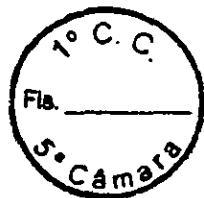




MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA



Processo n.º :10650.001940/2002-95

Recurso n.º : 142.251

Matéria : : IRPJ - EX. 2000

Recorrente : DISTRIBUIDORA GLÓRIA DE COMBUSTÍVEIS LTDA.

Recorrida : : 2ª TURMA DA DRJ EM JUIZ DE FORA/MG

Sessão de : 01 DE DEZEMBRO DE 2004

Acórdão n.º : 105-14.855

IRPJ – MULTA ISOLADA – FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ COM BASE NO LUCRO ESTIMADO – A regra é o pagamento com base no lucro real apurado no trimestre, a exceção é a opção feita pelo contribuinte de recolhimento do imposto e adicional determinados sobre base de cálculo estimada. A Pessoa Jurídica somente poderá suspender ou reduzir o imposto devido a partir do segundo mês do ano calendário, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculados com base no lucro real do período em curso. ( Lei nº 8.981/95, art. 35 c/c art. 2º Lei nº 9.430/96)

A falta de recolhimento está sujeita às multas de 75% ou 150%, quando o contribuinte não demonstra ser indevido o valor do IRPJ do mês em virtude de recolhimento excedentes em períodos anteriores. (Lei nº 9.430/96 44 § 1º inciso IV c/c art. 2º)

A base de cálculo da multa é o valor do imposto calculado sobre lucro estimado não recolhido ou diferença entre a devido e o recolhido até a apuração do lucro real anual. A partir da apuração do lucro real anual, o limite para a base de cálculo da sanção é a diferença entre o imposto anual devido e a estimativa obrigatória, se menor. (Lei nº 9.430/96 art. 44 caput c/c § 1º inciso IV e Lei 8.981/95 art. 35 § 1º letra "b").

A multa pode ser aplicada tanto dentro do ano calendário a que se referem os fatos geradores, como nos anos subseqüentes dentro do período decadencial contado dos fatos geradores. Se aplicada depois do levantamento do balanço a base de cálculo da multa isolada é a diferença entre o lucro real anual apurado e a estimativa obrigatória recolhida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DISTRIBUIDORA GLÓRIA DE COMBUSTÍVEIS LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR as preliminares arguidas e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros, LUIS GONZAGA



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
QUINTA CÂMARA

Processo n.º : 10650.001940/2002-95  
Acórdão n.º : 105-14.855

MEDEIROS NÓBREGA, CORIINTHO OLIVEIRA MACHADO e NADJA RODRIGUES ROMERO.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'J. Clóvis Alves'.

JOSÉ CLÓVIS ALVES  
PRESIDENTE E RELATOR

FORMALIZADO EM: 28 FEV 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: DANIEL SAHAGOFF, EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, IRINEU BIANCHI e JOSÉ CARLOS PASSUELLO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Processo n.º : 10650.001940/2002-95  
Acórdão n.º : 105-14.855

Recurso n.º : 142.251  
Recorrente : DISTRIBUIDORA GLÓRIA DE COMBUSTÍVEIS LTDA.

## RELATÓRIO

DISTRIBUIDORA GLÓRIA DE COMBUSTÍVEIS LTDA, CNPJ 01.415.845/0001-00, já qualificada nos autos, inconformada com a decisão prolatada pela 2ª Turma da DRJ em Juiz de Fora MG, que manteve o lançamento consubstanciado no auto de infração, recorre a este colegiado objetivando a reforma do julgado.

Trata o lançamento de exigência da multa isolada prevista no artigo 44 § 1º inciso IV da Lei nº 9.430/96, por recolhimento a menor das estimativas mensais do IRPJ nos termos da legislação de regência, uma vez que a empresa optara pelo lucro real anual nos períodos base objeto do lançamento, ano calendário de 1999, exercício de 2000.

O auto de infração de fls. 01-12 traz como enquadramento legal: arts. 2º, 43, 44, § 1º inciso IV da Lei nº 9.430/96 e arts. 222, 843 e 957, parágrafo único, inciso IV, do RIR/99.

