



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

MFAA-6-

Processo nº :10580.001350/2001-52

Recurso nº :131.277

Matéria :IRPJ - Exs.: 1997 e 1998

Recorrente :REVISA REVENDORA DE VEÍCULOS E IMPLEMENTOS DE
SALVADOR LTDA.

Recorrida :2ª TURMA/DRJ-SALVADOR/BA

Sessão de :04 DE DEZEMBRO DE 2002

Acórdão nº :107-06.894

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS – LIMITES – LEI Nº 8.981/95, ARTS. 42 E 58 - Para determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, a partir do exercício financeiro de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento, tanto em razão da compensação de prejuízos, como em razão da compensação da base de cálculo negativa da contribuição social. Entretanto, sendo apurada base positiva em qualquer dos períodos subsequentes, até a data da lavratura do auto de infração, independentemente do seu valor, uma parcela dessa base diz respeito à redução indevida anteriormente ocorrida, fato que caracteriza postergação do pagamento do tributo, inviabilizando, assim, o lançamento de ofício ao qual não tenha sido dado esse tratamento.

PENALIDADE. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO (ISOLADA). FALTA DE RECOLHIMENTO. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício por falta de recolhimento de imposto por estimativa em ajustes efetuados pela fiscalização após o encerramento do ano calendário, com glosa de prejuízos compensados além do percentual permitido pela Lei nº 8.891/95, arts. 42 e 58 na determinação do lucro real.

Recurso parcialmente provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por REVISA REVENDODORA DE VEÍCULOS E IPLEMENTOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para afastar a multa isolada. Vencidos os Conselheiros Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz,

D

(Relator), Natanael Martins e Luiz Martins Valero. Designado o conselheiro Edwal Gonçalves dos Santos para proferir o voto vencedor, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



JOSÉ CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE



EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 28 FEV 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES, NEICYR DE ALEMEIDA e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

Processo nº : 10580.001350/2001-52
Acórdão nº : 107-06.894

Recurso nº : 131.277
Recorrente : REVISA REVENDEDORA DE VEÍCULOS E IMPLEMENTOS DE
SALVADOR LTDA.

RELATÓRIO

REVISA REVENDEDORA DE VEÍCULOS E IMPLEMENTOS DE SALVADOR LTDA., pessoa jurídica já qualificada nos autos do presente processo, recorre a este Colegiado, às fls. 201/210, contra decisão proferida pela 2ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento/DRJ em Salvador/BA (fls. 184/195), que julgou parcialmente procedente a exigência fiscal consubstanciada no Auto de Infração de fls. 05/11, para cobrança de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, tendo em vista as seguintes infrações:

1. Compensação de prejuízos fiscais excedentes a 30% do lucro líquido ajustado, previsto no art. 42 da Lei n.º 8.981/95 e nos artigos 12 e 15 da Lei n.º 9.065/95, consignada nas declarações de rendimentos dos anos-calendário de 1996 e 1997;
2. Falta de recolhimento do imposto de renda, em bases estimadas, dos meses de janeiro, fevereiro, março e abril de 1997, em virtude de, nesses meses, a fiscalizada ter optado pelo pagamento do imposto com base em resultados apurados em balanços mensais de redução/suspensão, sem observar a acima referida limitação de 30% para a compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores, sujeitando-se à imposição da multa isolada de 75% sobre o valor não recolhido. Enquadramento legal: art. 35 da Lei n.º 8.981/95; art. 1º da Lei n.º 9.065/95, e artigos 2º, 43 e 44 §1º, inciso IV, da Lei n.º 9.430/96.

Inaugurando a fase litigiosa do procedimento, a autuada apresentou a peça impugnativa de fls. 104/114, cujos argumentos foram assim sintetizados pelo órgão de julgamento de primeiro grau:

“...”

