



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Comp.6

Processo nº. : 10680.010952/2001-72
Recurso nº. : 130.441
Matéria : IRPJ e OUTROS – Exs.: 1998, 1999 e 2001
Recorrente : CASA DO PERFUME LTDA.
Recorrida : DRJ em BELO HORIZONTE - MG
Sessão de : 16 de outubro de 2002
Acórdão nº. : 107-06.821

NORMAS PROCESSUAIS - NULIDADE - PEDIDO DE DILIGÊNCIA E PERÍCIA - Não há que se cogitar de nulidade quando a autoridade julgadora indefere pedido de diligência ou perícia por entender que os elementos constantes dos autos são suficientes para que se possa proferir o julgamento do feito.

NORMAS PROCESSUAIS - NULIDADE - CAPACIDADE DO AGENTE FISCAL - O Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional, devidamente investido em suas funções, é competente para o exercício da atividade administrativa de lançamento.

IRPJ – LUCRO ARBITRADO - A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real, que não mantiver escrituração na forma das leis comerciais, ou se recusar de apresentá-la à autoridade fiscal, poderá ter seu lucro arbitrado.

REGIME ANUAL DE TRIBUTAÇÃO – OPÇÃO – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS – APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA DE QUE TRATA O ART. 44 DA LEI 9430/96 – PROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO – Tendo o contribuinte optado pelo regime anual de tributação, EM contrapartida impõe a legislação tributária, como dever, a obrigação deste de fazer, no decorrer do ano calendário, recolhimentos por estimativa, dispensáveis entretanto se os balanços levantados, mês a mês e acumuladamente, demonstrarem situação de prejuízos. Nesse contexto, não tendo havido nenhuma espécie de recolhimento, muito menos o levantamento de balanços demonstrando que este não deveria ter sido realizado, impõe-se a aplicação da multa isolada de que trata o art. 44 da Lei 9430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso

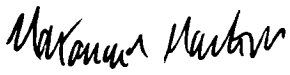
 interposto por CASA DO PERFUME LTDA.

Processo nº. : 10680.010952/2001-72
Acórdão nº. : 107-06.821

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares argüidas, e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, o Conselheiro Neicyr de Almeida fará declaração de voto, ausente momentaneamente o Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


JOSE CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE


NATANAEL MARTINS
RELATOR

FORMALIZADO EM: 09 DEZ 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ MARTINS VALERO, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS e FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES.

Processo nº. : 10680.010952/2001-72
Acórdão nº. : 107-06.821

Recurso nº. : 130.441
Recorrente : CASA DO PERFUME LTDA.

RELATÓRIO

CASA DO PERFUME LTDA., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 153/193, contra o Acórdão nº 471, prolatado pela Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Belo Horizonte - MG, em sessão de 21/12/2001 (fls. 130/147), que julgou parcialmente procedentes os lançamentos consubstanciados nos autos de infração de IRPJ, fls. 10 e Contribuição Social, fls. 45.

Consta na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, que o crédito tributário foi constituído em razão do recolhimento a menor dos tributos nos anos-calendário de 1997 e 1998, além do arbitramento do lucro no ano-calendário de 2000.

Inaugurando a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com protocolização da peça impugnativa de fls. 100/124, seguiu-se a decisão de primeira instância, assim ementada:

"IRPJ

LUCRO ARBITRADO

Em face da absoluta falta de elementos para se conhecer a receita bruta e apurar o lucro real, é cabível ao Fisco adotar a forma de tributação pelo lucro arbitrado.

FALTA DE ESCRITURAÇÃO DO LALUR

Tratando-se de tributação do lucro líquido apurado no livro Diário, ante a falta de escrituração do Lalur, todos os custos de vendas e despesas operacionais já foram considerados pelo próprio contribuinte.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA

Para que coexistam no mesmo auto de infração o lucro arbitrado e a multa de ofício agravada é mister que o Fisco proceda com maior rigor formal.



Processo nº. : 10680.010952/2001-72
Acórdão nº. : 107-06.821

LANÇAMENTO REFLEXO

Devido à relação de causa e efeito a que se vinculam ao lançamento principal, o mesmo procedimento deverá ser adotado com relação aos lançamentos reflexos, em virtude da sua decorrência.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE"

Ciente da decisão de primeira instância em 20/02/02 (fls. 152), a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário, protocolo de 20/03/02 (fls. 153), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que o auto de infração é nulo por não conter a disposição legal infringida;
- b) que o AFTN que subscreveu o auto de infração devia ser contador habilitado junto ao CRC, motivo pelo qual deve ser declarado nulo o procedimento fiscal;
- c) que houve cerceamento do direito de defesa em razão da negativa ao pedido de perícia quando da defesa inicial;
- d) que o lançamento foi elaborado com excesso de exação, fundado em presunção de ocorrência do fato gerador do imposto de renda, visto que a matéria fática prova a favor do contribuinte;
- e) que junta aos autos a comprovação da existência da escrituração regular, ou seja, todos os balancetes de suspensão levantados nos meses do ano-calendário de 2000, além do balanço patrimonial levantado em 31.12.2000, inclusive a parte B do Lalur;
- f) que procedeu a retificação da declaração do imposto de renda do exercício 2001, enviada via internet, em 19.03.2002, onde resta demonstrado a apuração do lucro real consentânea com a escrituração que deu suporte à sua apresentação;
- g) que o livro Diário encontra-se devidamente escriturado e à disposição da fiscalização para a realização de diligência ou perícia, sendo certo que restará demonstrada a efetiva apuração do lucro real;
- h) que a fiscalização teve acesso a toda a documentação que lastreou a escrituração contábil, sendo possível, na ocasião, levantar todas as receitas efetivamente realizadas, razão pela qual o arbitramento deveria ter sido feito com base na receita bruta conhecida;



Processo nº. : 10680.010952/2001-72
Acórdão nº. : 107-06.821

- i) que o arbitramento do lucro somente pode ser realizado em casos extremos, e só se justifica em não havendo livros contábeis e fiscais escriturados para a verificação e exame;
- j) que possui escrituração contábil e fiscal, e se dispôs a apresentá-la na impugnação, somente não juntou aos autos devido ao grande volume de documentos, requerendo, ainda, a produção de prova pericial;
- k) que é inaplicável ao caso a multa isolada correspondente a 75% dos valores que seriam devidos mensalmente a título de recolhimento por estimativa.

Às fls. 447, o despacho da DRF em Belo Horizonte - MG, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.



É o relatório.

Processo nº. : 10680.010952/2001-72
Acórdão nº. : 107-06.821

VOTO

Conselheiro NATANAEL MARTINS, Relator.

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

DAS PRELIMINARES

Preliminarmente, a recorrente argüi a nulidade do lançamento de ofício, por incapacidade do agente fiscal. Incabível a pretensão da recorrente, pois o cargo de Auditor Fiscal do Tesouro Nacional é provido através de concurso público realizado pelo Estado, que possui, entre várias atribuições, a de fiscalizar o cumprimento da legislação tributária federal por parte do contribuinte, inclusive o recolhimento de tributos e contribuições previstos em lei.

A Lei nº 2.354/54, em seu artigo 7º, I, estabelece que *“A fiscalização do imposto compete às repartições encarregadas do lançamento e, especialmente, aos fiscais de tributos federais, mediante ação fiscal direta, no domicílio dos contribuintes. O inciso IV prevê que “Os fiscais de tributos federais procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão as diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, e das informações prestadas, e verificar o cumprimento das obrigações fiscais”.* O cargo de Fiscal de Tributos Federais foi transformado no de Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional, através do Decreto-lei nº 2.225/85.