Cientificada da autuação, em 02/01/2003, apresentou a sua defesa em 29/01/2003, conforme fls. 143/152. Em síntese, são essas as razões trazidas na inicial:

A recorrente alega que o Fisco não pode exigir o valor relativo a Multa Isolada a Falta de Recolhimento do IRPJ sobre a Base de Cálculo Estimada, pois tal cobrança, de acordo com a mesma, é prematura, abusiva e injusta. A contribuinte alega que o Auto de Infração é nulo, pois o mesmo foi lavrado fora do estabelecimento comercial, e que isso fere o princípio do contraditório e da ampla defesa. A recorrente alega que o lançamento deveria ser considerado nulo de pleno direito, pois o auditor fiscal não teria comprovado ser contador inscrito no Conselho Regional de Contabilidade (CRC). Ao final a contribuinte pede que seja declarado improcedente o Auto de Infração.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
QUINTA CÂMARA

Processo n.º : 10650.001940/2002-95  
Acórdão n.º : 105-14.855

A 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Juiz de Fora, analisou os argumentos do impugnante e através da decisão contida no acórdão nº 5.399 de 26 de novembro de 2003, julgou procedente o lançamento e traz a seguinte ementa:

**“LOCAL DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO – O entendimento do art 10º do Decreto nº 70.235/72 é no sentido de que o auto de infração será lavrado onde a falta foi constatada, nada impedindo, portanto, que ocorra a lavratura no interior da repartição.**

**MULTA DE OFÍCIO ISOLADA** – A exigência da multa de ofício isolada, por falta do recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo mensais isoladas, processadas na forma dos autos, estão previstas em normas regularmente editadas, não tendo o julgador de 1<sup>a</sup> instância administrativa competência para apreciar arguições contra a sua cobrança”

Ciente da decisão de Primeiro Grau em 01 de abril de 2004 (AR fl. 168), apresentou petição recursal de folha 169/183 em 30/04/2004, carimbo fl. 169, argumentando, em epítome, o seguinte: A recorrente alega que o Fisco não pode exigir o valor relativo a Multa Isolada a Falta de Recolhimento do IRPJ sobre a Base de Cálculo Estimada, pois tal cobrança, de acordo com a mesma, é prematura, abusiva e injusta. A contribuinte alega que o Auto de Infração é nulo, pois o mesmo foi lavrado fora do estabelecimento comercial, e que isso fere o princípio do contraditório e da ampla defesa. A recorrente alega que o lançamento deveria ser considerado nulo de pleno direito, Pois o auditor fiscal não teria comprovado ser contador inscrito no Conselho Regional de Contabilidade (CRC). Referente aos juros a recorrente alega que não é possível a utilização da taxa de referência SELIC como taxa de juros moratórios, pois a mesma não possui natureza indenizatória.

Ao final a contribuinte pede que seja declarado improcedente o Auto de Infração e consequentemente as exigibilidades fiscais.

## GARANTIA RECURSAL

Como garantia recursal arrolou bens.

## É o Relatório



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Processo n.º : 10650.001940/2002-95  
Acórdão n.º : 105-14.855

VO T O

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos legais e regimentais, portanto dele conheço.

Quanto à alegação de que há concomitância nas exigências de multa isolada e de ofício não assiste razão ao recorrente visto que no auto de infração constante do processo 10650.001106/2002-08, os fatos geradores relativos à omissão de receita detectada se são 31.12.97 e 31.12.98, não incluindo portanto o ano de 1999. Concluindo não se trata de autuação reflexa.

Quanto à preliminar de nulidade do auto de infração em razão da lavratura ter ocorrido fora do estabelecimento cabe ressaltar que o local a que se refere é o da verificação da falta, pode ser tanto no estabelecimento da empresa como em qualquer outro lugar em que for detectada a infração à legislação tributária.

Quanto ao fato do ARF autuante não ser contador em nada macula o lançamento pois uma vez integrante da carreira a pessoa independentemente de sua formação superior, é competente para realizar o lançamento nos termos da Lei nº 2.354/ 54 art. 7º, DL nº 2.225/85 e Lei 10.593/02.