- 2.1 a legislação tributária anterior à Lei n.º 8.981, de 1995, assegurava o direito de a empresa deduzir, de forma integral, os resultados negativos anteriores dos lucros que, no futuro, viessem a ser apurados;
- 2.2 a Defendente possuía, em 31/12/1994, prejuízos fiscais atinentes a exercícios anteriores, quando era legalmente permitida a compensação integral. Esse direito passou a integrar o patrimônio jurídico da Autuada;
- 2.3 a imposição restritiva de compensação em apenas 30% dos prejuízos, prevista na Lei n.º 8.981, de 1995, atinge o seu direito adquirido inscrito no art. 5º inciso XXXVI, da Constituição Federal;
- 2.4 a apuração de seus prejuízos fiscais se deu na vigência de lei aplicável até 31 de dezembro de 1994, sendo-lhe assegurado o exercício do direito de compensar esses prejuízos nos anos subseqüentes, a depender de resultado positivo futuro, caracterizando-se tal situação como inalterável;
- 2.5 a Lei n.º 8.981, de 1995, criou um verdadeiro empréstimo compulsório, sem obediência aos requisitos previstos no art. 148 da Constituição Federal;
- 2.6 a limitação imposta cria uma incidência sobre lucros inexistentes, tanto que não alcança nem a renda nem o lucro, e sim o patrimônio da pessoa jurídica. Rigorosamente, cria um imposto novo, sem observar os requisitos do art. 154, inciso I, da Constituição, que disciplina o exercício, pela União, da chamada competência residual;
- 2.7 o imposto de renda tem por base de cálculo o lucro, sendo pressuposto de sua existência um acréscimo patrimonial, num dado espaço de tempo. Só existe lucro tributável após serem compensados os prejuízos;
- 2.8 o lançamento da multa isolada incorreu em equívoco, por não considerar a compensação dos valores pagos por estimativa e a compensação do imposto de renda a recuperar de exercícios anteriores, conforme declaração de rendimentos do exercício de 1997 e demonstrativo de fl. 114;"

O lançamento foi considerado procedente na primeira instância administrativa de julgamento, mediante Acórdão assim ementado (fls. 184):

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 1996, 1997

Ementa: COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO.

A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no máximo, 30%.

 INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI OU ATO NORMATIVO.

Processo nº : 10580.001350/2001-52
Acórdão nº : 107-06.894

O afastamento da aplicabilidade de lei ou ato normativo, pelos órgãos judicantes da Administração Fazendária, está necessariamente condicionado à existência de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal declarando a sua inconstitucionalidade.

COMPENSAÇÃO. TRIBUTOS DA MESMA ESPÉCIE.

Os créditos decorrentes de pagamentos indevidos, ou a maior que o devido, de tributos da mesma espécie, podem ser compensados com os débitos, da própria pessoa jurídica, correspondentes a períodos subsequentes, desde que efetuada espontaneamente e que os créditos estejam devidamente comprovados.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. BASE ESTIMADA.

Cabível o lançamento da multa de ofício isolada, quando constatado que a contribuinte deixou de efetuar o recolhimento obrigatório do imposto de renda sobre a estimativa e o balancete de redução demonstra base tributável.

Lançamento Procedente em Parte".

Cientificada dessa decisão em 05 de junho de 2002 (AR. de fls. 199), no dia 05 seguinte a autuada protocolizou Recurso Voluntário a este Conselho (fls. 201/210), perseverando em seus argumentos impugnativos, ao tempo em que manifesta sua inconformidade com o fato de na decisão recorrida não terem sido aproveitados "*saldos anteriores ao ano de 1995 de Imposto a ser recuperado (e não 1996, como erroneamente consignado pelo Relator, no item 27)*", fundamentando que a então impugnante não teria apresentado prova da existência desses saldos e, ainda, em virtude de a compensação argüida não ter sido efetuada espontaneamente, antes do início da ação fiscal. Requer, assim, o aproveitamento desses valores, devidamente atualizados pela taxa SELIC.

Aduz que, se efetuara o levantamento dos resultados que serviram de base à redução/suspensão do pagamento do imposto, sob o entendimento de que os prejuízos fiscais seriam integralmente dedutíveis, "*não seria possível falar, no caso concreto, em compensação do Imposto de Renda*".