Portanto, o AFTN deve proceder à verificação do cumprimento das obrigações tributárias referentes à legislação dos impostos de competência da União, através do exame dos livros e documentos do contribuinte, nos termos do Código Tributário Nacional, título IV - Administração Tributária, capítulo I - Fiscalização, nos artigos 194 e 195 do CTN, que dispõem:

Processo nº. : 10680.010952/2001-72
Acórdão nº. : 107-06.821

"Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, papéis e efeito comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los."

E são exatamente os Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional que têm as prerrogativas legais de exercerem as atividades acima descritas.

É improcedente, portanto, a alegação de que a auditoria contábil e os exames de documentos pertinentes à matéria autuada somente teriam eficácia e validade plena se realizados por profissional credenciado pelo CRC, pois o art. 195 do CTN determina não terem efeitos quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de a autoridade administrativa examinar a contabilidade dos contribuintes.

A recorrente alega também cerceamento do direito de defesa em razão da negativa do pedido de perícia e/ou diligência.

O julgador monocrático entendeu desnecessária a perícia, haja vista que o processo contém todos os elementos necessários ao julgamento da lide. Compulsando os autos, conclui-se que, com relação à perícia, não há cerceamento de defesa por falta de fundamentação na prestação jurisdicional. O julgador singular externou sua convicção de que todos os elementos necessários à solução da lide estavam contidos no processo.

A perícia se reserva à elucidação de pontos duvidosos que requeiram conhecimentos especializados para o deslinde do litígio. Ora, todos os fatos contidos nos presentes autos se situam dentro do campo de conhecimento da autoridade julgadora de primeiro grau, ocupante do cargo de Auditor Fiscal da

Processo nº. : 10680.010952/2001-72
Acórdão nº. : 107-06.821

Receita Federal. Não havia, pois, necessidade de se obter fora, com a perícia, a ajuda de que o julgador de primeira instância não precisava.

Assim, rejeito também o pedido de perícia/diligência.

DO ARBITRAMENTO DO LUCRO

Quanto ao mérito, a matéria litigada encontra-se detalhada no Termo de Verificação Fiscal (fls. 66/68), conforme abaixo:

"1) A empresa adotou a forma de tributação pelo lucro real, com apuração trimestral nos anos-calendário de 1997 e 1999 e apuração anual para os anos-calendário de 1996 e 1998.

1.1) Com relação ao ano-calendário de 2000, face à não disponibilização a esta fiscalização de quaisquer livros fiscais ou comerciais (em especial livros Diário, Razão e Lalur), mesmo após intimação (item 1 do Termo de Início de Ação Fiscal de 07/02/2001), reintimação (itens 1 e 3 do Termo de Reintimação Fiscal de 20/08;2001) e diversos esclarecimentos pessoais prestados ao sócio-responsável pela empresa, Sr. Eduardo Luiz de Castro Alves, sobre as conseqüências da não entrega dos livros solicitados, procedemos ao arbitramento do lucro por não existir qualquer elemento que possibilitasse ao Fisco conhecer o lucro real do contribuinte.

(...)

Para o ano-calendário de 2000, o procedimento adotado por esta fiscalização foi o de arbitrar o lucro do contribuinte, haja vista que até a presente data o mesmo não apresentou nenhum livro fiscal ou comercial daquele período, não obstante ter sido intimado e reintimado especificamente para tal finalidade, conforme pode ser verificado nos Termos de Intimação e Reintimação anexados aos autos do processo.

Face à absoluta falta de elementos para se apurar o lucro real do contribuinte, nos deparamos com a obrigação legal de adotar a forma de tributação pelo lucro arbitrado (art. 529 e 530, III, do RIR/99), o qual se deu através do critério estipulado no art. 535, II, e seu § 4º, RIR/99, vale dizer, sobre a soma do ativo circulante, realizável a longo prazo e ativo permanente existentes no balanço do último

Processo nº. : 10680.010952/2001-72
Acórdão nº. : 107-06.821

trimestre do ano-calendário de 1999 (fls. 23 do Diário do 4º trimestre de 1999) aplica-se 4% (quatro por cento) ao mês para se conhecer o lucro arbitrado do período de apuração, que foi considerado trimestral em razão do disposto no art. 1º da lei 9.430/96.

A aplicação da multa de 112,5%, se deu em função do não atendimento à intimação para que o contribuinte apresentasse os livros fiscais e comerciais do ano de 2000 (art. 44, I, § 2º, da Lei 9430/96). "

Inicialmente, faz-se necessário o exame dos dispositivos legais que dão guarida ao lançamento questionado.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

"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."

Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999:

"Art. 529. A tributação com base no lucro arbitrado obedecerá as disposições previstas neste Subtítulo.

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

(...)

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração



Processo nº. : 10680.010952/2001-72
Acórdão nº. : 107-06.821

comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

Art. 535. O lucro arbitrado, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 51):

I - um inteiro e cinco décimos do lucro real referente ao último período em que a pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais;

II - quatro centésimos da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido;

§ 4º No caso deste artigo, os coeficientes de que tratam os incisos II, III e IV, deverão ser multiplicados pelo número de meses do período de apuração (Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, § 1º)."

Como visto, para o ano-calendário de 2000, a fiscalização procedeu ao arbitramento do lucro, em razão da contribuinte, mesmo após ter sido intimada e reintimada, não apresentou quaisquer livros fiscais ou comerciais (Diário, Razão e Lalur etc.).

A falta de atendimento às reiteradas intimações da fiscalização para a contribuinte apresentar a escrituração e os respectivos documentos comprobatórios, não só caracteriza recusa de sua apresentação pela contribuinte como também impossibilita a fiscalização de verificar a apuração do lucro real. Neste caso, não assiste razão à recorrente.

Por outro lado, a apresentação da escrituração comercial elaborada após o arbitramento do lucro que teve sua motivação na falta desta, não tem o condão de cancelar o lançamento regularmente formalizado, visto que não há o arbitramento condicional, como tem decidido este Conselho, a exemplo do Ac. 105-4.488/90 - D. O. U. de 01/11/90:

"INEXISTÊNCIA DE ARBITRAMENTO CONDICIONAL (EX. 84/6) - Como não existe arbitramento condicional, o ato administrativo de lançamento, regularmente



Processo nº. : 10680.010952/2001-72
Acórdão nº. : 107-06.821

constituído, não pode ser modificado pela apresentação, na fase de impugnação ou recurso, de declarações de rendimentos e balanços com apuração de prejuízo, sob a alegação de regularização da escrituração após o encerramento da ação fiscal."

No mesmo sentido decidiram os acórdãos 1º CC 102-27.336/92 e 27.476/92, publicados no D.O.U. de 30/09/93.

Ressalto que a possibilidade de apresentação, no curso da fiscalização, da escrituração e da declaração de rendimentos bem como dos documentos comprobatórios, é diferente de após o procedimento de ofício. Concluída a fiscalização, não se admite a regularização da escrituração da contribuinte.

Pela falta de atendimento à solicitação da fiscalização, confirmou-se o quadro que impossibilitou o necessário exame da regularidade dos procedimentos da recorrente, sendo imperiosa, pois, a manutenção do arbitramento dos lucros.

