



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.005834/2003-12
Recurso nº. : 139.794
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - EXS.: 1998 a 2003
Recorrente : CONSTRUTORA LIDERANÇA LTDA.
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ em BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 16 DE SETEMBRO DE 2004
Acórdão nº. : 105-14.712

CSLL - MULTA ISOLADA - FALTA DE PAGAMENTO DA CSLL COM BASE NO LUCRO ESTIMADO - A regra é o pagamento com base no lucro apurado no trimestre, a exceção é a opção feita pelo contribuinte de recolhimento da contribuição determinada sobre base de cálculo estimada. A Pessoa Jurídica somente poderá suspender ou reduzir a contribuição devida desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor da contribuição, calculada com base no lucro do período em curso. A falta de recolhimento está sujeita às multas de 75% ou 150%, quando o contribuinte não demonstra ser indevido o valor da CSLL do mês em virtude de recolhimento excedentes em períodos anteriores. A base de cálculo da multa é o valor da contribuição calculada sobre lucro estimado não recolhida ou diferença entre o devido e o recolhido até a apuração do lucro anual. A partir da apuração do lucro anual, o limite para a base de cálculo da sanção é a diferença entre a contribuição anual devida e a estimativa obrigatória, se menor. 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 anual apurado e a estimativa obrigatória recolhida.

Recurso voluntário conhecido e provido.

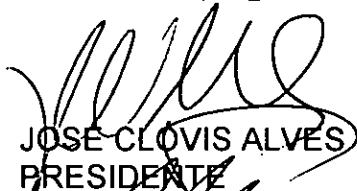
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CONSTRUTORA LIDERANÇA LTDA.

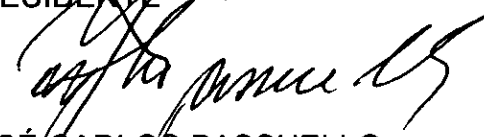
ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento. Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Corinto Oliveira Machado (Relator) Luis Gonzaga Medeiros Nóbrega e Nadja Rodrigues Romero. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Carlos Passuello.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.005834/2003-12
Acórdão nº. : 105-14.712


JOSE CLOVIS ALVES
PRESIDENTE


JOSÉ CARLOS PASSUELLO
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 28 FEV 2005

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.005834/2003-12
Acórdão nº. : 105-14.712

Recurso nº. : 139.794
Recorrente : CONSTRUTORA LIDERANÇA LTDA.

RELATÓRIO

A contribuinte supra identificada foi autuada e intimada a recolher crédito tributário no valor de R\$ 188.447,33, abrangendo principal, multa de ofício e juros de mora, relativo a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, referente aos exercícios de 1998 a 2001, anos-calendário de 1997 a 2000, bem como multa isolada no valor de R\$1.264.428,86, compreendendo os exercícios de 1998 a 2003.

Nos termos do auto de infração de folhas 06/21, a exigência foi formalizada em virtude da seguinte infração:

1. **Falta de recolhimento da CSLL:** durante o procedimento de fiscalização, foi constatada a falta de recolhimento da CSLL nos anos-calendário de 1997, 1998, 1999 e 2000, conforme discriminado no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 22/27.
2. **Multas isoladas** – falta de recolhimento da Contribuição Social sobre a base estimada: falta de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, ano-calendário de 1997, período de julho a dezembro. Tudo conforme discriminação no TVF, na planilha de apuração da base de cálculo da CSLL (fl. 28) e no “Demonstrativo de Situação Fiscal apurada” (fl. 34).
3. **Multas isoladas** – diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago – CSLL estimativa: durante o procedimento de verificações obrigatórias, foram constatadas divergências entre os valores declarados e os valores escriturados, gerando falta de pagamento da CSLL incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução. Tudo descrito no TVF e nas planilhas denominadas “Demonstrativo de Situação Fiscal apurada” (fls. 35/39).

