



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10665.001074/2005-16
Recurso nº. : 155145
Matéria : CSLL - EX: 2002 a 2004
Recorrente : ARLINDO DE MELLO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S. A.
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 30 DE MARÇO DE 2007
Acórdão nº. : 105-16.387

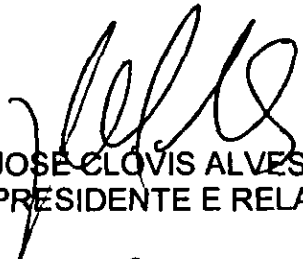
CSLL – MULTA ISOLADA – FALTA DE PAGAMENTO DO CSLL COM BASE NO LUCRO ESTIMADO – A regra é o pagamento com base no lucro real apurado no trimestre, a exceção é a opção feita pelo contribuinte de recolhimento do imposto/contribuição e adicional determinados sobre base de cálculo estimada. A Pessoa Jurídica somente poderá suspender ou reduzir o imposto/contribuição devidos 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 50%, quando o contribuinte não demonstra ser indevido o valor do IRPJ do mês em virtude de recolhimentos excedentes em períodos anteriores. (Lei nº 9.430/96 44 § 1º inciso IV c/c art. 2º, com redação dada pela MP 351/2007) - 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.

MULTA CALCULADA SOBRE A MESMA BASE – Se a mesma base serviu para cálculo de outra multa (de 75%), para exigência do tributo referente ao mesmo período de apuração, não pode ser exigida a multa isolada, sob pena de estar sancionando o contribuinte duas vezes pela mesma falta.

Processo nº. : 10665.001074/2005-16
Acórdão nº. : 105-16.387

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
ARLINDO DE MELLO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S. A.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de
Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e
voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Wilson Fernandes
Guimarães.


JOSE CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE E RELATOR

FORMALIZADO EM: 26 ABR 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUÍS ALBERTO BACELAR
VIDAL, DANIEL SAHAGOFF, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES (Suplente convocado),
EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, IRINEU BIANCHI e JOSÉ CARLOS PASSUELLO.

jso

Processo nº. : 10665.001074/2005-16
Acórdão nº. : 105-16.387

Recurso : 155.145
Recorrente : ARLINDO DE MELLO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S. A.

RELATÓRIO

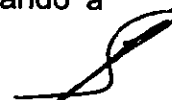
ARLINDO DE MELLO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S. A., CNPJ Nº 21.525.753/0001-90, já qualificado nestes autos, inconformado com a decisão prolatada pela 4ª Turma da DRJ em Belo Horizonte, consubstanciada no acórdão de nº 02-11.987 de 05 de outubro de 2006, que julgou procedente o lançamento referente a CSSL, contido no Auto de Infração de fls. 599/601, tendo em vista as seguintes infrações:

O TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL que acompanhou o auto de infração discorre com detalhes acerca dos fatos apurados e desenvolve uma análise circunstanciada das determinações legais e das interpretações administrativas e jurisprudenciais observadas no lançamento (fls. 10/13).

Os autos foram instruídos pela fiscalização com cópia da petição inicial da Ação Ordinária nº 89.0002941-0 (fls. 15/19), que registra pedido de declaração de inexistência da relação jurídico-obrigacional entre as autoras e a União que as obriguem a recolher a CSSL exigida pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988 (fls. 18/19). Na seqüência, foi juntada cópia da decisão que julgou procedente a ação (fls. 20/45). No julgamento da apelação interposta pelas empresas e pela União, o Tribunal Regional Federal da 1ª Região (TRF1) concluiu por negar provimento aos recursos, confirmando a sentença original (fls. 46/51). Expedida pela Secretaria da 2ª Vara da Seção Judiciária do Estado de Minas Gerais, a certidão de 26/07/1999 ratifica a situação descrita (fl. 14). Foi negado seguimento ao recurso extraordinário interposto pela União e o despacho final (fl. 53) transitou em julgado no dia 16/12/1992 (fl. 54).