Em relação ao critério de arbitramento, tendo em vista que a apuração das receitas se tornou impossível em face da absoluta falta de elementos para se apurar o lucro real da contribuinte, a fiscalização utilizou-se do único elemento disponível para o caso, ou seja, adotar a forma de tributação pelo lucro arbitrado. Então, para conhecer o lucro arbitrado no trimestre, tomou por base a soma do ativo circulante, do realizável a longo prazo e do ativo permanente existentes no balanço do último trimestre do ano-calendário de 1999 (docs. fls. 71 e 73), no montante de R\$ 6.218.050,55. Daí se aplicou o percentual de 12%, estabelecido nos arts. 529, 530, III, e 535, II e seu § 4º, todos do RIR/99, e o art. 1º da Lei 9.430/96, tendo encontrado o valor de R\$ 746.166,07.

Do exposto, o lançamento, nos termos em que levado a efeito, deve ser mantido eis que seus fundamentos se encontram corretamente embasados na legislação pertinente.

Processo nº. : 10680.010952/2001-72
Acórdão nº. : 107-06.821

DA FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ

Quanto a este item, vê-se que o Fisco lançou os tributos devidos (IRPJ e CSL) nos terceiro e quarto trimestres que foram calculados sobre o lucro líquido tendo em vista a circunstância de que a recorrente nada declarara na DCTF e na DIPJ e de que não escriturara o LALUR.

Na fase de fiscalização, emerge dos autos do processo que a recorrente nada alegara, pelo contrário, quando pode dificultou os trabalhos da fiscalização. Na fase impugnatória, limitou-se a citações doutrinárias, sem em verdade contestar os fundamentos do lançamento, vale dizer, que este decorreria da constatação, no livro diário da recorrente, que esta apurara lucros nos referidos trimestres, daí a recusa feita pela autoridade julgadora quanto ao pedido de perícia formulado.

Agora, nesta derradeira fase recursal, a recorrente, pelos documentos acostados aos autos do processo, tenta desfazer o lançamento procurando demonstrar que nos trimestres considerados teria apurado prejuízos.

Ora, a recorrente, durante todo o período de fiscalização, teve tempo para corrigir a sua escrita se, efetivamente, esta estivesse incorreta. Nos trinta dias seguintes a autuação também poderia ter produzido as provas da incorreção de sua escrita e não o fez. Nesse contexto, não vejo como agora aceitá-las, seja pelos fatos narrados, seja, principalmente, pelo fato de que a recorrente limita-se a dizer que teria apurado prejuízos, não lucros, sem se dignar, em cotejo com o diário apresentado à fiscalização, a demonstrar as razões pelas quais os considerados lucros teriam virado prejuízo.

Com efeito, encerrado os trabalhos de fiscalização e tendo este se assentado em provas robustas, sobretudo porque, no caso concreto, emanadas da própria escrita da recorrente, não há razões para desfaze-las, mormente tendo-se em conta de que a atividade de lançamento não é condicional.

DA MULTA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ POR ESTIMATIVA

Processo nº. : 10680.010952/2001-72
Acórdão nº. : 107-06.821

Em razão da falta de recolhimento do imposto de renda devido por estimativa referente no ano-calendário de 1998, foi aplicada a multa isolada prevista nos artigos 2º, 43, 44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430/96.

“FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Falta de recolhimento do IRPJ, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal que é parte integrante e indissociável deste Auto de Infração.”

Pois bem, quanto à multa isolada, aplicada em face da falta de recolhimento de estimativas, peço vênica para transcrever, como razões de decidir, o voto vista do eminente Conselheiro Luis Martins Valero, proferido em julgamento realizado nesta Câmara nesta mesma assentada:

“Nas pendências em que esta Câmara julgou a aplicação da multa isolada sobre o valor das parcelas de estimativa do IRPJ e da CSLL, não recolhidas pela pessoa jurídica optante pela apuração anual do lucro real, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, ainda que vencido, tenho votado pela sua procedência.

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

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

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 mesmo 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".



Processo nº. : 10680.010952/2001-72
Acórdão nº. : 107-06.821

DA MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO

No que respeita a exigência da multa de ofício a que a recorrente considera incabível, encontra-se a mesma prevista e quantificada expressamente em lei, descabendo à autoridade administrativa deixar de aplicá-la quando ocorrida a infração nela tipificada ou atenuar-lhe os efeitos, sem expressa autorização legal nesse sentido. E isso porque a atividade administrativa é plenamente vinculada, consoante dispõe o Código Tributário Nacional, em seu parágrafo único do art. 142: *"A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."*

O artigo 44, da Lei nº 9.430/96, determina:

"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 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;"

Como visto, todo e qualquer lançamento "ex officio" decorrente da falta ou insuficiência do recolhimento do imposto deve ser acompanhado da exigência da multa.

Ante o exposto, tendo a fiscalização apurado insuficiência no pagamento do imposto, caracterizada está a infração, e, sobre o valor do tributo ainda devido, é cabível a multa prevista no art. 44, I, da Lei 9430/96.

LANÇAMENTO REFLEXO

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Processo nº. : 10680.010952/2001-72
Acórdão nº. : 107-06.821

Em se tratando de lançamento chamado decorrente, cuja exigência deu-se com base nos mesmos fatos apurados no auto de infração relativo ao Imposto de Renda, a decisão de mérito prolatada naqueles autos constitui prejulgado na decisão do feito relativo aos tributos reflexos.

Em face do exposto, rejeito as preliminares suscitadas e, no mérito, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 16 de outubro de 2002.


NATANAEL MARTINS

Processo nº. : 10680.010952/2001-72
Acórdão nº. : 107-06.821

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA, Relator.

Na sessão de 16 de outubro desta egrégia Câmara, ocasião em que fora julgada a procedência do lançamento da multa isolada, tive a oportunidade de acompanhar o voto do ilustre Conselheiro Dr. Natanael Martins, notadamente pelo seu desfecho e não pela sua motivação – pelos seus fundamentos.

Tenho sido vencido em minha tese - desde a última sessão – acerca da validade da exigência em tela quando, em quaisquer hipóteses, desfecha-se penalidade sobre as estimativas não-recolhidas e constatadas após o término do período ou do ano-calendário. Não submeto à maioria permaneço, pois ainda não constatei quaisquer argumentos de ordem técnica que me convencessem a adotar os fundamentos até então esposados pelos meus notáveis pares, onde, ao que tudo indica, a sanção à norma de conduta passou a permear os julgamentos nessa órbita, não importando a constituição e a validade da base de cálculo em que se escora a referida penalidade, conforme ficara assente no julgamento deste e dos demais casos congêneres.

Acompanhei, reitera-se, o brilhante voto condutor do Acórdão em questão, pois, segundo o seu relator, não havia nos autos qualquer evidência acerca dos montantes das provisões constituídas ao final – fator preponderante para que o meu estudo acerca dessa penalidade pudesse se materializar e encontrar um mínimo de eco.

A seguir, colaciono a íntegra do trabalho que desenvolvi e que não mereceu, ainda, estou convencido, acolhimento por parte dos demais membros dessa Câmara, com exceção honrosa do Conselheiro Dr. Edwal Gonçalves dos Santos.

A MULTA ISOLADA E A SUA EXIBILIDADE NOS LANÇAMENTOS DE OFÍCIO

- **Neicyr de Almeida – Membro do 1.º Conselho Contribuintes (MF).**

O lançamento da multa isolada após o término do período de apuração há de se apoiar no montante das estimativas não-declaradas, não-recolhidas, contabilizadas ou não. O valor de sua base não deve extravasar os limites da Provisão do IRPJ ou da CSLL, sob pena de se erigir base de cálculo ancorada em títulos que se recolhidos nas datas próprias se-los-iam indevidos, por excessivos, passíveis de restituição ou de compensação ulterior.