Para tanto, anexa ao Recurso Voluntário cópia dos quadros da
 Declaração de Rendimentos Pessoa Jurídica dos períodos-base de 1993, 1994 e

Processo nº : 10580.001350/2001-52
Acórdão nº : 107-06.894

1995, em que consta a existência dos referidos valores que teriam sido pagos indevidamente.

Para garantia de instância, prevista no §2º. do art. 33 do Decreto n.º 70.235/72 – Processo Administrativo Fiscal - PAF, o Recurso Voluntário foi instruído mediante o arrolamento de bens (fls. 221/225).

 É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Relator.

O recurso é tempestivo e assente em lei, devendo ser conhecido.

Conforme relatado, o Auto de Infração de fls. 05/11, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, diz respeito às seguintes matérias:

1. compensação de prejuízos fiscais excedentes a 30% do lucro líquido ajustado, previsto no art. 42 da Lei n.º 8.981/95 e o art. 12 e 15 da Lei n.º 9.065/95, nos anos-calendário de 1996 e 1997, e,
2. falta de recolhimento do imposto de renda, em bases estimadas, dos meses de janeiro, fevereiro, março e abril de 1997, ocasionada em virtude do procedimento supra ter ocasionado a redução/suspensão do imposto devido, de acordo com os cálculos efetuados pela fiscalizada, sujeitando-a à imposição da multa isolada de 75% sobre o valor não recolhido, sendo o enquadramento legal sido efetuado no art. 35 da Lei n.º 8.981/95; no art. 1º da Lei n.º 9.065/95, e nos artigos 2º, 43 e 44 §1º, inciso IV, da Lei n.º 9.430/96.

No que se refere ao primeiro item da autuação, acima referido, o tema é, sem dúvida, já bastante discutido nesta instância recursal de julgamento administrativo, tendo resultado em posições definidas no sentido de que, a princípio, os dispositivos legais instituidores da chamada trava de 30% guardam consonância com o nosso ordenamento jurídico, bastando que seja aplicada com a observância de peculiaridades que possam estar presentes em cada caso, porém abstraindo-se da

Processo nº : 10580.001350/2001-52
Acórdão nº : 107-06.894

apreciação de arguições de possíveis defeitos constitucionais inerentes a esses dispositivos e que, reiteradamente, são levantados nesta via administrativa de julgamento, considerando não ser este o foro competente para apreciar questões relativas à constitucionalidade de dispositivo legal, por tratar-se de matéria cuja apreciação é privativa do Poder Judiciário.

Entretanto, oportuno se faz trazer a lume jurisprudência emanada do Egrégio Superior Tribunal de Justiça sobre o tema, ao entender, apreciando o Recurso Especial n.º 188.855 – GO, que os questionados diplomas legais não ferem os princípios constitucionais, conforme decisão a seguir transcrita:

“Recurso Especial nº 188.855 – GO (98/0068783-1)

EMENTA

Tributário – Compensação – Prejuízos Fiscais – Possibilidade.

A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31.12.94 não compensados, poderá ser utilizada nos anos subseqüentes. Com isso, a compensação passa a ser integral.

Recurso improvido.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Garcia Vieira: Saga S/A Goiás Automóveis, interpõe Recurso Especial (fls. 168/177), aduzindo tratar-se de mandado de segurança impetrado com o intuito de afastar a limitação imposta à compensação de prejuízos, prevista nas Leis 8.981/95 e 9.065/95, relativamente ao Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro.

Pretende a compensação, na íntegra, do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa, apurados até 31.12.94 e exercícios posteriores, com os resultados positivos dos exercícios subseqüentes.

Aponta violação aos artigos 43 e 110 do CTN e divergência pretoriana.

VOTO

O Sr. Ministro Garcia Vieira (Relator): Sr. Presidente: Aponta a recorrente, como violados, os artigos 43 e 10 do CTN, versando sobre questões devidamente prequestionadas e demonstrou a divergência.

Conheço do recurso pelas letras “a” e “c”.