Consta do auto de infração a descrição dos fatos, o enquadramento legal e demais requisitos previstos no artigo 10 do Decreto nº 70.235/72.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.005834/2003-12
Acórdão nº. : 105-14.712

Inconformada com a autuação a empresa apresentou a impugnação de folha 249 e seguintes, argumentando, resumidamente, o seguinte:

- em preliminar, a nulidade do Auto de Infração, por ter sido lavrado quando da extinção do Mandado de Procedimento Fiscal, em virtude do decurso do prazo de validade.
- decadência do lançamento da Contribuição Social relativamente aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1997 e nos meses de janeiro a março do ano-calendário de 1998, tendo decorrido acerca da matéria, destacando aspectos pertinentes ao art. 150, § 4º do CTN;
- a estimativa nada mais é que uma antecipação da contribuição devida, e esta já está sendo exigida juntamente com a multa pela inexistência do pagamento. Daí a afirmação de que está se exigindo a multa sobre a mesma base. Não existe no texto da lei nenhum conectivo que autorize concluir que tais multas possam ser exigidas cumulativamente. A única hipótese possível de se aplicar a multa isolada seria no caso do não recolhimento dos "*tributos e contribuições já declarados*" no prazo de vinte dias após o início da fiscalização (*denominado período de graça*), conforme prevê o art. 47 da mesma lei. Acentua que não se trata do instituto da denúncia espontânea. No específico caso de recolhimento feito no denominado período de graça, é cabível a aplicação da multa moratória que, se não recolhida, aí sim justificaria aplicação da multa de ofício isolada de que trata o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.
- contesta a utilização da taxa Selic como índice de juros de mora.

Finaliza, solicitando o acatamento dos argumentos deduzidos e o reconhecimento da insubsistência do crédito tributário.

Observa-se, ainda, que a contribuinte, em correspondência de fl. 299, manifestou a desistência da impugnação interposta, tão-somente na parte relativa à falta de recolhimento da CSLL nos anos-calendário de 1997, 1998, 1999 e 2000 (item 1 do auto de infração), renunciando a quaisquer alegações de direito sobre as quais se funda o processo administrativo em questão, nos termos do art. 11 da Portaria Conjunta nº 1, de 25 de junho de 2003, tendo em vista a sua opção pelo Parcelamento Especial – Paes, instituído pela Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003. Registra que não está desistindo da impugnação relativamente às demais matérias ligadas, em especial às



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.005834/2003-12
Acórdão nº. : 105-14.712

multas isoladas de que tratam os itens 2 e 3 do auto de infração, devendo a impugnação subsistir com relação a estes créditos.

O procedimento do Fisco foi considerado procedente pela 1ª Instância, que exarou decisão fundamentada com a seguinte ementa:

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL - 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003.

PRELIMINAR DE NULIDADE POR DECURSO DE PRAZO DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - Há de se rejeitar a preliminar de nulidade por decurso de prazo do MPF, quando nos autos está comprovado que a fiscalização cumpriu todos os trâmites regulamentares previstos para a prorrogação do mandado.

DECADÊNCIA - REGRA GERAL - Não estando satisfeitas as condições para o lançamento por homologação, para fins de contagem do prazo decadencial, aplica-se a regra geral, segundo a qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DECADÊNCIA - CSLL - O prazo decadencial, no que se refere à Contribuição Social, é de 10 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

BASE DE CÁLCULO ESTIMADA - MULTA ISOLADA - Constatada irregularidade na determinação da base de cálculo estimada da CSLL, é legítima a exigência de multa isolada prevista na legislação de regência sobre as diferenças de estimativas apontadas no levantamento fiscal.

DA APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA E DA MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA JUNTAMENTE COM A CONTRIBUIÇÃO LANÇADA - Por se tratar de infrações distintas, é cabível a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais e da multa de ofício que se exige juntamente com a contribuição devida, apurada em 31 de dezembro do ano-calendário, em lançamento de ofício.

JUROS DE MORA - Por expressa previsão legal, é legítima a exigência de juros de mora com base na taxa Selic.

Lançamento Procedente

Irresignada com a decisão de primeira instância, a recorrente apresentou recurso voluntário, fls. 363 e seguintes, no qual requer a este Colegiado, a reforma do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.005834/2003-12
Acórdão nº. : 105-14.712

julgamento prolatado na instância inferior, repisando alguns argumentos contidos na impugnação e acrescentando, em síntese apertada, o quanto segue:

- em preliminar, invoca a nulidade do Auto de Infração, por haver expirado o mandado de procedimento fiscal, segundo a recorrente, e ela não ter ciência de prorrogação;
- a multa isolada somente é possível durante o ano-calendário;
- as variações monetárias ativas e os juros decorrentes dos contratos de compra e venda da pessoa jurídica são receitas operacionais, e estão escriturados de acordo com as Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal nºs 84/79, 23/83 e 67/88;
- distrato é recuperação de custos e não configura receita;
- a cumulação de penalidade isolada e multa de ofício é ilegal;
- houve denúncia espontânea;
- houve pagamento dos débitos declarados em DCTF;
- juros de mora não podem ser cobrados com base na taxa SELIC.