A exigência de recolhimentos além do tributo efetivamente apurado com base na escrituração conspira contra os postulados do sistema de bases correntes enunciados pelo art. 39 da Lei n.º 8.383/91. Recolhimentos além da Provisão do IRPJ é direito restituível; dentro desses limites é tributo antecipado que se conforma ao sistema inspirador de bases correntes. Ou seja: o tributo devido antecipado será anulado com tributo da mesma natureza apropriado com fundamento na escrituração. Esse o verdadeiro sentido teleológico do sistema de bases correntes e a base, sem ressalvas, para aplicação, se for o caso, da multa isolada.

É inacumulável a incidência de penalidade sobre verbas tributárias que se compensam pela sua própria natureza e destinação.

II. ASPECTOS INTRODUTÓRIOS.

A multa proporcional tributária exigida após o encerramento do período há de ser fundada ou ter a sua incidência em tributo definitivamente devido. Ainda que seja regulada por norma de efeito concreto, porém em face de o cálculo do quanto efetivamente devido só se perfazer após o período de apuração, há que se considerar, nessa data, perfeitamente exaurido o comando encerrado na referida legislação regente da matéria. Por outro lado, o efeito produzido pela norma não tem o condão de se alongar no tempo: contrário senso, materializa-se de maneira plena e eficaz na apuração do montante definitivamente devido segundo o regime de tributação (lucro real) do período em questão.

O entendimento - não de poucos -, que visa emprestar à penalidade - ora sob discussão - o caráter sancionatório à transgressão de norma de conduta^{1, 2}, em sendo, por decorrência, desprezível a formação de sua base de cálculo, desfecha uma enganosa, frágil e simplista inferência acerca da natureza penitencial.

² 1.Art. 159 - Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência, ou imprudência, violar direito, ou causar prejuízo a outrem, fica obrigado a reparar o dano.

Processo nº. : 10680.010952/2001-72
Acórdão nº. : 107-06.821

Como norma de conduta tipifica-se, basicamente, qualquer inobservância às normas legais pelos seus destinatários – não só essa.

É consabido, ao reverso, que qualquer punição à *norma de conduta* há de se calcar em proporcionalidade - pilar de justiça material - , obediente aos princípios constitucionais da razoabilidade e da igualdade. A sua base de cálculo não poderá ser formada por algo provisório ou inconsistente, pois refugiria a qualquer exercício lógico a imprestabilidade de uma sem que a que dela decorra não o seja.

II – O SISTEMA DE BASES CORRENTES

Enunciado A

Fiel ao seu melhor conceito, bases correntes caracteriza-se, ao eleger datas móveis, por abarcar permanente atualização dos montantes que encerram. Permite uma base comparativa do desempenho do nível de apuração dos tributos federais submetidos a essa prática, ao longo do ano-calendário.

O sistema tributário - absorvendo esse conceito - introduziu no nosso ordenamento jurídico-tributário tal sistemática, com a edição, em 30 de dezembro de 1991, da Lei n.º 8.383 que - em seu art. 38 e §1.º - prescrevem.

Verbis:

Art. 38. A partir do mês de janeiro de 1992, o imposto de renda das pessoas jurídicas será devido mensalmente, à medida em que os lucros forem auferidos.

1º Para efeito do disposto neste artigo, as pessoas jurídicas deverão apurar, mensalmente, a base de cálculo do imposto e o imposto devido.

Enunciado B

Como alternativa, o legislador ordinário permitiu às pessoas jurídicas sujeitas ao regime de tributação pelo lucro real anual que recolhesse o imposto devido mensalmente, calculado por estimativa - esta , até então, tendo âncora o percentual do imposto sob a forma de duodécimo. Com o advento dos arts. 14,24 e 25 da Lei n.º 8.541, de 23 de dezembro de 1992 , arts. 35 e 37 da Lei n.º 8.981, de

20.01.1995 e do art. 2.º da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a estimativa passou a decorrer da receita bruta e acréscimos, como definidos para apuração do lucro presumido.

É consabido que a estimativa é um modelo ancorado em resultados ainda provisórios. Uma projeção de um valor desconhecido. Em outras palavras, é meramente uma aproximação de um valor hipotético (ainda que cognominado de imposto) ao valor exato que se persegue. É similarmente de domínio amplo que, se o parâmetro mensal está calcado em um estimador diametralmente distante do alvo que se deseja atingir, a sua equalização ao lucro real ou à base de cálculo da CSLL exigirá ajustes extremamente agudos, objetivando compatibilizá-lo com essa destinação finalista. É o que ocorre, sem dúvida, quando o estimador estriba-se na porção da receita bruta e o alvo a se colimar o imposto de renda devido com base no lucro real, ou a base de cálculo positiva da CSLL, onde os custos e despesas, nessa fase, deverão ser contemplados. Não sem razões, o exacerbado montante das verbas a restituir ou a compensar que extravasa o valor efetivo defluente da apuração do tributo por ajuste periódico (mensal ou anual).

Observe-se que desde a concepção do sistema aqui versado, tem sido manifesta a compreensão do legislador ao evitar, através dos diversos textos legais, que a estimativa vá além do tributo anual ou do periódico devido, como demonstram o art. 39, seus parágrafos e alíneas da Lei n.º 8.383/91 que se transcreve:

Art. 39. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento, até o último dia útil do mês subsequente, do imposto devido mensalmente, calculado por estimativa, observado o seguinte:

§ 1.º (...).

§ 2º A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto mensal estimado, enquanto balanços ou balancetes mensais demonstrarem que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 5º A diferença entre o imposto devido, apurado na declaração de ajuste anual (art. 43), e a importância paga nos termos deste artigo será:

a) paga em quota única, até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, se positiva;

b) compensada, corrigida monetariamente, com o imposto mensal a ser pago nos meses subsequentes ao fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, se negativa, assegurada a alternativa de

Processo nº. : 10680.010952/2001-72
Acórdão nº. : 107-06.821

requerer a restituição do montante pago indevidamente."
(Os destaques não constam do original).

Sem perder a seqüência da remessa do texto legal precedente, impõe-se colacionar, em seguida, o conceito de restituição por pagamento Indevido. Encontramo-lo na Seção III, art. 165 do Código Tributário Nacional (CTN). *Verbis*:

Seção III - Pagamento Indevido

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;
(...).

VETORES:

Vetor 1: Objetivando conformar a projeção calcada em variáveis extremamente heterogêneas com o exato valor apurável ao cabo do período/ano-calendário, o §2º do art. 39 da Lei n.º 8.383/91 reconheceu que, à pessoa jurídica era facultada a correção do rumo, desde que demonstrasse, através de balancetes ou balanços mensais, *que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso.*

Vetor 2: pelo caput do art. 39 da Lei n.º 8.383/91 ao prescrever que o imposto devido mensalmente deverá ser calculado por estimativa, confere a esta o caráter valorativo de tributo.

Vetor 3: a alínea " b " do § 5.º do mesmo artigo ao conferir à pessoa jurídica o direito a restituir do que fora pago a maior, concede a essa verba a destinação jurídico-tributário de montante pago indevidamente. Vale dizer: se parte do tributo pago excede o valor devido, tem-se como configurado tributo indevido, atingindo-se, dessarte, os mesmos efeitos da restituição.

