



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10680.008712/00-10  
Recurso nº : RP/101-127517  
Matéria : CSL – ANOS DE 1996 E 1997  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Recorrida : PRIMEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Interessada : SAMARCO MINERAÇÃO S/A  
Sessão de : 18 de outubro de 2004  
Acórdão nº : CSRF/01-05.078

*MULTA ISOLADA - Art. 44, I, da Lei 9430/96 – Inaplicabilidade. NÃO CUMULATIVIDADE - A multa isolada prevista no artigo 44 § 1º, somente pode ser exigida uma vez não podendo portanto ser aplicada quando a base para seu lançamento já tiver sido parâmetro para exigência da mesma multa por falta de pagamento de tributo. O legislador, quando quer, determina a cumulatividade de multas, na ausência de previsão legal, sobre o mesmo fato somente pode ser lançada uma multa.*

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Marcos Vinícius Neder de Lima, Mário Junqueira Franco Junior e Manoel Antônio Gadelha Dias que deram provimento.

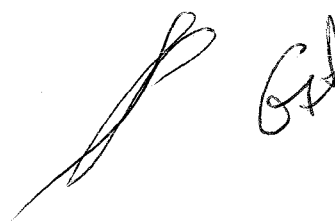
MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

JOSE CLÓVIS ALVES  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 09 DEZ 2004

Processo nº : 10680.008712/00-10  
Acórdão nº : CSRF/01-05.078

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ANTONIO DE FREITAS DUTRA, MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, REMIS ALMEIDA ESTOL, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, DORIVAL PADOVAN e JOSÉ HENRIQUE LONGO.

Two handwritten signatures in black ink. The first is a long, flowing signature that ends in a loop. The second is a shorter, more compact signature with some initials.

Processo nº : 10680.008712/00-10  
Acórdão nº : CSRF/01-05.078

Recurso nº : RP/101-127517  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Interessada : SAMARCO MINERAÇÃO AS

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso do Procurador da Fazenda Nacional, com base no artigo 5º inciso I do RICSRF, contra a decisão contida no acórdão nº 101-94.171, que afastou a exigência da multa isolada prevista no § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96 em virtude da base de cálculo já ter sido utilizada para exigência da multa prevista no mesmo artigo 44 no processo 10680.008711/00-57 no qual se exigia a CSL acompanhada da multa de ofício.

Diz o recorrente que a fiscalização lavrou dois autos de infração. No primeiro, exige ao recorrido o tributo não pago. No segundo, que originou o processo administrativo em epígrafe, exige o pagamento da multa isolada, decorrente do descumprimento do regime de estimativa. Transcreve trecho do TVF.

Diz que a Câmara recorrida afastou a exigência da multa isolada por ter sido exigido no outro processo multa de ofício pelo não pagamento do tributo.

Diz que o Acórdão recorrido contrariou o artigo 44, § 1º, IV da Lei 9.430/96, que determina a exigência da referida multa, ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo ou base negativa de CSL, quando optante pelo regime de estimativa e apuração anula do lucro.

Diz que o contribuinte optou pelo regime de estimativa e o descumpriu e não justificou o não recolhimento mediante a apresentação dos balancetes de suspensão ou redução.

Diz que as multa são aplicada para fatos diferentes; a multa de ofício é exigida em virtude do não pagamento do tributo pelo contribuinte. Já a multa isolada decorre do descumprimento do regime de estimativa, não possuindo nenhuma relação com o pagamento, ou não de imposto pelo contribuinte.

Processo nº : 10680.008712/00-10  
Acórdão nº : CSRF/01-05.078

Diz que a multa é devida ainda que a empresa não tenha lucro ou base de cálculo positiva da CSL, por isso a denominação de “multa isolada”.

Diz que as multas não incidiram sobre a mesma base de cálculo. Diz que a multa de ofício deve incidir sobre o tributo efetivamente devido pelo recorrido, que, tendo em vista sua opção pelo regime de estimativa, é apurado ao final do ano calendário, com base no resultado final auferido pelo contribuinte.

Já a multa isolada deve incidir sobre as “estimativas”, que não foram pagas no decorrer do ano calendário.

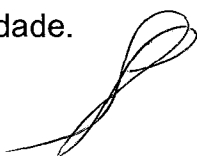
As estimativas não equivalem ao tributo efetivamente devido, mas consoante a jurisprudência pacificada dos Conselhos de Contribuintes, são meros adiantamentos do tributo, que será calculado ao final do ano.

Ao contrário do alegado no acórdão, pois as multas de ofício não incidiram sobre a mesma infração, e não incidem sobre a mesma base de cálculo. São multa inteiramente diversas, previstas em lei, e não configuram nenhum “*bis in idem*”, como entendido pela Câmara *a quo*.