À fl. 539 e seguintes, acosta Arrolamento de Bens, tendo a Repartição de origem o efetivado e encaminhado os presentes autos para a apreciação deste Colegiado, conforme despacho de fl. 556.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.005834/2003-12
Acórdão nº. : 105-14.712

VOTO VENCIDO

Conselheiro CORINTHO OLIVEIRA MACHADO, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e, considerando a efetivação do arrolamento de bens do ativo permanente da Contribuinte, restaram atendidas as disposições contidas no parágrafo 2º, do artigo 33, do Decreto nº 70.235/1972, com a redação dada pelo artigo 32, da Lei nº 10.522, de 19/07/2002, e preenchidos os demais requisitos de sua admissibilidade, pelo que merece ser apreciado.

Consoante relatado supra, a matéria sob apreciação neste contencioso compreende uma preliminar ao mérito – nulidade do Auto de Infração, uma preliminar de mérito – decadência - não aventada nesta instância, mas que devo analisar por dever de ofício, e várias matérias de fundo, quase que na totalidade discussões de direito material.

DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL E DO LANÇAMENTO

O argumento já foi devidamente apreciado em primeiro grau, e afastado, com lastro no documento de fl. 03, contudo insiste a recorrente em apontar a nulidade da peça do Fisco, porque não haveria ciência, por parte dela, da prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal de origem. Novamente não poderia prosperar o alegado, pois à fl. 27, justamente na ciência do Auto de Infração, consta a seguinte observação: *cabe salientar que neste ato a empresa tomou ciência de todas as prorrogações do Mandado de Procedimento Fiscal original.*

Demais disso, declarar a nulidade do Auto de Infração, tão-somente pela falta de ciência, por parte da contribuinte, de uma prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal, peça fiscal de contornos sabidamente administrativos, não me parece razoável. Na hipótese de ocorrer alguma irregularidade em relação ao MPF,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.005834/2003-12
Acórdão nº. : 105-14.712

entendo que a consequência seria apenas de ordem administrativa interna da Secretaria da Receita Federal, eventualmente podendo suscitar responsabilidade do Auditor-Fiscal, por agir em desacordo com ordem de autoridade que lhe é hierarquicamente superior, porém, nunca haveria de desbordar para o campo tributário, retirando a competência legal do agente do Fisco para efetuar o lançamento.

DECADÊNCIA

Embora a decadência do lançamento tributário não tenda sido argüida em segunda instância, entendo que deva atentar para o tema, de ofício, pois em primeiro grau o argumento foi alinhavado e, naquela etapa, afastado apenas com base no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, e ainda com o art. 45, da Lei nº 8.212/91.

Com efeito, tais razões já seriam bastante para elidir a decadência, contudo, a par disso, outro dado, extremamente relevante e inserto no processo merece epígrafe – trata-se do fato de que até 13/10/1998 (data do trânsito em julgado da ação rescisória, bem sucedida, proposta pela douta Procuradoria da Fazenda Nacional, para desconstituir *decisum* favorável à recorrente, este no sentido da inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88) a União estava impedida de lançar a título de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido no caso concreto. Daí não se poder falar em decadência antes daquela data.

Como o Auto de Infração tomou corpo em 30/04/2003, com a ciência da autuada, qualquer contagem de prazo decadencial que se faça, levando em consideração o termo inicial 13/10/1998 não alcançará os cinco anos previstos no Código Tributário Nacional.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.005834/2003-12
Acórdão nº. : 105-14.712

DA MULTA ISOLADA CUMULADA COM A EXIGÊNCIA DA CSLL ACOMPANHADA
DA MULTA DE OFÍCIO E JUROS

Assevera a recorrente que a cumulação de penalidade isolada, pela falta de recolhimento da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido em bases estimadas, com o lançamento da CSLL, acompanhada da multa de ofício e dos juros, é uma impossibilidade jurídica, porquanto a estimativa nada mais é do que uma antecipação da contribuição devida, e a multa isolada só se justifica quando aplicada durante o ano-calendário.