Vetor 4: o art. 2.º da Lei n.º 9.430/96, combinado com o art. 4.º § 1.º da Lei n.º 9.532/97, determinam, respectivamente, que as pessoas jurídicas podem deduzir das estimativas os investimentos feitos na produção de obras audiovisuais e uma parcela do imposto pago, por estimativa, para o FINOR, FINAN e FUNRES.

Vetor 5: O tributo sob a denominação de estimativa mensal recolhido ou apropriado será levado a débito de Provisão anual do IRPJ/CSLL. O resultado líquido – denominado, nesse trabalho, de Saldo de Provisão Tributária (IRPJ/CSLL) a recolher - será alojado no passivo circulante do balanço anual e na declaração de rendimentos/PJ. O apropriado na esteira do período ou do ano-calendário, motivo de recolhimento ou de exigência de ofício; se declarado, inscrito em dívida ativa.

RESULTANTE 1:

- a) conceitualmente, a verba a teor de estimativa mensal recolhida não deverá desbordar do apurado ao término do exercício ou do período, após os ajustes anuais.
- b) Da estimativa mensal poderão ser deduzidas parcelas de incentivos ou de dedução próprias da apuração de imposto com base na sistemática do lucro real – fato que confirma a natureza de tributo das estimativas.
- c) A contabilização da estimativa como fator subtrativo da provisão a recolher do IRPJ/CSLL conforma-se ao princípio axiomático do sistema de bases correntes. Ou seja: que o tributo apurado em 31 de dezembro tenha tendência para o limite da nulidade – da neutralidade - , cumprindo, assim, o sistema de estimativa o seu desígnio legal de antecipar tributo.
- d) A porção da estimativa eventualmente paga a maior, segundo o texto legal, é imposto (ou tributo) pago indevidamente, não obstante a incidência sobre receita bruta e acréscimos não povoarem o art. 44 do Código Tributário Nacional – este ao versar sobre a hipótese das empresas optantes pelo lucro real.

Processo nº. : 10680.010952/2001-72
Acórdão nº. : 107-06.821

e) Com arrimo no artigo 165 do CTN antes transcrito, descabe ressalva prévia quanto ao caráter indevido do pagamento. Contrário senso seria admitir-se ter o art. 66 da Lei nº 8.383/91 criado um novo tipo de restituição ou de compensação, ao arrepio do sistema jurídico tributário, pois, em assim sendo, violar-se-ia norma hierarquicamente superior.

III – A MULTA ISOLADA APLICÁVEL A DÉBITOS DECLARADOS OU NÃO

Enunciado A

É assente na jurisprudência que a multa de ofício é devida quando sanciona infração à legislação tributária, conforme se retira dos vários comandos do Código Tributário Nacional, dentre os quais o art. 142.

Importa, para melhor encaminhar a análise, colacionar o art. 44, incisos e parágrafo primeiro da Lei n.º 9.430/96: *verbis*:

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

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

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;



O art. 2.º da Lei n.º 9.430/96 - antes referido – dispõe:



Processo nº. : 10680.010952/2001-72
Acórdão nº. : 107-06.821

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.

Montado esse cenário prévio normativo (Complemente os seus estudos com a leitura da TABELA COMPARATIVA DAS LEIS REGENTES DA MULTA ISOLADA após exemplos práticos (conceitos matemáticos) ao final desse trabalho), os comandos legais descritos não de ser interpretados, também e entretanto, consoante a farta jurisprudência judicial e administrativa e em consonância com outros atos normativos emanados do ente tributante que àqueles se alinham, e, ainda, sob várias óticas.

Portanto, para melhor direcionar a análise e as conclusões posteriores, urge fracionar, no âmbito temporal, o presente tema:

A .1 - No Curso do Ano-Calendário:

A .1.1 – Débitos não-declarados em DCTF:

A falta de recolhimento das estimativas ou de suas diferenças, contabilizadas ou não, submete o seu montante à multa de ofício de 75%, salvo se a pessoa jurídica, através de balancetes ou balanços concebidos em escrituração crível demonstrar prejuízos ou bases de cálculo negativas, ou recolhimento a maior, conforme se retira das normas legais já assentadas.

No decorrer do ano-calendário, dessarte, era, até antes da edição da Instrução Normativa 93, de 24 de dezembro de 1997, arts. 15¹ e 16³, incabível o lançamento de multa de ofício isolada, senão acompanhada da verba relativamente à estimativa mensal. O parágrafo 2.º do art. 15² poderia suscitar que a multa poderia ser aplicada, inexoravelmente, no curso do período sobre as estimativas não-recolhidas.

Processo nº. : 10680.010952/2001-72
Acórdão nº. : 107-06.821

Entretanto, na parte final do parágrafo há uma ressalva. Vale dizer: ressalva o disposto no parágrafo terceiro. Este afirma que o lançamento será feito com base na regra do lucro real trimestral.

Portanto, ainda que não haja recolhimento das estimativas, a multa não será devida se o contribuinte demonstrar, posteriormente à intimação fiscal, a existência do lucro real trimestral apurado, independentemente de balancete ou balanço. Basta o LALUR com a devida apuração.

Como corolário, a multa no curso do ano-calendário só será devida sobre a estimativa não-recolhida (*caput* do art. 15) se não houver qualquer escrituração demonstrando o lucro real no trimestre do período, **ainda que não-recolhido**, reitera-se. O art. 15, parágrafo terceiro afirma que a não-escrituração do livro diário e do LALUR até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês, ensejará o lançamento de ofício da multa com base nas estimativas não-recolhidas.

1. Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.
2. §2.º. Na falta de atendimento à intimação de que trata o §2.º do art. anterior, no prazo nela consignado, o Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional procederá a aplicação da multa de que trata o “ *caput*” sobre o valor apurado com base nas regras dos arts. 3.º a 6.º, ressalvado o disposto no §3.º do artigo anterior.
3. Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I. a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos

Já o parágrafo 1º do art. 15, consigna as infrações relativas à **determinação do lucro real** quando houver **redução ou suspensão do imposto devido** em determinado mês. Por exemplo: quando o contribuinte, propositalmente ou não, reduzir, **indevidamente**, através de balancetes de redução

Processo nº. : 10680.010952/2001-72
Acórdão nº. : 107-06.821

ou suspensão, o imposto devido. E, também, se o balanço ou balancete estiverem em desacordo com a escrituração, ou o LALUR estiver em branco ou com vícios que o comprometam.

Dessarte, o Ato Normativo só passou a conceber a multa de ofício, isolada por falta de pagamento do imposto antecipado:

- a) no curso do ano-calendário se restar provado, em resposta à intimação, que a empresa optara pelo sistema de estimativa mensal (e, obviamente, ajuste anual):
 - a . 1)que a empresa não dispõe de escrituração fiscal onde fique demonstrada a apuração do lucro real;
- b) após o término do ano-calendário (art. 16), ficando, ao abrigo do art. 15, a infligência da penalidade para as infrações relativas à determinação do lucro real verificadas **somente** nos procedimentos de redução ou suspensão do imposto devido em determinado mês (§ 1.º).

Por outro lado, em oposição ao que já fora assentado, a jurisprudência reiterada de ambas as Turmas da Egrégia 1.ª seção do Superior Tribunal de Justiça tem assentado que a denúncia espontânea exclui a aplicação de multa, mesmo em se tratando de tributo lançado por homologação.

