



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo n.º : 10680.007740/2002-99
Recurso n.º : 101-134197
Matéria : CSLL – EXS. 1996 E 2001
Recorrente : CIA SÃO GERALDO DE VIAÇÃO
Recorrida : 1ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Sessão de : 06 de Dezembro de 2005.
Acórdão n.º : CSRF/01-05.326

IRPJ – MULTA ISOLADA – FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ COM BASE NO LUCRO ESTIMADO – A regra é o pagamento com base no lucro líquido apurado no trimestre, a exceção é a opção feita pelo contribuinte de recolhimento da CSLL e adicional determinados sobre base de cálculo estimada. A Pessoa Jurídica somente poderá suspender ou reduzir a CSLL devida 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 da contribuição, inclusive adicional, calculados com base no lucro líquido 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 da CSLL do mês em virtude de recolhimentos excedentes em períodos anteriores (Lei nº 9.430/96 art. 44 § 1º inciso IV c/c art. 2º).

A base de cálculo da multa é o valor da CSLL calculada sobre lucro estimado não recolhida ou diferença entre a devida e a recolhida até a apuração da contribuição anual. A partir da apuração da CSLL anual, o limite para a base de cálculo da sanção é a CSLL devida com base nesse lucro (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.

Indevida a multa quando lançada após o ano relativo aos fatos geradores quando a empresa não tenha apurado imposto ou contribuição na apuração anual.

Recurso especial provido.

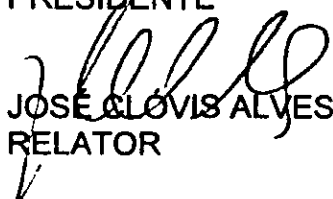
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CIA SÃO GERALDO DE VIAÇÃO.

Processo n.º : 10680.007740/2002-99
Acórdão n. : CSRF/01-05.326

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros José Henrique Longo e Manoel Antonio Gadelha Dias que negaram provimento ao recurso.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



JOSÉ CLÓVIS ALVES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 02 MAI 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, VÍCTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, MARCOS VINÍCIOS NEDER DE LIMA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES e DORIVAL PADOVAN Ausente momentaneamente o Conselheiro MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR

Processo n.º : 10680.007740/2002-99
Acórdão n. : CSRF/01-05.326

Recurso n.º : 101-134.197
Recorrente : CIA SÃO GERALDO DE VIAÇÃO
Interessada : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

Trata o presente de recurso especial de divergência, interposto pela empresa supra identificada; com base no inciso II do artigo 32º do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF 32/98, contra o acórdão 101-94.255 de 13 de junho de 2003.

De acordo com o auto de infração de folha 04/05, foram lançadas as contribuições sociais sobre o lucro líquido relativas aos anos calendário de 1995 a 1998, em virtude da falta de recolhimento por entender a empresa que estaria dispensada da referida contribuição em razão de decisão judicial.

Foi exigida também multa isolada em razão da falta de recolhimento da CSLL sobre a base estimada nos meses de: fevereiro a julho de 1997, fevereiro a maio de 1998, fevereiro a julho de 1999 e fevereiro a abril de 2.000, em virtude da opção pelo lucro real anual sem a apresentação de balanços ou balancetes de suspensão.

Trata a lide trazida em sede de Recurso Especial de divergência contra a exigência da multa isolada prevista no artigo 44, § 1º da Lei n.º 9430/96, na hipótese de falta de recolhimento do imposto de renda ou CSLL calculados por estimativa, em virtude da falta de recolhimento das estimativas, tendo como enquadramento legal constante da descrição dos fatos de folha 6, os artigos 2º, 43 e 44 § 1º inciso IV da Lei 9.430/96. Arts. 222, 843 e 957, § único inciso IV do RIR/99.

A matéria foi regularmente impugnada e, por meio do Acórdão nº 2.182 de 22 de outubro de 2.002, a 2ª Turma da DRJ em Belo Horizonte - MG manteve o lançamento.

Inconformada a empresa apresentou recurso voluntário, onde combateu a decisão recorrida.

A Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, através do Acórdão 101-94.255, de 13 de junho de 2.003, por unanimidade de votos acolheu a preliminar de decadência referente à contribuição social dos anos de 1995 e 1996 e quanto à multa isolada até abril de 1997, e, no mérito, por maioria de votos deu



Processo n.º : 10680.007740/2002-99
Acórdão n. : CSRF/01-05.326

provimento parcial ao recurso para excluir a multa isolada, referente à estimativa do período compreendido entre maio de 1997 a maio de 1998.