Cientificada em 29/08/2005, conforme declaração de ciência e recebimento de cópia do auto de infração (fl. 04), a interessada apresenta impugnação em 26/09/2005 (fls. 137/147), alegando que (fls. 138/139):

(...) a Impugnante, em impugnação apartada (...), contestou o auto de infração referente ao tributo não recolhido, que lançou de ofício a CSSL referente aos anos-calendários de 2001 a 2003 a despeito da existência de coisa julgada declarando a



Processo nº. : 10665.001074/2005-16

Acórdão nº. : 105-16.387

inconstitucionalidade total da Lei nº 7.689/88 em favor da Impugnante. Uma vez cancelada aquela autuação, como se espera, a presente cobrança da multa isolada perde o seu substrato (...)

A empresa dá continuidade à sua manifestação, alegando ilegalidade do inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Invoca o parágrafo único do art. 2º da Lei nº 9.784, de 9 de janeiro de 1999, os arts. 96, 110 e 113 da lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), o art. 37, o inciso XXII do art. 5º, combinado com o inciso IV do art. 150 da Constituição Federal, para desenvolver sua tese de que a cobrança da multa isolada pressupõe a prática de ato ilícito - que não ficou demonstrado nos autos -, acarreta bis in idem, vulnera o direito de propriedade, produz ofensa ao princípio da boa-fé, aos critérios de atuação segundo os padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé, e aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

A empresa atuada busca fortalecer seu entendimento com indicação de acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes (fls. 141, 143 e 144). Cita doutrina (fl. 145).

Requer, ao final (fl. 146):

(...) seja **desconstituído** o presente auto de infração, em face:

a) da **ilegalidade** dos lançamentos de ofício, a embasar a autuação ora impugnada, levados a cabo pela fiscalização, tendo em vista a existência de coisa julgada em favor da Impugnante, declaratória da Inconstitucionalidade total da Lei nº 7.689/88. Sendo ilegais os lançamentos de ofício que consubstanciaram a cobrança de multa isolada, insubsistente a presente exigência;

b) da **ilegalidade** de seu enquadramento legal, pois o inciso IV do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 fere frontalmente o art. 113 e o parágrafo único do artigo 100, todos do CTN, o princípio do não-confisco, previsto no inciso XXII do artigo 5º c/c inciso IV do artigo 150, ambos da CF/88, como também em face das reiteradas decisões emanadas do CCMF, antes citadas.

Os autos foram instruídos com cópia do Acórdão nº 02-11.986 - 4ª Turma da DRJ/BHE, de 5 de outubro de 2006 (fls. 181/187), de interesse da pessoa jurídica atuada, proferido no processo 10665.001073/2005-71, referido na peça impugnatória.



Processo nº. : 10665.001074/2005-16

Acórdão nº. : 105-16.387

A 4ª TURMA da DRJ em Belo Horizonte MG através do acórdão 11.987 de 05 de outubro de 2006, fls 189/194 decidiu por julgar procedente o lançamento, reduzindo porém o percentual da multa para 50%. O acórdão traz como ementa o seguinte:

***Ementa: NORMAS GERAIS - MULTA ISOLADA**

A multa de ofício deve ser exigida isoladamente, no caso de a pessoa jurídica sujeita ao pagamento mensal da CSLL 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.

A multa aplicada isoladamente no percentual de 75% deve ser reduzida para 50%, em obediência ao princípio da retroatividade benigna da lei, que comine penalidade menos severa."

Ciente da decisão em 20/10/2006, conforme AR de folha 198, o contribuinte interpôs recurso voluntário em 21/11/2006 de fl. 200/211, argumentando, em síntese, o seguinte:

Que possui decisão transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade total da Lei 7.689/88. Tendo sofrido autuação para a exigência da referida contribuição uma vez julgada improcedente também o será a multa isolada.

Diz que o auto de infração é nulo pois cita tão somente a Lei 9.430/96, não se referindo ora nenhuma à Lei 7.689/88, sendo um requisito essencial, tal ausência implica na violação do princípio da legalidade da publicidade e da ampla defesa.

Afirma que a multa é confiscatória. Ocorreu o bis in idem pois a mesma base serviu para outra multa, cita jurisprudência da CSRF e deste Conselho. Cita jurisprudência do 1º CC.

Diz também que a multa é indevida por não observar decisão judicial.

E de garantia arrolou bens.

É o relatório.



Processo nº. : 10665.001074/2005-16
Acórdão nº. : 105-16.387

VOTO

Conselheiros José Clóvis Alves, Relator.