Quanto à argumentação de inexistência de qualquer aspecto doloso ou má fé, vale lembrar que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 136).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
QUINTA CÂMARA

Processo n.º : 10650.001940/2002-95  
Acórdão n.º : 105-14.855

Quanto aos juros trata-se de matéria preclusa da qual deixo de tomar conhecimento pois o recurso é contra a decisão de primeira instância, não tendo o contribuinte falado sobre esse tema na defesa inaugural, não pode esta instância sobre ela decidir sob pena de quebra do duplo grau de jurisdição a que está submetido o PAF.

MÉRITO.

Quanto à argumentação de necessidade de levantamento fiscal específico cabe salientar desnecessário uma vez que para o cálculo da multa isolada, nos casos de não cumprimento do recolhimento das estimativas basta o valor das receitas, pois o IR é calculada em base estimada. IR este que será confrontado com aquele apurado no balanço anual em 31.12. Assim não há necessidade da apuração do resultado pois este procedimento só ocorre no momento da apuração anual.

Trata a matéria de exigência da multa isolada prevista no artigo 44 Parágrafo 1º inciso IV, em virtude de recolhimento a menor do IPRJ com base na estimativa previsto no artigo 2 ambos artigos da Lei n 9.430 de 1996.

A Contribuinte tributada com base no lucro real optou 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 n° 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 n° 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n° 9.065, de 20 de junho de 1995.

Existiam no âmbito deste Conselho teses conflitantes sobre a matéria, a Oitava Câmara decidia que a multa isolada deveria ser aplicada a qualquer tempo e independe do valor apurado no final do período base, enquanto que a Terceira Câmara entendia que a multa isolada só tem lugar antes da entrega da declaração, uma vez



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
QUINTA CÂMARA

Processo n.º : 10650.001940/2002-95

Acórdão n.º : 105-14.855

apurado o imposto esse deve prevalecer como base para eventual penalidade a ser aplicada.

Tal conflito jurisprudencial fora pacificado pela ampla maioria da 1<sup>a</sup> Turma da CSRF na sessão de abril de 2.004, onde ficou assentada a tese que abaixo defendemos.

Analisando os autos verifico que nos anos objeto da exigência da multa de ofício isolada 2.000 e 2.001, a empresa não obtivera lucro real ou base positiva da CSL, conforme demonstram as DIPJ de folhas 86, 97, 372 E 383.

Com trata se de exigência relativa a fatos geradores ocorridos a partir de 01 de janeiro de 1997, a legislação aplicada é a abaixo transcrita.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

**CAPÍTULO I - IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA**

**Seção I - Apuração da Base de Cálculo Período de Apuração Trimestral**

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

**Pagamento por Estimativa**

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. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Processo n.º : 10650.001940/2002-95  
Acórdão n.º : 105-14.855

Art. 15 - A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a **aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente**, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

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.

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

Art. 37 - **Sem prejuízo dos pagamentos mensais do imposto**, as pessoas jurídicas obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real (art. 36) e as pessoas jurídicas que não optarem pelo regime de tributação com base no lucro presumido (art. 44) deverão, para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, **apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano-calendário ou na data da extinção**.

§ 1º - A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido com observância das disposições das leis comerciais.

§ 2º -

§ 3º - Para efeito de determinação do saldo do imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

a) dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 2º do art. 39;

b) dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Processo n.º : 10650.001940/2002-95  
Acórdão n.º : 105-14.855

c) do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidentes sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

**d) do imposto de renda calculado na forma dos arts. 27 a 35 desta Lei, pago mensalmente.**

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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 - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

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

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

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;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

**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;**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Processo n.º : 10650.001940/2002-95  
Acórdão n.º : 105-14.855

Diversas interpretações têm sido dadas aos recolhimentos mensais do IRPJ quando a empresa faz a opção por recolher o tributo com base na estimativa e não no lucro real apurado trimestralmente.

Inicialmente temos que partir da interpretação do regime de tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica sujeita ao lucro real.

A regra a partir de 01 de janeiro de 1997 é a apuração do lucro real em cada trimestre, ou seja, em 30 de abril, 31 de julho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano, conforme artigo 1 da Lei n. 9.430 de 1996.