Segundo o voto o motivo do afastamento da multa isolada no período em que não se reconheceu a decadência foi a concomitância de multas, proporcional exigida juntamente com a contribuição lançada e a isolada pela falta de recolhimento das estimativas.

Inconformado com a decisão prolatada, o a empresa, com fulcro no artigo 5º inciso II do RICSRF, apresentou o recurso de folhas 1336 a 1341, alegando haver divergência entre a decisão prolatada pela Câmara e os acórdãos 103-20.572 e 103-20.931, cujas cópias de ementas publicada no Diário Oficial da União fez juntar às fls. 342/343. decidido contra o dispositivo legal previsto no inciso IV do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Segundo a documentação constante dos autos a empresa aderiu ao PAES, exceto em relação à parte do processo relativa à CSLL cujos fatos geradores ocorreram de 31.01.95 a 30.04.97, e em relação às multas isoladas, doc. fl. 1.352.

Para reforma do acórdão o recorrente aponta os fundamentos que abaixo sintetizamos.

Que a decisão quanto à multa isolada mantida diverge de decisões tomadas por outras Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Que seria inimaginável atribuir sanção pelo fato da empresa haver se omitido em recolher contribuição que superaria sua capacidade contributiva e, por isso mesmo seria restituída futuramente.

O presidente da Câmara recorrida através do despacho 101-0.054/2005, deu seguimento ao recurso especial por entender ter o recorrente comprovara a divergência.

Devidamente intimado o PFN apresentou contra razões ao recurso especial, argumentando em epitome o seguinte.

1. É devida a cobrança ao recorrido da penalidade disposta no artigo 44, § 1º inciso IV da Lei nº 9.430/96, pois não se configura, no presente caso, hipótese que dispense a exigência.

Diz que a penalidade estando corretamente tipificada em lei, a responsabilidade só pode ser afastada caso exista expresse permissivo legal, a teor não só do art. 136 do CTN, como do art. 97, VI, do mesmo código. Diz que a câmara



Processo n.º : 10680.007740/2002-99

Acórdão n. : CSRF/01-05.326

procurou atenuar o suposto rigor do art. 44 da Lei 9.430/96, mediante o uso de equidade, ao argumento que a multa seria excessivamente gravosa quando o contribuinte não possuísse tributo a pagar no final do ano calendário, restando equivocada essa interpretação.

2. Não cabe a dispensa da multa mediante a aplicação de equidade.

Diz que o emprego do juízo de equidade no ordenamento jurídico brasileiro tem de estar expressamente autorizado por lei, conforme infere o art. 127 do CPC e 172 IV do CTN.

3. Cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

É o relatório.



Processo n.º : 10680.007740/2002-99
Acórdão n.º : CSRF/01-05.326

VOTO

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator

O recurso é tempestivo e teve seu seguimento deferido, dele conheço.

Inicialmente cabe salientar que a multa isolada já foi excluída pela câmara recorrida até maio de 1998 e sobre essa parte não houve recurso do PFN. Resta portanto o exame da multa isolada aplicada nos meses de 1999 e 2.000, uma vez que em relação ao ano de 1998 houve exigência da referida multa somente até o mês de maio.

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 ambos artigos da Lei n 9.430 de 1996, nos anos calendário de 1998 e 2.000.

A Contribuinte tributada com base no lucro real optou pelo pagamento do imposto e CSLL, 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.

Analisando o anexo 2 dos autos fl. 171 DIPJ/99 verifico que a empresa apurou base de cálculo negativa na apuração anual, o mesmo ocorreu com a apuração feita pela fiscalização fl. 33 dos autos. Em relação ao ano calendário de 2000, DIPJ de 2.001, fl. 204 do anexo 2, a ficha 17 está preenchida toda com zeros; na apuração feita pela fiscalização fl. 34 dos autos constou base de cálculo negativa anual.

Examinando os arrestos, combatido e paradigma, verifico que a divergência realmente restou caracterizada, enquanto que no acórdão recorrido decidiu-se pela manutenção da multa isolada independentemente do resultado anual, o acórdão paradigma entende que encerrado o ano calendário prevalece o resultado anual.



Processo n.º : 10680.007740/2002-99
Acórdão n.º : CSRF/01-05.326

Como trata 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

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 -



Processo n.º : 10680.007740/2002-99
Acórdão n.º : CSRF/01-05.326

§ 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 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.