Insurge-se a recorrente contra o disposto nos artigos 42, 57 e 58 da Lei nº 8.981/95 e arts. 42 e 52 da Lei 9.065/95. Depreende-se destes dispositivos que, a partir de 1º de janeiro de 1995, na

determinação do lucro real, o lucro líquido poderia ser reduzido em no máximo trinta por cento (artigo 42), podendo os prejuízos fiscais apurados até 31.12.94, não compensados em razão do disposto no caput deste artigo serem utilizados nos anos-calendário subsequente (parágrafo único do artigo 42). Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro (Lei nº 7.689/88) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 812 (artigo 57). Na fixação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos bases anteriores em, no máximo, trinta por cento.

Como se vê, referidos dispositivos legais limitaram a redução em, no máximo, trinta por cento, mas a parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31.12.94, não compensados, poderá ser utilizada nos anos subsequentes. Com isso, a compensação passa a ser integral. Esclarecem as informações de fls. 65/72 que:

“Outro argumento improcedente é quanto à ofensa a direito adquirido. A legislação anterior garantia o direito à compensação dos prejuízos fiscais. Os dispositivos atacados não alteram este direito. Continua a impetrante podendo compensar ditos prejuízos integralmente.

É certo que o art. 42 da Lei 8.981/95 e o art. 15 da Lei 9.065/95 impuseram restrições à proporção com que estes prejuízos podem ser apropriados a cada apuração do lucro real. Mas é certo, que também que este aspecto não está abrangido pelo direito adquirido invocado pela impetrante.

Segundo a legislação do imposto de renda, o fato gerador deste tributo é do tipo conhecido como complexivo, ou seja, ele apenas se perfaz após o transcurso de determinado período de apuração. A lei que haja sido publicada antes deste momento está apta a alcançar o fato gerador ainda pendente e obviamente o futuro. A tal respeito prediz o art. 105 do CTN:

‘Art. 105 – A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116.’

A jurisprudência tem se posicionado nesse sentido. Por exemplo, o STF decidiu no R. Ex. nº 103.553-PR, relatado pelo Min. Octávio Gallotti, que a legislação aplicável é vigente na data de encerramento do exercício social da pessoa jurídica. Nesse mesmo sentido, por fim, a Súmula nº 584 do Excelso Pretório:

'Ao imposto calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração.'

Assim, não se pode falar em direito adquirido porque não se caracterizou o fato gerador. Por outro lado, não se confunde o lucro real e o lucro societário. O primeiro é o lucro líquido do preço de base ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pelo Regulamento do Imposto de Renda (Decreto-lei nº 1.598/77, artigo 6º). Esclarecem as informações (fls. 69/71) que:

'Quanto à alegação concernente aos arts. 43 e 110 do CTN, a questão fundamental, que se impõe, é quanto à obrigatoriedade do conceito tributário de renda (lucro) adequar-se àquele elaborado sob as perspectivas econômicas ou societárias. A nosso ver, tal não ocorre. A Lei 6.404/76 (Lei das S/A) claramente procedeu a um corte entre a norma tributária e a societária. Colocou-as em compartimentos estanques. Tal se depreende do conteúdo do § 2º, do art. 177:

'Art. 177 – (...)

...

§ 2º - A companhia observará em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras.' (destaque nosso)

Sobre o conceito de lucro o insigne Ministro Aliomar Baleeiro assim se pronuncia, citando Rubens Gomes de Souza:

'Como pondera Rubens Gomes de Souza, se a Economia Política depende do Direito para impor praticamente suas conclusões, o Direito não depende da Economia, nem de qualquer ciência, para se tornar obrigatório: o conceito de renda é fixado livremente pelo legislador segundo considerações pragmáticas, em função da capacidade contributiva e da comodidade técnica de arrecadação. Serve-se ora de um, ora de outro dos dois conceitos teóricos para fixar o fato gerador'. (in Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 1995, pp. 183/184).

Desta forma, o lucro para efeitos tributários, o chamado lucro real, não se confunde com o lucro societário, restando incabível a afirmação de ofensa ao art. 110 do CTN, de alteração de institutos e conceitos do direito privado, pela norma tributária ora atacada. O lucro real vem definido na legislação do imposto de renda, de forma clara, nos arts. 193 e 196 do RIR/94, 'in verbis':

'Art. 193 – Lucro real é o lucro líquido do período-base ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Regulamento (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 6º).

(...)