O contribuinte que não tiver condições de apurar o imposto trimestralmente ou que achar conveniente apura-lo somente no final do ano, opta pelo real anual, mas se obriga a cumprir as regras relativas ao pagamento do IRPJ por estimativa, nos mesmos moldes base de cálculo e alíquota daquelas empresas que optaram pelo lucro presumido.

Ao optar sabe de antemão que deverá fazer os recolhimentos considerando como lucro os percentuais estabelecidos na legislação que variam de 1,5% para revenda de combustíveis a 32% para prestação de serviços, até o final do ano quando então deverá levantar o lucro real e comparar os valores recolhidos tendo como base o lucro estimado mensalmente com o valor devido com base no lucro real anual. Do cálculo pode resultar em imposto recolhido a menor, caso em que recolherá a diferença ou imposto pago a maior caso em que poderá compensar com os valores de tributos devidos apurados a partir de tal constatação.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Processo n.º : 10650.001940/2002-95  
Acórdão n.º : 105-14.855

A lei faculta ao contribuinte suspender ou reduzir o pagamento do IRPJ por estimativa desde que comprove já ter recolhido imposto maior que o devido nos períodos anteriores, conforme artigo 35 da Lei 8.981. Tal suspensão depende de balanços ou balanços mensais nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.981/95. Se ficar demonstrado que nos períodos anteriores ao considerado, já recolhera o imposto em valor superior ao devido conforme regras do lucro real.

Analisando o artigo 35 podemos afirmar que a suspensão somente é possível a partir do segundo mês, visto que somente tem lugar a suspensão ou redução do recolhimento com base no lucro estimado se houver pago valor a maior em período ou períodos anteriores, com base em lucro real apurado no (s) períodos antecedentes. Isso indica que embora tenha feito a opção pela estimativa levantou balanço ou balancete mensais e fez demonstração do lucro real, com todas as adições e exclusões obrigatórias na área tributária.

O contribuinte age corretamente quando não recolhe o imposto ou o reduz em determinado período, considerando a base estimada, mas o faz com base em balanço ou balancetes mensais que demonstrem ter recolhido em períodos anteriores valores suficiente para cobrir no todo ou em parte o valor do tributo calculado com base na estimativa no novo período, considerando nos períodos anteriores o tributo devido com base em lucro real apurado, poderá reduzir ou até deixar de recolher a exação enquanto houver saldo positivo de períodos anteriores, considerados os meses anteriores dentro do mesmo ano calendário.

Tal exigência visa dar garantia ao sujeito ativo da relação tributária que a suspensão ou redução do tributo foi correta, visto que o contribuinte tem créditos de recolhimentos a maior de períodos anteriores, sem o cumprimento da obrigação acessória, levantamento do lucro real e balanços ou balancetes não há segurança quanto à suspensão ou redução do pagamento do tributo.





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
QUINTA CÂMARA

Processo n.º : 10650.001940/2002-95  
Acórdão n.º : 105-14.855

O legislador estabeleceu também que independentemente de ter o contribuinte optante pelo recolhimento do IRPJ com base na estimativa, levantado balanços ou balancetes, ou ter apurado lucro real ou prejuízos, nos meses do ano calendário, deverá fazer o balanço anual e apurar o lucro real anual, ocasião na qual considerará os valores recolhidos, quer através de estimativa, quer através de retenção na fonte em às suas receitas consideradas na base de cálculo.

Disse também o legislador que a falta de pagamento do tributo com base na estimativa sujeita o infrator à multa de 75%, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. (Lei nº 9.430/96 art. 44 § 1º inciso IV).

Na sistemática anual, o contribuinte é optante pela regra da estimativa mensal, visto que a regra geral para o lucro real é sua apuração, mensal até 1996 e trimestral a partir de 01.01.97. Nessa hipótese deve o contribuinte optante por esse regime realizar recolhimento por estimativa, a título de antecipação do imposto efetivamente devido no valor apurado em 31 de dezembro de cada ano. Vale dizer, rigorosamente que, para as pessoas jurídicas optantes por esse regime – BALANÇO ANUAL – o fato gerador do imposto de renda ocorre em 31 de dezembro e, portanto, antes dessa data não existe imposto devido, o que torna incorreta a utilização da expressão “pagamento mensal ou trimestral”, pois como modalidade de extinção de obrigação somente o seria após a ocorrência do fato gerador, daí o tratamento correto deve ser de antecipação do devido em 31.12. de cada ano.