Processo n.º : 10680.007740/2002-99
Acórdão n.º : CSRF/01-05.326

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-se 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 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 a redução do recolhimento com base no lucro estimado caso tenha sido pago valor a maior em período ou períodos anteriores, com base em lucro real apurado no (s) período(s) antecedente(s). 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



Processo n.º : 10680.007740/2002-99
Acórdão n.º : CSRF/01-05.326

anteriores, valores suficientes 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.



Processo n.º : 10680.007740/2002-99
Acórdão n.º : CSRF/01-05.326

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 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.



Processo n.º : 10680.007740/2002-99
Acórdão n.º : CSRF/01-05.326

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;
- 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).



Processo n.º : 10680.007740/2002-99
Acórdão n.º : CSRF/01-05.326

Patente as referidas 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.

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

Processo n.º : 10680.007740/2002-99
Acórdão n.º : CSRF/01-05.326

- 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 a 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



Processo n.º : 10680.007740/2002-99

Acórdão n.º : CSRF/01-05.326

apurado com base no lucro real anual. Qualquer diferença a maior seria objeto de compensação ou restituição. Logo, utilizando-se uma base maior, na realidade estaria a autoridade a exigir 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." (1).

Outro argumento relevante é a possibilidade de desproporção de aplicação de penalidade pelo não cumprimento da mesma regra de conduta. Ou seja, se dois contribuintes estão no sistema de estimativa- um com faturamento elevado, logo sua estimativa será também elevada, outro com faturamento pequeno, por conseguinte, sua estimativa será pequena- haverá uma grande diferença entre os recolhimentos a serem feitos a título de IRPJ e CSLL. Supondo que os dois contribuintes deixem de levantar balanços ou balancetes e também que não recolham as estimativas mas que ambos no balanço anual apurem prejuízo. Ora, após essa data, a infração cometida pelos dois é idêntica, ou seja falta de levantamento de balanços ou balancetes que demonstrassem prejuízo durante o ano. Contudo, a sanção será diferente pois, se admitirmos como base de cálculo da sanção, não valor do imposto anual mas as estimativas, teríamos dois contribuintes cometendo a mesma infração e sendo sancionados de forma diferente.

Mas não é só isso. Qualquer infração dever ter a possibilidade da denúncia espontânea, porém na hipótese examinada não seria isso possível pois, levantar balancetes a destempo não resolveria a questão. Por outro lado não teria o contribuinte como denunciar a infração com o recolhimento do tributo com base na estimativa, visto que esse tributo mostrou-se indevido na apuração que é realmente válida para o ano que é lucro ou prejuízo apurado em 31 de dezembro.

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

Verifico também que a empresa não apurou em 31.12. CSLL devida nos anos de 1999 e 2.000, visto que apurou base de cálculo negativa na apuração anual, conforme demonstrativos feitos pela própria fiscalização.

Assim, tendo a autuação ocorrido após os levantamentos dos balanços anuais e não lucro na apuração anual, não há imposto diferença de

Processo n.º : 10680.007740/2002-99
Acórdão n.º : CSRF/01-05.326

imposto/contribuição, prevista no caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 para a aplicação da multa estabelecida no inciso IV do Parágrafo primeiro do mesmo artigo.

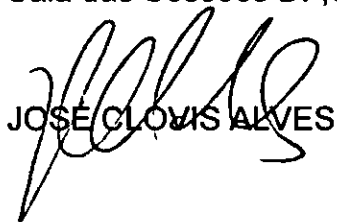
O contra-arrazoante tentou fundamentar seu recurso porém, ora nenhuma enfrentou a questão central, a base, o ponto decisivo que levou a Câmara que prolatou a decisão paradigma a decidir pelo afastamento da multa isolada que é a "FALTA DE BASE DE CÁLCULO" para a multa após o encerramento do ano e levantamento do balanço.

Diz o contra-arrazoante que só a lei pode estabelecer a dispensa de penalidade. No caso não se trata de dispensa de penalidade mas do seu afastamento em virtude da ausência de base de cálculo no momento de sua aplicação e também pelas outras razões expendidas nesta decisão.

Quanto aos julgados citados pelo PFN, cabe dizer que tema já foi pacificado por esta Turma da CSRF que decidiu a matéria em diversos momentos tendo afastado a multa nos casos semelhantes ao agora julgado, como por exemplo no acórdão nº CSRF- 01-4.930 de 12 de abril de 2.004, de minha relatoria e que tem a mesma ementa deste julgado.

Assim conheço o recurso como tempestivo e no mérito voto no sentido de DAR-LHE provimento.

Sala das Sessões DF, em 06 de dezembro de 2005.


JOSE CLOVIS ALVES