Segundo a jurisprudência predominante desse eminente sodalício, o crédito declarado em DCTF e não-pago não está sujeito a lançamento fiscal posterior pelo mesmo valor, podendo ser inscrito em dívida ativa. É assente nos Tribunais pátrios que, através da Declaração de Contribuições de Tributos Federais, o contribuinte comunica ao Fisco a existência de crédito tributário, ato que constitui confissão de dívida e é suficiente para a sua exigência. Não pago no vencimento, torna-se o débito imediatamente exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte, conforme iterativa jurisprudência do STF e do STJ.



Processo nº. : 10680.010952/2001-72
Acórdão nº. : 107-06.821

Na órbita administrativa não-diferente é o posicionamento do ente tributante:

importa colacionar, *in verbis*, o art. 1.º da Instrução Normativa SRF n.º 077, de 24 de julho de 1998 (concebida, portanto, há mais de um ano e meio após a edição da Lei n.º 9.430/96):

art. 1º - Os saldos a pagar, relativos a tributos e contribuições, constantes das declarações de rendimentos das pessoas físicas e jurídicas e da declaração do ITR, quando não quitados nos prazos estabelecidos na legislação, e da DCTF, serão comunicados à Procuradoria da Fazenda Nacional para fins de inscrição como Dívida Ativa da União.

Não menos conclusa é a posição da egrégia Coordenação-Geral do Sistema de Tributação em Nota MF/SRF/Cosit n.º 612, de 18 de novembro de 1999, quando assinala em seu item 3.1 que os débitos das contribuições que nomeia *informados na DIRPJ constituem confissão de dívida apenas para a empresa que não tenha filial, tenha apenas uma filial ou que centralize o recolhimento na matriz.*

B .1 - No Curso de Quaisquer Anos-Calendário:

B .1.1 – Débitos Declarados em DCTF:

Com a DCTF, a pessoa jurídica vincula-se à obrigatoriedade do pagamento declarado, restando manifesto que o crédito tributário impago consignado na Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF., permite a inscrição do crédito em dívida ativa com imposição apenas de multa dita moratória de 20% (vinte por cento), submetendo-se ao prazo prescricional (arts. 156, I e 174 do CTN) a partir da data consignada no recibo de entrega do respectivo ente acessório.

VETORES:

Vetor 1: o inciso IV do § 1.º do art. 44 da lei n.º 9.430, com a alteração da IN/SRF n.º 93/97, pune, com multa isolada, a falta de recolhimento verificada em período encerrado ou não, mesmo na hipótese de prejuízo fiscal ou base

Processo nº. : 10680.010952/2001-72
Acórdão nº. : 107-06.821

de cálculo negativa não-demonstrada, tempestivamente, através de escrituração fiscal, balanços ou balancetes de suspensão.

Vetor 2: A falta de recolhimento das estimativas declaradas, em quaisquer anos-calendários, contabilizadas ou não, submete o respectivo crédito à inscrição em dívida ativa, submisso à multa dita moratória de 20% (vinte por cento). Afasta-se, de plano, quaisquer exigências, nesses casos, conforme acentua a IN/SRF n.º 93/97, art. 15.

Vetor 3: De Plácido e Silva, *in* Vocabulário Jurídico, 15ª Edição – Editora Forense: Indevidamente: *Derivado do latim indébito, exprime o advérbio tudo que se faz sem dever, sem obrigação ou o que se pede sem direito de exigir.*

RESULTANTE 2:

- a) o lançamento fiscal no curso do ano-calendário só deve alcançar penalidade isolada por inobservância das regras de determinação do lucro real, máxime as de que tratam de suspensão ou redução de imposto; no período concluso só se deve contemplar a multa de ofício de 75% por falta de pagamento de imposto por estimativa não-declarada e não-recolhida. O montante das estimativas não será exigido, só se prestando, a partir da IN/SRF n.º 93/97, à formação da base imponible da respectiva multa isolada.
- b) Como corolário, por falta de recolhimento de estimativa só será possível o lançamento de multa isolada (75%) quando aplicada após o encerramento do período trimestral ou do ano-calendário.

RESULTANTE 1 ∪ 2:

III.1 a estimativa não-recolhida não mais será exigida. Dessa forma

 o próprio ente tributante reconheceu – tacitamente -, que após o encerramento do

período o imposto devido é o apurado com base na escrituração. A estimativa passou a ser, tão-somente, base de multa isolada – **e nada mais** (ainda que por força de ato administrativo). Entretanto permanece incólume a sua natureza. Ou seja: a multa isolada continua fundada em proporcionalidade; e, esta, é inconcebível senão estribada em imposto ou contribuição devida. Não há como admitir multa proporcional sem que haja imposto devido.

III.2 a multa isolada de ofício não poderá alcançar créditos tributários, ainda que impagos, porém tempestivamente declarados.

III.3 A multa isolada aplicada de ofício só será factível quando puder incidir sobre as verbas no conceito de estimativas após o encerramento do período;

III.3.1 como corolário, se a estimativa é tributo apurado antecipadamente, o tributo defluente com base no lucro real ou na base de cálculo positiva da contribuição social alçado ao término do exercício ou do período será líquido daquela devidamente corrigida; se não-contabilizada nas épocas próprias, o lucro real/base cálculo da CSLL anual aquela conterà. Se a estimativa é antecipação de tributo, conclui-se que, se não houver este, aquela não terá existência. E a multa, a despeito dessa evidência, se aplicada, alcançará fato gerador não-ocorrente – sem substância;

III.3.2 restringir a estimativa ao conceito de base compulsória, independentemente do desempenho haurido pela pessoa jurídica e posteriormente atestado é, ao meu ver, amputar o sentido hermenêutico que o vocábulo *indevido* etimologicamente assinala, subtraindo-se a necessária reverência ao texto legal complementar reitor;

III.3.3 O art. 165 do CTN ao prescrever que a restituição é um direito do contribuinte, **seja qual for a modalidade do pagamento a que esteve jungido**, confere sentido teleológico da norma consubstanciado no fato de que não importa como se materializou o respectivo pagamento que ensejou o referido direito creditório; e

III.3.4. após o encerramento do exercício a sistemática da estimativa cede lugar ao tributo definido pelo art. 44 do CTN. A aplicação da multa sobre verbas a teor de estimativas exumadas de ofício, acaba por penalizar tributo declarado constante de DIRPJ, ou aquele ainda na fase intermediária que vai da apuração à apresentação da DIRPJ.

III.4. O prejuízo fiscal ou a base de cálculo negativa somente demonstrado no ajuste anual fará emergir verba a título de estimativa levada a débito da conta Provisão. Corresponderá ao embrião do denominado *tributo apropriado indevidamente*. Dessa forma, se não-recolhida, impõe-se o seu estorno contábil com o lançamento a débito da conta “estimativa a recolher”; e

III.4.1. - se compelido ao recolhimento ante a ameaça da exigência de multa isolada sobre as verbas antes apropriadas e agora estornadas, restará como iniludível a imposição de multa sobre tributo indevido, suscetível, posteriormente, de restituição (o repudiado *solve et repete*).

III.5 - Na hipótese de apuração de tributo com arrimo no lucro real anual ou na base de cálculo positiva da CSLL - anual ou de menor periodicidade - acima de zero, porém inferior ao somatório das estimativas apropriadas, tal conduta sempre fará aflorar montante havido indevidamente; se recolhido, sujeitar-se-á à restituição ou à compensação a teor do item precedente.