Argumenta que não há o que falar em dispensa de punição, apenas porque do recorrido já havia sido exigida multa em decorrência de outro ilícito, visto que nos termos do artigo 97 do CTN somente a lei pode estabelecer a dispensa ou redução de penalidade.

Diz que a Câmara, indevidamente tentou atenuar o suposto rigor do artigo 44, § 1º da Lei 9.430/96, mediante o uso da equidade, com o raciocínio de que a multa seria excessivamente gravosa quando já estivesse sendo exigido do contribuinte multa de ofício. Diz que a equidade somente pode ser aplicado se autorizado pela lei, cita doutrina de Aliomar Baleeiro.

Diz que também o CTN no artigo 108-IV § 2º, veda a dispensa de tributo com o uso da equidade.



Processo nº : 10680.008712/00-10  
Acórdão nº : CSRF/01-05.078

Argumenta finalmente que a dispensa da multa traduziria numa injustiça com aqueles contribuintes que não foram negligentes e arcaram com o ônus de elaborar e transcrever os balancetes no Livro Diário.

Pede o provimento do recurso.

Instada, a autuada apresentou contra razões ao recurso do PFN onde argumenta, em epítome, o seguinte.

Diz que a decisão está correta, transcreve o art. 44 da Lei 9.430/96 e diz que pela interpretação do texto legal, apenas uma penalidade pode ser aplicada em qualquer das hipóteses relacionadas em seu inciso primeiro e nos incisos I a IV do seu § 1º.

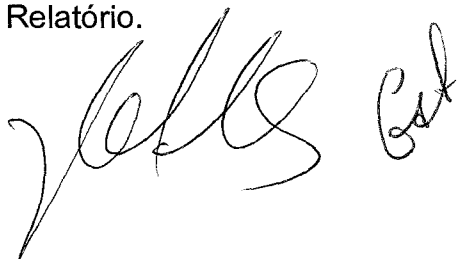
Diz que tendo em vista que apenas uma sanção é prevista no art. 44 da Lei 9.430, a exigência de mais de uma multa, estaria a se aplicar penalidade não prevista em lei, com afronta aos artigos 9º, I e 97, V do CTN.

Transcreve partes do voto do relator para enfrentar os argumentos de que a multa deve ser exigida ainda que a empresa tenha apurado prejuízo no balanço anual e de que são decorrentes de irregularidade distintas.

Quanto ao argumento do recorrente de que a Câmara aplicou de forma equivocada o princípio da equidade, diz que a decisão tão somente evitou fosse aplicada penalidade não prevista em lei, do que decorreria ofensa ao princípio da legalidade, previsto nos artigos 9º inciso I e 97 do CTN.

Pede o não provimento do recurso.

É o Relatório.



Processo nº : 10680.008712/00-10  
Acórdão nº : CSRF/01-05.078

## VOTO

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator:

O recurso é tempestivo, teve seu seguimento deferido e como o PFN aponta a legislação contrariada, dele tomo conhecimento.

Trata a presente lide da exigência da multa isolada prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Para iniciar a decisão nada melhor que a transcrição da legislação envolvida.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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

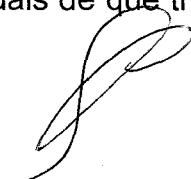
#### Seção I - Apuração da Base de Cálculo

##### 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,



Processo nº : 10680.008712/00-10  
Acórdão nº : CSRF/01-05.078

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.

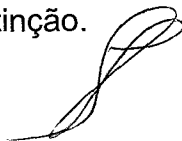
§ 1º - Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

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.



Processo nº : 10680.008712/00-10  
Acórdão nº : CSRF/01-05.078

§ 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;

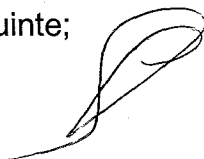
c) do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidentes sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

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

Lei nº 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;



Processo nº : 10680.008712/00-10  
Acórdão nº : CSRF/01-05.078

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 nº : 10680.008712/00-10  
Acórdão nº : CSRF/01-05.078

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.

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



Processo nº : 10680.008712/00-10  
Acórdão nº : CSRF/01-05.078

anteriores. 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).



Processo nº : 10680.008712/00-10  
Acórdão nº : CSRF/01-05.078

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 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



Processo nº : 10680.008712/00-10  
Acórdão nº : CSRF/01-05.078

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.

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.

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 o imposto efetivamente apurado na demonstração do lucro real anual, 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 visto que 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 isolada pois essa sanção é para dar efetividade aos recolhimentos das estimativas durante o ano calendário calculadas sobre o faturamento escriturado.