Em que pese a plausibilidade da explanação da recorrente, inclusive lastreada em antiga corrente doutrinária, formada por ilustrados membros deste Conselho, entendo diversamente sobre o tema.

Diviso uma alteração substancial do tratamento tributário dado às antecipações do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido quando da edição da Lei nº 9.430/96. Pois que a partir de então o valor antecipado é baseado em resultados potenciais do próprio ano, ao contrário do que acontecia nos anos-calendário regidos pelas leis anteriores, em que as antecipações eram calculadas com base no resultado do período anterior. E naquela ordem de idéias, se não houvesse imposto/contribuição na declaração, não haveria que se exigir antecipações e nem multa.

Justamente em função disso, ainda se vê muita jurisprudência administrativa e judicial no sentido da impossibilidade da cumulação, entretanto, esse pensamento restou anacrônico na sistemática atual. Tanto que existem dispositivos expressos na Lei nº 9.430/96 (art. 44, incisos III e IV) que preceituam a aplicação de multa isolada sobre as estimativas e antecipações não recolhidas, independentemente do resultado final.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.005834/2003-12
Acórdão nº. : 105-14.712

A esse passo, peço vênica para ilustrar meu voto e usar, como razões de decidir, o voto vencedor do eminente Conselheiro Luis Martins Valero, proferido quando do julgamento do recurso nº 129.983, acórdão nº 107-06.826:

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

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

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

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

Por outro lado, acatar a eficácia legal da multa isolada não pode ser entendido como simples adoção da interpretação gramatical da norma jurídica, ao contrário, trata-se de interpretação que leva em conta os fins visados pelo legislador - no dizer de mestre Miguel Reale¹: "...o primeiro cuidado do hermeneuta contemporâneo consiste em saber qual a finalidade social da lei, no seu todo, pois é o fim que possibilita penetrar na estrutura de suas significações particulares."

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

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

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

¹ REALE, Miguel - Lições Preliminares de Direito - Saraiva, São Paulo, 2000, 25ª Edição.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.005834/2003-12
Acórdão nº. : 105-14.712

recolhimento de um valor mensalmente estimado, com base na receita bruta e acréscimos.

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

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

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

Este, como visto, teve a oportunidade de demonstrar sua situação deficitária em todos os períodos do ano-calendário, bastava elaborar os balanços de monitoramento das estimativas obrigatórias, no tempo previsto na Lei. A demonstração fora do prazo não pode produzir os mesmos efeitos exigidos legalmente.

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

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

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

DAS RECUPERAÇÕES DE CUSTOS

Durante a ação fiscal, a pessoa jurídica asseverou que as receitas contabilizadas como "recuperação de custos" referiam-se a distratos ocorridos nos respectivos períodos, e que tais eventos não significavam entradas de novos recursos, contudo, a autuada não apresentou documentos que comprovassem o alegado.

Por ocasião da peça impugnatória, a impugnante não tocou no assunto, e por conta disso infere-se que a matéria não é mais litigiosa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.005834/2003-12
Acórdão nº. : 105-14.712

Agora, em sede recursal, quando não mais se pode juntar provas, com exceção dos casos taxativos do art. 16, § 4º, a recorrente acosta cópias reprográficas comuns (não autenticadas) de um distrato de contrato de compra e venda, fl. 506, do respectivo lançamento no diário, fl. 512, e do razão analítico, fl. 516, com a intenção de provar que todas as receitas contabilizadas sob a rubrica "recuperação de custos", em 2001 e 2002, seriam justificadas com operações como as que tais. Evidentemente, não há como acolher as alegações da recorrente no item em tela, não só pela ocorrência da preclusão, mas ainda pela absoluta carência de provas.

DAS VARIAÇÕES MONETÁRIAS E DOS JUROS

Este item também não foi impugnado ao tempo próprio, e por isso o julgador de primeiro grau ateve-se a concluir assim – *"Desta forma, não tendo o contribuinte indicado efetivamente nenhuma irregularidade no procedimento fiscal no que tange a apuração da base de cálculo da Contribuição Social, deve ser mantido o lançamento quanto a este aspecto"*.

Abstraindo o fato de a matéria não ser mais objeto de litígio, nota-se que o argumento trazido agora (para lastrear a intenção da recorrente em contabilizar as variações monetárias e os juros decorrentes de contrato de compra e venda incorporados no preço final do imóvel, constituindo tudo "receitas de incorporações de imóveis") é o de que a pessoa jurídica optou pelo sistema de tributação dos arts. 27 a 29 do DL nº 1.598/77, normatizados pelas IN SRF nºs 84/79, 23/83 e 67/88.