O recurso é tempestivo e foram apresentadas garantias de instância, portanto dele conheço.

Quanto à argumentação de nulidade do lançamento deixo de me pronunciar em virtude do provimento proposto.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA LEVANTADA PELA RECORRENTE.

Conforme folha de continuação do auto de infração, os períodos-base de apuração da multa isolada foram os meses de maio, agosto a dezembro de 2.001, janeiro a dezembro de 2002 e janeiro a dezembro de 2.003.

Verifico que a multa de ofício aplicada foi a básica de 75%, logo de pronto se afasta as hipóteses de sonegação fraude ou conluio previstas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

O percentual da multa foi reduzido pela decisão de Primeira Instância para 50%, aplicação retroativa da MP 303 de 29.06.2006, nos termos do artigo 106-II-C do CTN.

Trata a matéria de exigência da multa isolada prevista no artigo 44 Parágrafo 1º inciso IV, em virtude da falta de recolhimento da CSLL com base na estimativa previsto no artigo 2º 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 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.



Processo nº. : 10665.001074/2005-16
Acórdão nº. : 105-16.387

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

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

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

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

7 

Processo nº. : 10665.001074/2005-16

Acórdão nº. : 105-16.387

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;

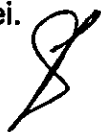
b) dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

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 8.981, de 20 de janeiro de 1995

Art. 57 - Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.



Processo nº. : 10665.001074/2005-16
Acórdão nº. : 105-16.387

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 apurá-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.

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 balançetes 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.



Processo nº. : 10665.001074/2005-16
Acórdão nº. : 105-16.387

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.

O legislador estabeleceu também que independentemente de ter o contribuinte optante pelo recolhimento do IRPJ e CSLL 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.



Processo nº. : 10665.001074/2005-16
Acórdão nº. : 105-16.387

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.

Analisando 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 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



Processo nº. : 10665.001074/2005-16
Acórdão nº. : 105-16.387

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 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.



Processo nº. : 10665.001074/2005-16
Acórdão nº. : 105-16.387

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;

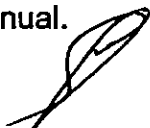
III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

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?

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.



Processo nº. : 10665.001074/2005-16
Acórdão nº. : 105-16.387

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

1ª) 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 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.



Processo nº. : 10665.001074/2005-16

Acórdão nº. : 105-16.387

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

5) A empresa não recolhe as estimativas e nem a contribuição no final do ano, por entender estar protegida por ação judicial transitada em julgado, a fiscalização exige a contribuição devida com base no balanço anual com multa de ofício de 75%, não



Processo nº. : 10665.001074/2005-16
Acórdão nº. : 105-16.387

pode exigir a multa isolada pois a infração sempre é a falta de recolhimento do tributo/contribuição e se exigida a multa isolada estaria sancionando duplamente o contribuinte pela mesma falta.

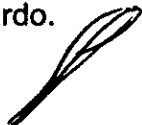
Essas foram as hipóteses que de antemão podemos prever, porém outra poderão surgir, as quais deverão ser analisadas de acordo com os fatos efetivamente ocorridos.

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.



Processo nº. : 10665.001074/2005-16
Acórdão nº. : 105-16.387

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

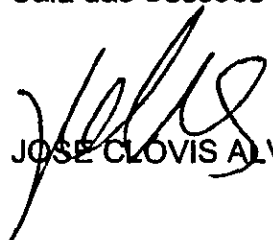
Para aplicação da tese exposta, devemos analisar a situação da empresa recorrente.

Manuseando os autos, verifico que a da empresa fora exigida a CSLL apurada no final dos anos correspondentes com multa de ofício conforme acórdão de folhas 181 a 188, em relação aos mesmos períodos em que fora exigida a multa isolada.

Ora conforme visto a penalidade visa dar efetividade da regra de conduta relativa à estimativa, sendo sua base o imposto a título de antecipação que não fora recolhido, porém como já ficou patente, após o final do ano prevalece a apuração anual, e somente sobre ela pode incidir qualquer penalidade, sob pena de bis in idem.

Assim conheço do recurso apresentado, e no mérito DOU-LHE provimento.

Sala das Sessões -DF em 30 de março de 2007


JOSE CLOVIS ALVES.