§ 2º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período-base em apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período-base competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, corrigidos monetariamente (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 6º, § 4º).

(...)

Art. 196 – Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro do período-base (Decreto-lei 1.598/77, art. 6º, § 3º):

(...)

III – o prejuízo fiscal apurado em períodos-base anteriores, limitado ao lucro real do período da compensação, observados os prazos previstos neste Regulamento (Decreto-lei 1.598/77, art. 6º).'

Faz-se mister destacar que a correção monetária das demonstrações financeiras foi revogada, com efeitos a partir de 1º.1.96 (arts. 4º e 35 da Lei 9.249/95). Ressalte-se, ainda, quanto aos valores que devam ser computados na determinação do lucro real, o que consta de normas supervenientes ao RIR/94.

Há que compreender-se que o art. 42 da Lei 8.981/95 e o art. 15 da Lei 9.065/95 não efetuaram qualquer alteração no fato gerador ou na base de cálculo do imposto de renda. O fato gerador, no seu aspecto temporal, como se explicará adiante, abrange o período mensal. Forçoso concluir que a base de cálculo é a renda (lucro) obtida neste período. Assim, a cada período corresponde um fato gerador e uma base de cálculo próprios e independentes. Se houve renda (lucro), tributa-se. Se não, nada se opera no plano da obrigação tributária. Daí que a empresa tendo prejuízo não vem a possuir qualquer 'crédito' contra a Fazenda Nacional. Os prejuízos remanescentes de outros períodos, que dizem respeito a outros fatos geradores e respectivas bases de cálculo, não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda do período em apuração, constituindo, ao contrário, benesse tributária visando minorar a má autuação da empresa em anos anteriores'."

Conclui-se não ter havido vulneração ao artigo 43 do CTN ou alteração da base de cálculo, por lei ordinária.

A questão foi muito bem examinada e decidida pelo venerando acórdão recorrido (fls. 136/137) e, de seu voto condutor, destaco o seguinte trecho:

'A primeira inconstitucionalidade alegada é a impossibilidade de ser a matéria disciplinada por medida provisória, dado princípio da reserva legal em tributação. Embora a disciplina da compensação seja hoje estritamente legal, eis que não mais sobrevivem os dispositivos da MP 812/95, entendo que a medida provisória constitui instrumento legislativo idôneo para dispor sobre tributação, pois não vislumbro na Constituição a limitação apontada pela Impetrante.

O mesmo se diga em relação à pretensa retroatividade da lei e sua não publicação no exercício de 1995. Como dito, a disciplina da matéria está hoje na Lei 9.065/95, e não mais na MP nº 812/94, não cabendo qualquer discussão sobre o Imposto de Renda de 1995, visto que o mandado de segurança foi impetrado em 1996. Publicado o novo diploma legal em junho de 1995, não se pode validamente argüir ofensa ao princípio da irretroatividade ou da não publicidade em relação ao exercício de 1996.

De outro lado, não existe direito adquirido à imutabilidade das normas que regem a tributação. Estas são imutáveis, como qualquer norma jurídica, desde que observados os princípios constitucionais que lhes são próprios. Na hipótese, não vislumbro as alegadas inconstitucionalidades. Logo, não tem a Impetrante direito adquirido ao cálculo do Imposto de Renda segundo a sistemática revogada, ou seja, compensando os prejuízos integralmente, sem a limitação de 30% do lucro líquido. Por último, não me convence o argumento de que a limitação configuraria empréstimo compulsório em relação ao prejuízo não compensado imediatamente.

Para sustentar sua tese, a impetrante afirma que o lucro conceituado no art. 189 da Lei 6.404/76 prevê a compensação dos prejuízos para sua apuração. Contudo, o conceito estabelecido na Lei das Sociedades por Ações reporta-se exclusivamente à questão da distribuição do lucro, que não poderá ser efetuada antes de compensados os prejuízos anteriores, mas não obriga o Estado a somente tributar quando houver lucro distribuído, até porque os acionistas poderão optar pela sua não distribuição, hipótese em que, pelo raciocínio da Impetrante, não haveria tributação.