III.6 - O lançamento da multa isolada sobre verbas que extravasem o tributo apurado, ou seja, decorrentes de apropriação indevida, implica penalização de legítima verba que, se recolhida nas épocas próprias, seria passível de restituição, em ofensa inusitada ao que dispõe a Seção III, do art. 165 do Estatuto Tributário, antes transcrito; e

III.6.1 – a exigência de recolhimentos além do tributo efetivamente apurado com base na escrituração conspira contra os postulados do sistema de bases correntes enunciado pelo art. 39 da Lei n.º 8.383/91. ***Recolhimentos além da Provisão do IRPJ é direito restituível; dentro desses limites é tributo antecipado que se***

Processo nº. : 10680.010952/2001-72
Acórdão nº. : 107-06.821

conforma ao sistema inspirador de bases correntes. Ou seja: o tributo devido antecipado será anulado com tributo da mesma natureza apropriado com fundamento na escrituração. Esse o verdadeiro sentido teleológico do sistema de bases correntes.

E, também, desfecha um grave conflito com o art. 920 do Código Civil Brasileiro, pois a multa excederá a obrigação principal apropriada ao final do período. *Verbis*:

"art. 920 - O valor da cominação imposta na cláusula penal não pode exceder o da obrigação principal."

IV – A FALÁCIA DA NEGATIVA DE VIGÊNCIA AO TEXTO LEGAL

Não há nas digressões elencadas quaisquer negativas de vigência ao § 2.º, inciso IV, do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, como se pode inferir.

Como substrato do que fora exposto, a exigência da multa isolada só terá algum fôlego jurídico quando puder incidir sobre as verbas estimadas contabilizadas ou não e, se for o caso, somadas às decorrentes de diferenças detectadas pelo Fisco após o término do período ou do ano-calendário [vide Aspectos Contábeis e Matemáticos (com exemplos práticos) e Árvore do Comportamento da Estimativa mensal ao final desse trabalho]. O somatório algébrico dos montantes a título de estimativas não-recolhidas, declaradas (DCTF) ou não, ao longo do ano-calendário não pode extravasar o montante bruto ou líquido, se for a hipótese, do apurado na data da quantificação do tributo ou da ocorrência do fato gerador do período. Vale dizer: a provisão do tributo periódica/anual líquida das estimativas contabilizadas ou não é o marco delimitador da exigência quantitativa da multa de ofício isolada (vide Aspectos Contábeis, reitera-se).

Por derradeiro, ainda que as estimativas ou antecipações do IRPJ decorram de determinação legal, e a apuração do IRPJ/CSLL a pagar demonstrar, com todas as luzes, o grau do recolhimento indevido com os apanágios de certeza e

liquidez do indébito, há de se considerar que a essência há de ter prevalência sobre a forma, cooptada pelas lições do eminente Ricardo Lobo Torres ao afirmar que “a ação visa precipuamente restituir o contribuinte à sua anterior capacidade contributiva e não ao mero controle da legalidade formal dos atos da administração”.

V – ASPECTOS CONTÁBEIS

À luz dos conceitos expostos, sejam:

V.1 – A Base de Cálculo da Multa Isolada é Positiva

- a) Estimativas apropriadas durante o período = 500 UM
- b) Provisão IRPJ/CSLL:.....= 200 UM

Razonetes:

Estimativa		Estimativa a recolher		Provisão IRPJ / CSLL	
(1) 500	500 (2)	(3) 300	500 (1)	(2) 500	200
			200 (s)	(S) 300	300 (3)

Conclusão:

a multa isolada deverá incidir sobre 200UM, pois este valor é igual à estimativa a recolher (não-declarada em DCTF) e igual ao montante da Provisão IRPJ/CSLL.

V.2 – A Base de Cálculo da Multa Isolada é Nula

- a) Estimativas apropriadas (não-recolhidas/não-declaradas) durante o período
..... = 500 UM
- b) Provisão IRPJ/CSLL:..... = 200 UM
- c) Estimativas recolhidas durante o período:..... = 200 UM

Razonetes:

Processo nº. : 10680.010952/2001-72
 Acórdão nº. : 107-06.821

Estimativa		Estimativa a recolher		Caixa		Provisão IRPJ / CSLL	
(1) 500		(4) 500	500 (1)	(Si) 1000	200	(3) 700	200
(2) 200	700m (3)					(S) 500	

Conclusão:

não haverá incidência de multa isolada, pois a estimativa a recolher é nula e o que já fora recolhido é igual à Provisão IRPJ/CSLL.

V.3 – A Provisão IRPJ/CSLL é Nula (Lucro real nulo ou presença de Prejuízo Fiscal)

a) Estimativas apropriadas (não-recolhidas) durante o período = 500 UM

b) Provisão IRPJ/CSLL:..... = nula

Razonetes:

Estimativa		Estimativa a recolher		Provisão IRPJ / CSLL	
(1) 500	500 (2)	(3) 500	500 (1)	(2) 500	-0-
					500 (3)

Conclusão:

não haverá incidência de multa isolada, pois a estimativa a recolher e a provisão são nulas.

V.4 – Hipótese de Restituição/Compensação

a) Estimativas recolhidas durante o período:..... = 500 UM

b) Provisão IRPJ/CSLL:..... = 400 UM

Estimativa		Caixa		Provisão IRPJ / CSLL	
(1) 500	500 (2)	(S) 1000	500 (1)	(2) 500	400
				(S) 100	

Processo nº. : 10680.010952/2001-72
Acórdão nº. : 107-06.821

Razonetes:

Conclusão:

a pessoa jurídica tem direito à restituição/compensação de 100UM

V.5 – A Provisão do IRPJ/CSLL é Maior do que o Montante das Estimativas Mensais

- a) Estimativas apropriadas e não-declaradas durante o período:..... = 500 UM
- b) Provisão IRPJ/CSLL:..... = 800 UM

Razonetes:

Estimativa		Estimativa a recolher	Provisão IRPJ / CSLL
(1) 500	500 (2)	500 (1)	(2) 500 800
			300 (s)

Conclusão:

a multa isolada deverá incidir sobre 500UM, pois este valor é igual à estimativa a recolher (não-declarada em DCTF). A teor de Provisão IRPJ/CSLL deverá o contribuinte recolher o remanescente de 300 UM.

V.6 – A Provisão do IRPJ/CSLL é Nula (ou com prejuízo fiscal)
Com Recolhimento de Parcela das Estimativas

- a) Estimativas apropriadas durante o período:..... = 500 UM
- b) Provisão IRPJ/CSLL:..... = nula
- c) Estimativa recolhida:.....= 50UM

Estimativa		Caixa	Estimativa a recolher	Provisão IRPJ / CSLL
(1) 450		(S) 800	(4) 450 450 (1)	(3) 500 450 (4)
(2) 50	500 (3)	50 (2)		(S) 50

Razonetes:

Processo nº. : 10680.010952/2001-72
Acórdão nº. : 107-06.821

Conclusão:

a pessoa jurídica tem direito à restituição de 50 UM. A estimativa a recolher é nula; logo, não haverá base positiva para sustentação da multa isolada.

VI – ASPECTOS MATEMÁTICOS E EXEMPLOS HIPOTÉTICOS

Exemplos ajudam na compreensão do que as palavras só conseguem exprimir com dificuldades:

Dessa forma, ojetivando ainda mais fixar os conceitos expendidos, importa consignar, na ótica dos aspectos matemáticos, um outro pilar de sustentação da tese aqui esposada. Para tanto, importa, inicialmente, assentar as seguintes notações, campo de variação das variáveis até então contempladas e exemplos numéricos hipotéticos:

Sejam:

1. Notações:

- a) Y = Base de cálculo da multa isolada (diferença na quantificação da estimativa + parcela de estimativa não-declarada ou recolhida, desde que ambas contidas nos limites da Provisão IRPJ/CSLL);
- b) X = Saldo da Provisão do IRPJ/CSLL líquida das estimativas contabilizadas a débito – Estimativa recolhida ou declarada.

