDA

Processo nº : 10435.001276/00-87
Acórdão nº : 107-06.826

VOTO VENCEDOR

Conselheiro LUIZ MARTINS VALERO, Relator-Designado.

Nas pendências em que esta Câmara julgou a aplicação da multa isolada sobre o valor das parcelas de estimativa do IRPJ e da CSLL, não recolhidas pela pessoa jurídica optante pela apuração anual do lucro real, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, ainda que vencido, tenho votado pela sua procedência.

No caso em julgamento, o ilustre relator desenvolve tese nova, bem fundamentada e ilustrada por demonstrações matemáticas, substancialmente consistentes, objetivando mostrar que a multa isolada deve ter como limite o imposto ou a contribuição social efetivamente devidos ao final do encerramento do ano-calendário, o que me levou a refletir mais sobre esse instrumento sancionatório.

Em que pese a admiração que tenho pelo culto conselheiro, não acompanharei seu voto pela razões que passo a expor.

Destaco, como principal empecilho ao acatamento da tese do relator, a previsão legal expressa para a aplicação da multa isolada, *ainda que a pessoa jurídica apresente prejuízo fiscal ao final do ano-calendário*.

Nesta hipótese, adotada a tese, não se aplicaria a multa, e isso equivaleria a negar vigência ao dispositivo legal, ou, na melhor das hipóteses, utilizar a norma legal como mero balizamento do livre caminho do intérprete, característica da não muito aceita "escola da livre interpretação do direito".

Por outro lado, acatar a eficácia legal da multa isolada não pode ser entendido como simples adoção da interpretação gramatical da norma jurídica, ao contrário, trata-se de interpretação que leva em conta os fins visados pelo legislador

 - no dizer de mestre Miguel Reale²: *"...o primeiro cuidado do hermeneuta*

² REALE, Miguel - Lições Preliminares de Direito - Saraiva, São Paulo, 2000, 25ª Edição.

Processo nº : 10435.001276/00-87
Acórdão nº : 107-06.826

contemporâneo consiste em saber qual a finalidade social da lei, no seu todo, pois é o fim que possibilita penetrar na estrutura de suas significações particulares."

Não é diferente o magistério de Carlos Maximiliano em sua obra "Hermenêutica e Aplicação do Direito", Forense. 13ª edição, 1993, pág. 151:

"O hermeneuta sempre terá em vista o fim da lei, o resultado que a mesma precisa atingir em sua atuação prática. A norma enfeixa um conjunto de providências protetoras julgadas necessárias para satisfazer a certas exigências econômicas e sociais; será interpretada de modo que melhor corresponda àquela finalidade e assegure plenamente a tutela de interesse para o qual foi regida."

Pois bem, o abandono da regra de apuração do imposto de renda trimestral, a partir de 1997, é uma opção exercida pelo contribuinte que não dispõe de estrutura administrativa capaz de apurar o montante do tributo e da contribuição social devidos de forma definitiva, na periodicidade determinada pela Lei, mas a contrapartida exigida é o recolhimento de um valor mensalmente estimado, com base na receita bruta e acréscimos.

A lei nº 9.430/96 vai mais longe ao permitir que o valor estimado seja reduzido ou até suspenso, a partir do momento em que o contribuinte demonstre, através de balanços ou balancetes, que o valor já recolhido no período abrangido pelos balanços ou balancetes de acompanhamento, supera ou é suficiente para cobrir o imposto ou a contribuição devidos no referido período.

O fim visado pelo legislador foi coibir a fuga da periodicidade trimestral da apuração, postergando o pagamento do tributo ou da contribuição para o ano-calendário seguinte.

E aquele contribuinte que ao final do ano-calendário de incidência do imposto ou da contribuição nada apurou como devido, por apresentar prejuízo fiscal?

Este, como visto, teve a oportunidade de demonstrar sua situação deficitária em todos os períodos do ano-calendário, bastava elaborar os balanços de monitoramento das estimativas obrigatórias, no tempo previsto na Lei. A

Processo nº : 10435.001276/00-87
Acórdão nº : 107-06.826

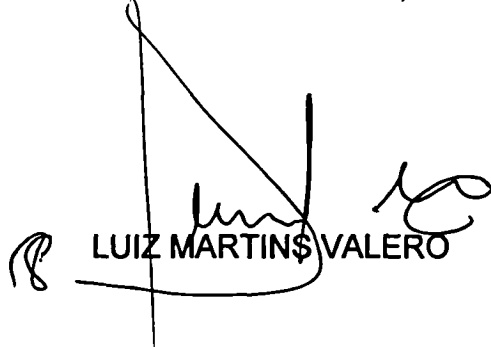
demonstração fora do prazo não pode produzir os mesmos efeitos exigidos legalmente.

Não há quem não reconheça que a multa isolada é uma penalidade por demais gravosa e que apresenta um defeito original ao tomar como base de cálculo o imposto ou contribuição que, ao final do ano-calendário, se revela indevido ou em valor devido menor que o estimado.

Mas é uma regra jurídica e, como tal, tem que ter efetividade e esta só é alcançada pela coação estatal, garantida pela sanção, materializando-se o disposto no art. 75 do Código Civil vigente *"todo direito corresponde a uma ação que o assegura"*.

Por isso, voto por se negar provimento ao recurso, no tocante à aplicação da multa isolada.

Sala das Sessões-DF, 16 de outubro de 2002.



LUIZ MARTINS VALERO