Não nega a Impetrante a ocorrência de lucro, devido, pois, o Imposto de Renda. Se a lei permitia, anteriormente, que dele fossem deduzidos, de uma só vez, os prejuízos anteriores, hoje não mais o faz, admitindo que a base de cálculo do IR seja deduzida. Pelo mecanismo da

Processo nº : 10580.001350/2001-52
Acórdão nº : 107-06.894

compensação, em no máximo 30%. Evidente que tal limitação traduz aumento de imposto, mas aumentar imposto não é, em si, inconstitucional, desde que observados os princípios estabelecidos na Constituição.

Na espécie, não participo da tese da Impetrante, cuja alegação de inconstitucionalidade não acolho.

Nego provimento ao recurso."

A jurisprudência dominante nos Conselhos de Contribuintes caminha no sentido de que, uma vez decidida a matéria pelas cortes superiores (Superior Tribunal de Justiça - STJ ou Supremo Tribunal Federal - STF), e conhecida a decisão por este Colegiado, seja esta adotada como razão de decidir, por respeito e obediência ao julgado daqueles tribunais.

Sendo assim, tendo em vista a decisão proferida pelo STJ, entendo que a compensação de prejuízos fiscais, a partir de 01/01/95, deve obedecer o limite de 30% do lucro líquido ajustado, previsto no art. 42 da Lei n.º 8.981/95 e no art. 12 da Lei n.º 9.065/95.

Relativamente ao segundo item da autuação, referente à multa isolada, no percentual de 75%, sobre valores não recolhidos em bases estimadas, no curso do ano de 1997, consoante art. 35 da Lei n.º 8.981/95; art. 1º da Lei n.º 9.065/95, e artigos 2º, 43 e 44 §1º, inciso IV, da Lei n.º 9.430/96, entendo que melhor sorte não cabe à recorrente, pois, muito embora a empresa tenha levantado balanços de suspensão/redução do pagamento do tributo, o fez sem observar o mandamento legal que impôs o limite de 30% do lucro real apurado no exercício, para efeito da compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores.

Ao não observar o supracitado mandamento legal, a autuada produziu resultados mensais falsos, possibilitando uma situação que indevidamente a dispensava do recolhimento de tributo legalmente devido, nas datas aprazadas. E a norma é bastante clara em suas determinações, não competindo ao sujeito passivo atribuir-lhe defeitos constitucionais e considerar-se, por esse motivo, desobrigado do seu cumprimento. Em assim procedendo, sob sua conta e risco, pôs-se na situação de

Processo nº : 10580.001350/2001-52
Acórdão nº : 107-06.894

infratora de dispositivo da legislação de regência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, sujeitando-se, assim, à imposição da multa em questão.

Nessa ordem de juízos, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo.

É como voto.

 Sala das Sessões - DF, 04 de dezembro de 2002.


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ

VOTO VENCEDOR

Conselheiro EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, Relator Designado.

Como visto, os ilícitos trazidos à apreciação do Colegiado tratam de: (i) *Compensação de prejuízo fiscal superior a 30% do Lucro Real*, (ii) *Multa de Ofício Isolada - base estimativa (Lei nº 9.430/96, arts. 43, 44 § 1º, IV)*.

No que diz respeito a primeira acusação acompanho o entendimento do ilustre relator.

Entretanto, sobre a aplicação da **multa isolada**, com a devida *vênia*, no caso presente meu entendimento diverge daqueles que a acolhem.

Nos termos do relato, e do voto do Conselheiro relator: (i) a verificação fiscal realizou-se após o encerramento do ano calendário objeto da ação fiscal, (ii) o contribuinte não efetuou o recolhimento em bases estimadas nos meses de fevereiro, março e abril de 1.997 por não observar a limitação de 30% para compensação de prejuízos fiscais, (iii) **efetuou o levantamento de balancetes de suspensão**, conseqüentemente deveria ser gravado com a multa prevista na *Lei nº 9.430/96, arts. 43, 44 § 1º, IV*.