A penalidade prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 visa dar efetividade à regra dos recolhimentos por estimativa, porém deve ser analisada e aplicada seguindo o princípio da razoabilidade.

Analizando a regra sancionatória podemos dizer que conjugando o caput do art. 44 com o inciso IV de seu § 1º, podemos afirmar que a multa somente pode ser cobrada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, vale dizer



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Processo n.º : 10650.001940/2002-95

Acórdão n.º : 105-14.855

que deve haver uma obrigatoriedade do recolhimento de tributo ou contribuição, seja em forma definitiva seja como antecipação.

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

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

Podemos afirmar que o aparente conflito também existe entre a previsão de exigência da multa ainda que se apure prejuízo, com a previsão contida na letra "b" do § 1º do artigo 35 da lei nº 8.981/95, nos casos que o contribuinte não recolhe as estimativas, e nem levanta os balanços ou balancetes, mas que no balanço em 31.12 apura prejuízo fiscal. Se os balanços e balancetes têm vida efêmera ou seja só servem até o levantamento do balanço que dirá a verdadeira base de cálculo; como pode a sua ausência, no caso de prejuízo final, ensejar a aplicação de penalidade após o cálculo do imposto? Não há mais imposto, logo nos termos do caput do artigo 44 da Lei 9.430/96 não há mais base de cálculo para a multa.

Não se diga que com isso possa estar se negando efetividade à previsão legal da exigência ainda que se apure prejuízo, tal dispositivo deve ser





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Processo n.º : 10650.001940/2002-95

Acórdão n.º : 105-14.855

entendido dentro de uma interpretação sistemática que nos leva a crer que tal previsão significa que se o contribuinte não recolher as estimativas obrigatórias, não levantar balanços ou balancetes para comprovar prejuízo, ou mesmo os levantando e ficar comprovado lucro real e o contribuinte não recolher a exação, fica sujeito à multa isolada, que se aplicada durante o ano, ainda que no final do interregno venha a apurar prejuízo, lucro zero ou lucro inferior às estimativas a que estava obrigado, a multa dever prevalecer não podendo as autoridades julgadoras reduzi-la ao nível do imposto devido na declaração anual.

Para compatibilizar as normas a interpretação deve ser feita levando-se em conta o princípio da razoabilidade, do fato consumado, (lucro real anual), e a previsão contida no artigo 112 do CTN.

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

Art. 112 - A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

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

De fato como já dissemos a aplicação da multa após o levantamento do balanço e a apuração resultado anual para fins fiscais, que pode ser prejuízo, lucro zero ou lucro positivo, deve ser aplicada com razoabilidade pois a dúvida está patente quanto à base de cálculo da multa. A base da penalidade seria o valor das antecipações não recolhidas ou, seria o valor do imposto apurado pelo lucro real anual? Se o contribuinte apurou prejuízo anual, a falta dos balanços ou balancetes que deveriam ter sido feitos e transcritos nos diários, que como já dissemos têm vida efêmera, podem ser motivo para a aplicação da multa?



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Processo n.º : 10650.001940/2002-95  
Acórdão n.º : 105-14.855

Não há nenhuma dúvida de que o legislador elegeu como base de cálculo da penalidade o valor do tributo, que pode ser entendido durante o ano como o das antecipações e após o levantamento do lucro real anual o valor do tributo sobre ele calculado. (Art. 44 Lei 9.430/96).

Patente as dúvidas pode e deve o julgador aplicar o artigo 112 do CTN de modo a adaptar a exigência da penalidade ao objetivo do legislador, ou seja proteger o sistema de bases correntes com recolhimentos durante o período de formação da base tributável anual.