Ao analisar a legislação supramencionada (suscitada apenas no recurso voluntário, foi olvidada tanto na ação fiscal como na impugnação), constata-se que a referida opção de tributação especial, para pessoas que operam com compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis, pressupõe o atendimento de uma série de requisitos específicos, tais como a manutenção de registro permanente de estoque



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.005834/2003-12
Acórdão nº. : 105-14.712

e outros, bem como todo um sistema diverso de contabilização, dos quais não há qualquer prova nos autos.

Como corolário do explanado, não se pode albergar a argumentação atinente a juros e variações monetárias.

DOS DÉBITOS DECLARADOS EM DCTF E DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA

A recorrente inova, mais uma vez, em sede recursal, e traz argumentos não deduzidos por ocasião da ação fiscal e da impugnação. Cuida-se da assertiva de que os débitos referentes a 2001 e 2002 constavam de DCTF e que, segundo seus cálculos, fls. 379/380, seja mediante pagamento seja pela via da compensação, não haveria qualquer crédito tributário remanescente a ser extinto. Acena, por via de consequência, com a denúncia espontânea do art. 138 do Código Tributário Nacional.

Tais alegações entram em choque frontal com o enunciado pela Fiscalização, em sua peça fiscal, fl. 25, no sentido de que os balancetes apresentados pela fiscalizada, em atendimento ao Termo de início de ação fiscal, ensejaram a alimentação do aplicativo da Secretaria da Receita Federal "Papéis de Fiscalização", o qual a partir das bases informadas, calcula os valores do imposto/contribuição devidos e considera como redutores os valores dos débitos declarados em DCTF e os respectivos pagamentos efetuados.

Ato seguido, a contribuinte foi intimada a justificar as diferenças encontradas nas bases de cálculo e respectivas apurações da CSLL, apuração anual, estimativa com base na receita bruta e acréscimos, anos-calendários de 2001 e 2002 (janeiro a outubro), discriminadas na coluna "Diferenças apuradas pelo AFRF", das planilhas intituladas "Demonstrativo de Situação Fiscal apurada" (doc. fls. 135/141 e 142/155). Em atendimento às intimações, a contribuinte trouxe informações detalhadas acerca de recuperações de custos, variações monetárias e juros, bem como sobre



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.005834/2003-12
Acórdão nº. : 105-14.712

distratos sobre vendas – ano-calendário de 2002 – inclusive neste último ponto foi dado razão à contribuinte, tendo sido refeitas as planilhas, porém, nada que dissesse respeito às alegações ora *sub examine* foi mencionado.

Por outra vertente, os documentos acostados inoportunamente, anexos ao recurso voluntário, também não evidenciam os fatos que se pretendem provar – faltam as nominadas DCTF dos anos 2001 e 2002, e as poucas páginas extraídas de DCTF, insertas com o fito de provar a afirmada compensação havida no ano de 2002, fls. 527 a 535, além de serem cópias comuns (não autenticadas), de péssima qualidade visual, não conseguem *de per si* comprovar as aludidas compensações, pois os valores estão insertos em rubrica genérica “outras compensações”.

Assim, conclui-se pela impropriedade das alegações de declaração dos débitos e de denúncia espontânea nesta fase do contencioso.

DOS JUROS MORATÓRIOS – TAXA SELIC

As alegações utilizadas pela contribuinte, no particular, e agora repisadas em sede de recurso ao Conselho, merecem ser afastadas pelos mesmos motivos declinados pelo órgão colegiado de primeira instância, pois irretocáveis as razões de decidir e mais o seguinte.

Relativamente aos juros de mora lançados no auto de infração, estes correspondem àqueles previstos na legislação de regência. Senão vejamos:

O artigo 161 do Código Tributário Nacional prevê:

“Art. 161 - O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º - Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.” (grifei)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.005834/2003-12
Acórdão nº. : 105-14.712

No caso em questão, os juros foram lançados com base no disposto no artigo 13 da Lei nº 9.065/95 e artigo 61, parágrafo 3º da Lei nº 9.430/96, conforme demonstrativo anexo ao auto de infração.