A multa isolada, na dicção da ilustrada maioria, entendimento em relação ao qual guardo reservas, a multa isolada deve ser aplicada em caso de não atendimento à procedimento de conduta do contribuinte, no caso, opção pelo lucro real anual, com suspensão ou redução do imposto devido em cada mês, desde que o contribuinte demonstre através de balanços ou balancetes mensais (*levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro diário*), que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso - *verbis*:

"LEI 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.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

- a) *deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;*
- b) *somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário."*

Confirmado ficou, que o contribuinte **elaborou os balanços ou balancetes mensais necessários** para a suspensão do tributo, portanto **observou a norma de conduta**, e que o comparecimento de exigência deu-se em função da reconstituição da base de cálculo com a trava de 30% dos prejuízos compensáveis.

Assim, a multa isolada, nos termos dos artigos 43 e 44, § 1º, inciso II, da Lei nº 9.430/96, entendo que não deve prosperar, tendo em vista falta de harmonia entre os artigos 43 e 44 com o artigo 47 do mesmo diploma Legal, estabelecendo, tratamento, flagrantemente, desiguais entre contribuintes e portanto, manifestamente ofensivo ao princípio isonômico da igualdade previsto no artº 5º, caput, da CF/88.

"LEI Nº 9.430/96

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

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

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

II -

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

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


16

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

Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já lançados ou declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo".

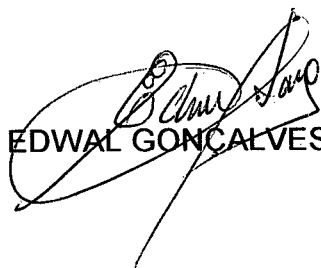
Ora tal distinção não encontra respaldo algum no texto constitucional, e o contraria frontalmente, não guardando coerência alguma com os preceitos válidos e eficazes, e total falta de observância aos superiores princípios constitucionais, principalmente o inciso II do art. 150 da CF/88.

Nesta ordem de juízos, encaminho meu voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário no sentido de, manter a exigência sobre a trava 30% sobre a compensação dos prejuízos fiscais, e, afastar a exigência da multa isolada.

É como voto.

(P)

Sala das Sessões - DF, 04 em de dezembro de 2002.



EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS

Recurso nº :131.277

Matéria :IRPJ

Recorrente :REVISA – REVENDEDORA DE VEÍCULOS E IMPLEMENTOS DE SALVADOR LTDA.

Recorrida :DRJ/ SALVADOR/BA

Sessão de :04 de dezembro de 2002

Acórdão nº 107-06894

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Neicyr de Almeida

Na sessão de 04 de dezembro de 2002 desta egrégia Câmara, ocasião em que fora julgada a improcedência do recurso voluntário acerca da exigência da multa isolada (incidente sobre as estimativas não-recolhidas), usei dissentir das fundamentações do voto do ilustre Conselheiro Dr. Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, notadamente em face de trabalho técnico por mim desenvolvido acerca da temática, a que me mantenho alinhado com absoluta fidelidade, até então, máxime em face de inexistência de argumentos contrários que pudessem derruir as minhas convicções.

A seguir, trago à colagem o seu inteiro teor:

A MULTA ISOLADA E A SUA EXIBILIDADE NOS LANÇAMENTOS DE OFÍCIO

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

1. Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringer-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

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.

I. 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.

É consabido, ao reverso, que qualquer punição à *norma de conduta* há de se calcar em proporcionalidade - pilar de justiça material - , obediente aos princípios

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:

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

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

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 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:



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 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.

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:

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.

No decorrer do ano-calendário, dessarte, era, até antes da edição da Instrução Normativa 93, de 24 de dezembro de 1997, arts. 15 ¹ e 16 ³, 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:

I. 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, 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 infligência 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.

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

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 imponível 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:

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 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

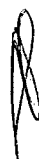
III.4.1. - se compelido ao recolhimento ante a ameaça da exigência de multa isolada sobre as verbas antes apropriadas e agora estornadas, restará como iniludível a imposição de multa sobre tributo indevido, suscetível, posteriormente, de restituição (o repudiado *solve et repete*).

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

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).

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

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.

[Handwritten signature]

[Handwritten signature]

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	

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)	(3) 500	500 (1)	(2) 500	800

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)	(4) 450	450 (1)	(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 da provisão).