Assim entendo que a penalidade deve ser aplicada sobre as seguintes bases:

1º) hipótese: o contribuinte não recolhe as estimativas e nem levanta balanços ou balancetes que pudessem comprova prejuízo ou recolhimento a maior de imposto em períodos anteriores dentro do ano base.

a) Durante o ano calendário e no ano seguinte até o levantamento do balanço anual e apuração do lucro real anual, a base de cálculo da multa deve ser o valor das estimativas não recolhidas, calculando-se o valor do imposto ou contribuição social, mais adicional sobre o lucro estimado de oito por cento sobre a receita bruta auferida, ou os outros percentuais previstos na legislação para a atividade.

b) Após o levantamento do balanço, a base de cálculo da multa deverá ser a diferença entre o imposto de renda sobre o lucro real anual e as estimativas recolhidas se menores que as obrigatórias, pois esta é a base de cálculo nos termos do caput do artigo 44 da Lei 9.430/96.

c) Ocorrendo prejuízo fiscal anual, a multa somente pode ser exigida até o levantamento do balanço e da demonstração do lucro real, visto que após essa data não há mais base de calculo nos termos do caput do art. 44 da Lei 9.430/96 pois, as estimativas mostraram-se indevidas, se indevidas não podem mais ser base de cálculo, sob pena de se calcular penalidade sobre base inexistente. Nesse caso podemos dizer que houve apenas o não cumprimento de uma obrigação acessória que



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Processo n.º : 10650.001940/2002-95

Acórdão n.º : 105-14.855

seria a demonstração através de balanços ou balancetes de que a empresa no curso do ano teve prejuízo e não lucro tributável.

2ª) Hipótese: a empresa não recolhe os valores devidos como estimativa, levanta balanços ou balancetes que demonstram a existência de lucro real e não de prejuízo.

a) Apura lucro real anual em valor maior ou igual aos valores que tinha obrigação de recolher a título de estimativa, a base de cálculo é o valor do imposto calculado sobre as estimativas não recolhidas.

b) A empresa apura lucro real anual em valor inferior aos valores que tinha obrigação de recolher a título de estimativa, a base de cálculo da multa deve ser igual ao valor do imposto anual.

CONCOMITÂNCIA DE APLICAÇÃO DAS MULTAS – ISOLADA E PROPORCIONAL:

1) Após o ano calendário a fiscalização detecta omissão de receita, deve-se exigir a multa proporcional de 75% ou 150%, e não a multa isolada pois essa sanção é para dar efetividade aos recolhimentos das estimativas durante o ano calendário calculadas sobre o faturamento escriturado.

2) No balanço anual a empresa apura imposto em valor superior às estimativas recolhidas, porém calculou e recolheu as antecipações cumprindo corretamente a legislação, não há multa a ser cobrada pois cumprira corretamente as regras da estimativa.

3) No balanço anual a empresa apura imposto maior que as estimativas recolhidas em virtude de recolhimento a menor das estimativas a que estava sujeita, a multa a ser aplicada é a isolada sobre a diferença entre a soma das estimativas a que estava obrigada e a efetivamente recolhida.

4) A empresa declara em DIRF a estimativa correta, mas não recolhe, levanta balanço anual que mostra ser devida aquela estimativa, aproveita o valor da estimativa não recolhida para redução do imposto anual, a multa a ser lançada será a isolada pelo não

15  
JP



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
QUINTA CÂMARA

Processo n.º : 10650.001940/2002-95

Acórdão n.º : 105-14.855

recolhimento da estimativa, e o imposto deverá ser exigido na totalidade, ou seja, sem a consideração da estimativa declarada mas não recolhida.

Essas foram as hipóteses que de antemão podemos prever, porém outra poderão surgir, as quais deverão ser analisadas de acordo com os fatos efetivamente ocorridos.

Para cada norma violada deve haver a certeza da resposta que deve seguir o princípio da proporcionalidade, ou seja a sanção deve de ser aplicada na medida da violação, com imparcialidade.

Entendo que o princípio da proporcionalidade aplica-se às sanções tributárias. O limite à sanção é o próprio bem jurídico protegido. No caso este bem é o crédito tributário. Será o valor desse crédito o limite máximo permitido à sanção.