Assim, não houve desobediência ao CTN, pois este estabelece que os juros de mora serão cobrados à taxa de 1% ao mês no caso de a lei não estabelecer forma diferente, o que veio a ocorrer a partir de janeiro de 1995, quando a legislação que trata da matéria determinou a cobrança com base na taxa SELIC.

E o Código Tributário Nacional só prevê a dispensa dos juros de mora na hipótese de pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito tributário, art. 161, § 2º:

Art 161(...)

§ 2º - O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito."

Fincado no quanto exposto até aqui, entendo estar correto o procedimento adotado pela autoridade autuante, bem como o efetivado pelo órgão julgador de primeira instância. E voto por desprover o recurso.


CORINTHO OLIVEIRA MACHADO 



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.005834/2003-12
Acórdão nº. : 105-14.712

VOTO VENCEDOR

Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO, Relator

Atento ao laborioso voto do Ilustre Relator, vislumbrei posição divergente daquela já adotada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, à qual me filiei naquele Colegiado.

A divergência diz respeito ao lançamento da multa isolada lançada com relação aos valores calculados como sendo de recolhimento estimado antecipado em decorrência de fiscalização.

O exame do auto de infração, cuja folha de continuação (fls. 08 a 10) indicam as insuficiências no recolhimento das antecipações, além de exigir valores não recolhidos da CSLL, exigem a multa isolada com base nos artigos 2º, 42, 43 e 44, inc IV, da Lei nº 9.430/96.

A exigência foi formalizada em decorrência de fiscalização direta no estabelecimento da recorrente, quando foi também formalizada exigência relativa ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica.

Enquanto a multa isolada relativa ao IRPJ abrangeu o período de fevereiro de 1998 a outubro de 2002, a CSLL, cuja multa correspondente está sendo exigida no presente processo, alcançou o período de julho de 1997 a outubro de 2002 e mais insuficiência da CSLL no período de dezembro de 1997 a dezembro de 2000.

Conforme mencionado a fls. 365, a recorrente desistiu explicitamente de questionar a insuficiência de recolhimentos da CSLL, restringindo sua demanda à multa isolada, em cujos limites estou proferindo o presente voto.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.005834/2003-12
Acórdão nº. : 105-14.712

Retirada de discussão a insuficiência de recolhimento da CSLL, que a recorrente fez incluir no PAES, o presente processo passa a ter a mesma matéria jurídica contida no processo do IRPJ e pode ser votado pela adoção dos mesmos argumentos.

Porém, para que não careça o presente processo da argumentação necessária a produzir os efeitos necessários, transcrevo, como lá também fiz a argumentação expendida pelo Ilustre Conselheiro Dr. José Clóvis Alves em julgamento de matéria idêntica, quando assim se expressou:

"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.

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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.005834/2003-12
Acórdão nº. : 105-14.712

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

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.005834/2003-12

Acórdão nº. : 105-14.712

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;

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.005834/2003-12
Acórdão nº. : 105-14.712

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 balancetes 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.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.005834/2003-12
Acórdão nº. : 105-14.712

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 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 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;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.005834/2003-12
Acórdão nº. : 105-14.712

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.

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 comprovar 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 cálculo 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.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.005834/2003-12
Acórdão nº. : 105-14.712

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.

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

É, sem dúvida, oportuna a ressalva de que o raciocínio, como aplicado ao IRPJ, também se aplica inteiramente à CSLL.



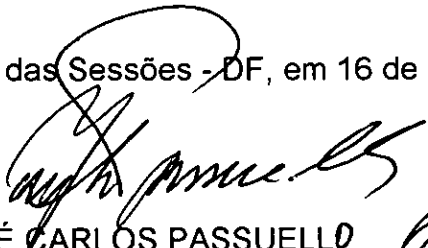
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.005834/2003-12
Acórdão nº. : 105-14.712

Dessa forma, nessa linha de raciocínio, tendo constatado que existiu no caso presente mera insuficiência no recolhimento provisório da antecipação, não remanescendo exigência relativa ao tributo, uma vez que foi ele totalmente resolvido diante da declaração de rendimentos, e na parte correspondente à insuficiência já confessou e incluiu em processo regular de parcelamento, é de se cancelar a multa isolada.

Assim, diante do que consta do processo, voto por conhecer do recurso, e, no mérito, dar-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 16 de setembro de 2004.



JOSÉ CARLOS PASSUELLO