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

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 $> Y \leq 40$,

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 $250 \text{ UM} > Y \leq 200 \text{ UM}$,

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 $150 \text{ UM} > Y \leq 100 \text{ UM}$,

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
 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 $300 \text{ UM} > Y \leq 250$,

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 $150 \text{ UM} > Y \leq 100$,

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:....(150 UM)
 Estimativa declarada ou recolhida..... 50 UM
 Estimativa contabilizada:.....300 UM

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 (300UM-50UM) = 450 UM > $Y \leq 100$,

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

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,

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

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: 2° 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. 3° 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. 5° 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. 4° O imposto recolhido por estimativa, exercida a opção prevista no § 3° 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. 5° Se do cálculo previsto no § 4° 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. 1° 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 a 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 a 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 demonstrados 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.

$Y \leq \text{Saldo da Provisão - Estimativa declarada + Estimativa contabilizada}$

Diferença $\leq Y$

$Y = \text{Nula}$

$Y \leq \text{Saldo da Provisão - Estimativa declarada + Estimativa contabilizada}$

Diferença $\leq Y$

$Y = \text{Nula}$

$Y \leq \text{Saldo da Provisão + Estimativa contabilizada}$

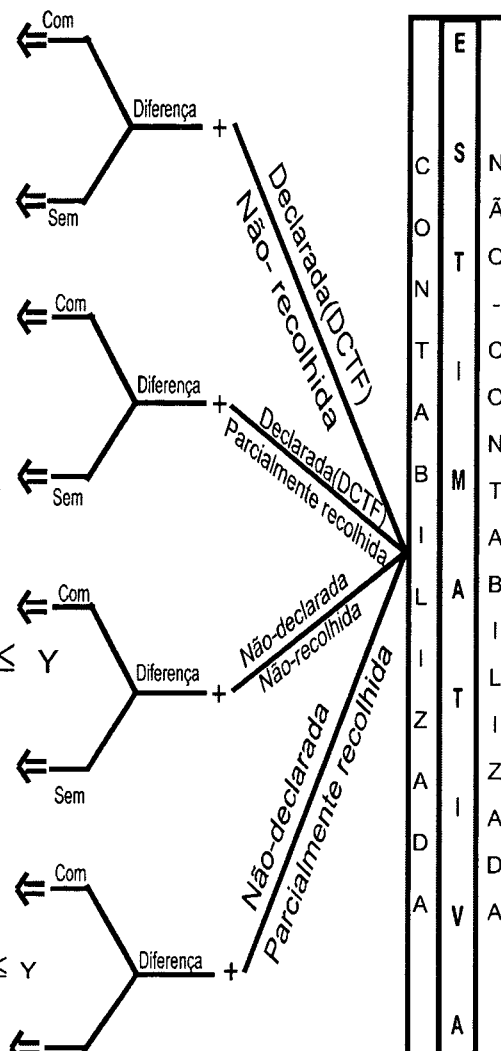
Diferença + Estimativa não-recolhida $\leq Y$

$Y \leq \text{Saldo da Provisão + Estimativa contabilizada}$

$Y \leq \text{Saldo da Provisão + Estimativa contabilizada - Estimativa recolhida}$

Diferença + Estimativa não-recolhida $\leq Y$

$Y \leq \text{Saldo da Provisão + Estimativa contabilizada - Estimativa recolhida}$



$Y \leq \text{Provisão - Estimativa declarada}$
Diferença $\leq Y$

$Y \leq \text{Provisão - Estimativa declarada}$
Diferença $\leq Y$

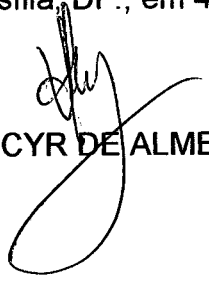
$Y \leq \text{Provisão}$
Estimativa levantada de ofício $\leq Y$

$Y \leq \text{Provisão}$
Estimativa levantada de ofício $\leq Y$

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

É como decido.

Brasília, DF., em 4 de dezembro de 2002. 


NEICYR DE ALMEIDA.