Ora se durante o ano calendário o crédito é o valor do tributo calculado sobre o lucro estimado, sobre ele nesse período pode ser calculada a sanção, após o evento do balanço anual com a apuração do lucro real do ano, o crédito deixa de ser aquele com base no lucro estimado e passa a ser aquele calculado sobre o lucro real efetivo, somente sobre esse, se houver é que poderá ser exigido imposto, logo esse é o limite para a aplicação da multa.

Exigir a multa e valor superior ao imposto apurado no ano, não só estaria ferindo a norma a que prevê a sanção pela utilização de valor maior que o tributo devido como base de cálculo, como o princípio da proporcionalidade, pois após o balanço o que mostrou ser devido a título de antecipação foi o valor do imposto apurado com base no lucro real anual, qualquer diferença a maior seria objeto de compensação ou restituição, logo utilizando uma base maior na realidade estaria a autoridade a exigir a multa não sobre a diferença de imposto mas, sobre um valor a ser restituído ou compensado, o que seria um verdadeiro absurdo.

A handwritten signature in black ink, appearing to read "André Luiz Góes".



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
QUINTA CÂMARA

Processo n.º : 10650.001940/2002-95  
Acórdão n.º : 105-14.855

A "sanção/coação, está para a relação jurídica sancionadora, assim como a prestação está para a relação jurídica obrigacional." (1).

Para aplicação da tese exposta, devemos analisar a situação da empresa recorrente.

Manuseando os autos, verifico que conforme informação do autuante a empresa no exercício de 2.000 ano calendário de 1999, a empresa fizera opção pelo lucro real anual com o recolhimento obrigatório de estimativas mensais, nos termos do artigo 2º da Lei nº 9.430/96.

Verifico que a motivação para autuação foi a diferença de alíquota para cálculo da base tributável; a contribuinte aplicou 1,6% sobre a revenda de combustível não destinada a consumo 8% conforme previsto na legislação.

Verifico também que o contribuinte tomou ciência do auto de infração fora em 02.01.03, AR fl. 141, portanto fora do curso do ano calendário objeto da autuação 1999, tal fato é importante diante da tese assentada na CSRF uma vez que durante o ano calendário o valor da multa equivale a 75% da estimativa não recolhida a cada mês.

Manuseando os autos verifico na DIPJ 2000 que o contribuinte declarou como IRPJ calculado por estimativa de janeiro a dezembro (fls 27 a 32) o valor de R\$ 21.814,35.

Verifico ainda que pela ficha 13A fl. 33 que o imposto de renda, calculado pelo lucro real anual declarado, foi de R\$ 22.926,30.

Assim nos termos da tese ora defendida e acatada por larga maioria na CSRF, o limite para a aplicação da multa é o valor do imposto de renda apurado no balanço em 31.12.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

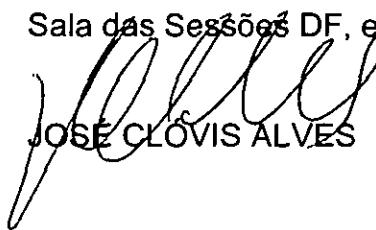
Processo n.º : 10650.001940/2002-95  
Acórdão n.º : 105-14.855

Valor do imposto de renda apurado em 31.12.99 --- R\$ 22.926,30  
Soma das estimativas durante o ano..... (R\$ 21.814,35)  
Limite da base de cálculo para multa ..... R\$ 1.111,95  
Valor máximo da multa a ser aplicada após o ano calendário (1.111,95  
x 75% = 833,96)

Valor da multa aplicada conforme auto de infração fl. 06 R\$ 46.479,90  
(-) Valor máximo da multa.....R\$ 833,96  
Valor exonerado nesta decisão.....R\$ 45.645,94

Assim conheço o recurso como tempestivo, rejeito as preliminares de nulidade do auto de infração e no mérito voto para DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para reduzir a multa de ofício isolada para R\$ 833,96 (oitocentos e trinta e três reais e noventa e seis centavos).

Sala das Sessões DF, em 01 de dezembro de 2004

  
JOSE CLOVIS ALVES