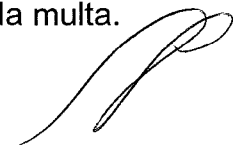


- 2) Se no balanço anual a empresa apura imposto em valor superior às estimativas recolhidas, porém calculou e recolheu as antecipações cumprindo corretamente a legislação, não há multa a ser cobrada pois cumpria corretamente as regras da estimativa.
- 3) Se no balanço anual a empresa apura imposto maior 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 ainda que o imposto anual seja maior que a soma das estimativas que pela lei estava a empresa obrigada a recolher.
- 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.

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.



Processo nº : 10680.008712/00-10  
Acórdão nº : CSRF/01-05.078

Ora exigir a multa e valor superior ao imposto apurado no ano, não só estaria ferindo 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.

Outro argumento relevante é a possibilidade de desproporção de aplicação de penalidade pelo não cumprimento da mesma regra de conduta. 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 falta de levantamento de balanços ou balancetes que demonstrassem prejuízo durante o ano, porém 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.

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

No presente caso não há dúvida de que as mesmas bases de cálculo foram utilizadas para exigência da CSL não recolhida com o lançamento da



Processo nº : 10680.008712/00-10  
Acórdão nº : CSRF/01-05.078

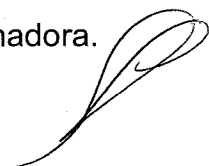
respectiva multa de ofício conforme TVF de folha 211, no processo 10680.008711/00-57 e para cálculo da multa pelo não recolhimento das estimativas.

O PFN argumenta que se tratam de das infrações distintas e que portanto poderiam ser sancionadas de forma independente.

Pois bem, analisando os dispositivos legais referente à matéria, tenho para mim que não há como se sustentar tal exigência, porquanto não vislumbro no artigo em referência, autorização legal para que o Fisco lance concomitantemente duas penalidades sobre uma única infração – deixar de recolher o tributo –, de vez que a norma sancionadora autoriza tão-somente o lançamento da multa de ofício nos casos das infrações previstas nos incisos I, II, III, IV e V, do § 1º, do artigo 44, da Lei n. 9.430/96, e não concomitantemente com os incisos I e II do *caput* do art. 44.

Ou seja, para o caso da penalidade prevista no inciso I, do artigo 44, trata-se de norma geral que estabelece o percentual da penalidade a ser aplicada para os casos de falta de pagamento, pagamento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, falta de declaração e/ou declaração inexata, enquanto que os incisos I, II, III e IV, do § 1º. do citado artigo, tratam especificamente das infrações que irão suportar aquele percentual estipulado, conforme fica claro no § 1º. do referido artigo.

Desta forma, qualquer penalidade que venha a ser atribuída ao contribuinte por infrações porventura praticada, deverá necessariamente estar capitulada no inciso I, *caput*, do art. 44, com um dos incisos previstos no parágrafo 1º do mesmo diploma legal, pois, se assim não for, estar-se-á exigindo penalidade em duplicidade sobre um mesmo ilícito tributário, tendo em vista a utilização de dois critérios diferentes para a apuração do tributo supostamente devido, o que entendo não albergado pela norma sancionadora.



Processo nº : 10680.008712/00-10  
Acórdão nº : CSRF/01-05.078

Ao se dar como válida a interpretação do Fisco em lançar concomitantemente duas multas após o encerramento do ano-calendário para aquele contribuinte que optou em antecipar um suposto tributo devido por estimativa, estar-se-ia exigindo duas penalidades, sendo a primeira incidente sobre uma "antecipação" que não se pode chamar de tributo, pois insuficientes em si só para fazer surgir à obrigação tributária, de vez que pendente o fato gerador, e a segunda ao final do ano-calendário, momento em que se considera consumado este fato, pela ocorrência das circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios, conforme definido no art. 116 do CTN.

Na verdade, o dispositivo legal previsto no inciso IV, § 1º., art. 44 da Lei 9.430/96, têm como objetivo obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações de um provável imposto de renda e contribuição social que poderá ser devido ao final do ano-calendário, ou seja, é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa.

Desta forma, não se trata aqui de afronta a lei tributária, mas sim de interpretação de dispositivo de lei que não autoriza a propagação de multas punitivas, como também de afronta a dispositivos do Código Tributário Nacional.

Ao contrário do que diz o Recorrente, não se trata de dispensa de penalidade sem apoio legal para isso, e sim a dispensa por falta de previsão legal para exigir a multa concomitantemente com outra multa incidente sobre a mesma base de cálculo. Registre-se que quando o legislador quer a cumulatividade deixa isso expresso como podemos ver em diversas passagens da legislação tributária relativa ao IPI como abaixo exemplificamos.

Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002

Art. 489. As infrações cometidas pelo contribuinte do imposto durante o período em que estiver submetido a regime especial de fiscalização, de que trata o art. 464, serão punidas com a multa prevista no inciso II do "caput" do



Processo nº : 10680.008712/00-10  
Acórdão nº : CSRF/01-05.078

art. 488 independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis (Lei nº 9.430, de 1996, arts. 33, § 5º, e 44, inciso II).

Art. 490. Sem prejuízo de outras sanções administrativas ou penais cabíveis, incorrerão na multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe for atribuído na nota fiscal, respectivamente (Lei nº 4.502, de 1964, art. 83, e Decreto-lei nº 400, de 1968, art. 1º, alteração 2ª):

Art. 499. Aplicam-se as seguintes penalidades, em relação ao selo de controle de que trata o art. 223, na ocorrência das infrações abaixo (Decreto-lei nº 1.593, de 1977, art. 33, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 52):

I - venda ou exposição à venda de produtos sem o selo ou com o emprego do selo já utilizado: multa igual ao valor comercial do produto, não inferior a R\$ 1.000,00 (um mil reais) (Decreto-lei nº 1.593, de 1977, art. 33, inciso I, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 52);

II - emprego ou posse do selo legítimo não adquirido diretamente da repartição fornecedora: multa de R\$ 1,00 (um real) por unidade, não inferior a R\$ 1.000,00 (um mil reais) (Decreto-lei nº 1.593, de 1977, art. 33, inciso II, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 52);

IV - fabricação, venda, compra, cessão, utilização, ou posse, soltos ou aplicados, de selos de controle falsos: independentemente de sanção penal cabível, multa de R\$ 5,00 (cinco reais) por unidade, não inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), **além da apreensão dos selos não utilizados e da aplicação da pena de perdimento dos produtos em que tenham sido utilizados os selos** (Decreto-lei nº 1.593, de 1977, art. 33, inciso IV, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 52 );

**§ 1º Aplicar-se-á a mesma pena cominada no inciso II àqueles que fornecerem a outro estabelecimento, da mesma pessoa jurídica ou de terceiros, selos de controle legítimos adquiridos diretamente da repartição**



Processo nº : 10680.008712/00-10  
Acórdão nº : CSRF/01-05.078

fornecedora (Decreto-lei nº 1.593, de 1977, art. 33, § 1º, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 52).

Pela simples leitura dos textos legais do IPI supra transcritos podemos verificar que em termos de penalidade quando o legislador quer a cumulatividade de pena para o mesma infração, ou quando quer alcançar mais de um contribuinte, deixa isso expresso no texto legal.

No caso, embora as estimativas tenha caráter de antecipação, são na verdade recolhidas como o todo ou uma parte do tributo que se mostrará ou não devido quando da apuração do resultado anual.

Ainda que admitíssemos a hipótese de fatos distintos que se sujeitariam a uma determinada penalidade, como já dissemos o legislador utilizou como base de cálculo o imposto, com característica de antecipação até o encerramento do período de apuração em 31.12 e com característica de definitividade após o levantamento do balanço, e estabeleceu as penalidades sempre sobre o imposto, que só pode ser entendido como o devido.

A professora IRENE MARIA BRZEZINSKI DIANIN em sua obra: Aspectos Relevantes do Ilícito Tributário no Sistema Tributário Nacional, Editora Resenha Tributária 1991, leciona.

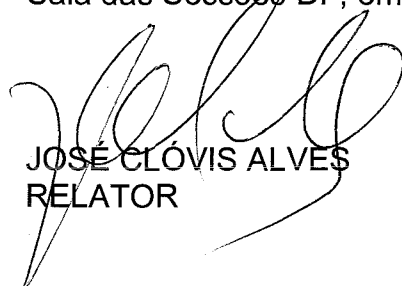
*“A sanção, é portanto, o meio que ocorre ao Estado, para que se pague a este o devido pelos contribuintes, já que uma imposição sancionatória criaria o receio no espírito do contribuinte de ser descoberto pelo fisco, obrigando-o assim a recolher **voluntariamente** tributos ( é a pena maior – sanção – desincentivando o não pagamento da pena menor – o tributo). A sanção é, assim, verdadeira técnica de arrecadação.”*

Concluindo, a Câmara recorrida não atenuou a aplicação do artigo 44 da Lei 9.430/96 e nem aplicou princípio da equidade, tão somente exonerou a multa por falta de previsão legal, visto que o legislador ora nenhuma disse que as multas pudessem ser cumulativas.

Processo nº : 10680.008712/00-10  
Acórdão nº : CSRF/01-05.078

Assim conheço o recurso apresentado pelo PFN e no mérito nego-  
lhe provimento.

Sala das Sessões-DF, em 18 de outubro de 2004.



JOSE CLÓVIS ALVES  
RELATOR