Obs.: IRPJ/CSLL = Provisão do Imposto de Renda Pessoa jurídica ou da CSLL

2. Campo de Variação:

$$2.1 - 0 < Y \leq X$$

Como condição necessária é que a base de cálculo “Y” seja maior do que zero; como condição suficiente, que a base de cálculo “Y” seja menor

Processo nº. : 10680.010952/2001-72
Acórdão nº. : 107-06.821

ou igual à soma algébrica do saldo da provisão líquida mais as estimativas contabilizadas (recomposição da provisão).

3. Fórmula:

$$3.1 - Y \leq (\text{Saldo da PIRPJ/CSLL Anual} - \text{Vr. Declarado em DCTF/Recolhido} + \text{Vr. Contabilizado})$$

4. Aplicação:

Exemplo 4.1:

Saldo da Provisão do IRPJ/CSLL anual:.....200 UM
Estimativa declarada ou recolhida..... 120 UM
Estimativa contabilizada:.....120 UM
Diferença levantada de ofício:..... 150 UM

$$Y \leq X \Rightarrow (200\text{UM} - 120\text{UM} + 120\text{UM}) \Rightarrow Y \leq 200\text{UM}$$

Sendo a diferença de 150 UM $< Y \leq 200$ UM,

Logo, a multa isolada = $Y \times 0,75 = 150 \text{ UM} \times 0,75 = 112,50 \text{ UM}$

Exemplo 4.2:

Saldo da Provisão do IRPJ/CSLL ANUAL:.....200 UM
Estimativa declarada:..... nula
Estimativa contabilizada:.....60 UM
Diferença levantada de ofício:..... 250 UM

$$Y \leq X \Rightarrow (200\text{UM} - 0 + 60\text{UM}) \Rightarrow Y \leq 260$$

Sendo a diferença de 250 UM + estimativa contabilizada não-declarada ou recolhida de 60 = 310 UM $> Y \leq 260$,

Processo nº. : 10680.010952/2001-72
Acórdão nº. : 107-06.821

Logo, a multa isolada = $Y \times 0,75 = 260 \text{ UM} \times 0,75 = 195 \text{ UM}$

Exemplo 4.3:

Saldo da Provisão do IRPJ/CSLL anual:.....(120 UM)

Estimativa declarada:.....nula

Estimativa contabilizada:.....160 UM

Diferença levantada de ofício:..... 150 UM

$$Y \leq (-120\text{UM} - 0 + 160\text{UM}) \Rightarrow Y \leq 40$$

Sendo a diferença de 150 UM + Estimativa contabilizada não- declarada ou recolhida de 160 = 310 UM $> Y \leq 40$,

Logo, a multa isolada = $Y \times 0,75 = 40 \text{ UM} \times 0,75 = 30 \text{ UM}$

Nota 1: o saldo da provisão entre parênteses significa que o montante da estimativa contabilmente apropriada corrigida superou a provisão IRPJ/CSLL no montante de 40 UM. Vale dizer: débito de provisão IRPJ/CSLL = 160UM contra um crédito da mesma natureza de 40UM. Como não houve recolhimento antecipado, não há o que restituir ou a compensar.

Exemplo 4.4:

Saldo da Provisão do IRPJ/CSLL anual:..... 200 UM

Estimativa declarada:..... nula

Estimativa contabilizada:..... nula

Estimativa calculada de ofício :.....250 UM

$$Y \leq (200\text{UM} - 0 + 0) \Rightarrow Y \leq 200\text{UM}$$

Sendo a Estimativa calculada de ofício de 250 UM $> Y \leq 200 \text{ UM}$,

 Logo, a multa isolada = $Y \times 0,75 = 200 \text{ UM} \times 0,75 = 150\text{UM}$ 

Processo nº. : 10680.010952/2001-72
Acórdão nº. : 107-06.821

Exemplo 4.5:

Saldo da Provisão do IRPJ/CSLL anual:.....300 UM
Estimativa declarada ou recolhida..... 200 UM
Estimativa contabilizada:.....nula UM
Diferença levantada de ofício:.. 150 UM

$$Y \leq (300\text{UM} - 200\text{UM} + 0) \Rightarrow Y \leq 100\text{UM}$$

Sendo a diferença de 150 UM > $Y \leq 100$ UM,

Logo, a multa isolada = $Y \times 0,75 = 100 \text{ UM} \times 0,75 = 75\text{UM}$

Exemplo 4.6:

Saldo da Provisão do IRPJ/CSLL anual:.....300 UM
Estimativa declarada ou recolhida..... 50 UM
Estimativa contabilizada:..... nula
Diferença levantada de ofício 300 UM

$$Y \leq (300\text{UM} - 50\text{UM} + 0) \Rightarrow Y \leq 250\text{UM}$$

Sendo a diferença de 300 UM > $Y \leq 250$,

Logo, a multa isolada = $Y \times 0,75 = 250 \text{ UM} \times 0,75 = 187,50\text{UM}$

Exemplo 4.7:

Saldo da Provisão do IRPJ/CSLL anual:.....300 UM
Estimativa declarada ou recolhida.....200 UM
Estimativa contabilizada:..... nula
Diferença levantada de ofício:..... 150 UM

$$Y \leq (300\text{UM} - 200\text{UM} + 0) \Rightarrow Y \leq 100 \text{ UM}$$

Sendo a diferença de 150 UM > $Y \leq 100$,

Processo nº. : 10680.010952/2001-72
Acórdão nº. : 107-06.821

Logo, a multa isolada = $Y \times 0,75 = 100 \text{ UM} \times 0,75 = 75 \text{ UM}$

Exemplo 4.8:

Saldo da Provisão do IRPJ/CSLL Líquida anual:....(150UM)

Estimativa declarada ou recolhida..... 50 UM

Estimativa contabilizada:.....300UM

Diferença levantada de ofício..... 200 UM

$$Y \leq (- 150 - 50 \text{ UM} + 300) \Rightarrow Y \leq 100 \text{ UM}$$

Sendo a diferença de 200 UM + Estimativa contabilizada não- declarada ou recolhida de 250 UM (300UM-50UM) = 450 UM > $Y \leq 100$,

Logo, a multa isolada = $Y \times 0,75 = 100 \text{ UM} \times 0,75 = 75 \text{ UM}$

Exemplo 4.9:

Provisão do IRPJ/CSLL Líquida ANUAL:.....(300 UM)

Estimativa declarada ou recolhida..... 50 UM

Estimativa contabilizada:.....300UM

Diferença levantada de ofício:..... 200 UM

$$Y \leq (- 300 - 50 \text{ UM} + 300) \Rightarrow Y \leq - 50 \text{ UM}$$

Sendo a diferença de 200 UM e, em face da condição necessária, "Y" deve ser sempre maior que zero,

Logo, a multa isolada = $Y \times 0,75 = 0 \text{ UM} \times 0,75 = \text{nula}$

Nota 2: a pessoa jurídica terá direito à restituição ou a compensação de 50 UM. No exemplo pode ter ocorrido prejuízo fiscal/base de cálculo negativa da CSLL apurado no período, ou compensação de prejuízos/bases negativas de anos-calendário anteriores submetidos à limitação da " trava " .

Exemplo 4.10:

Provisão do IRPJ/CSLL Líquida ANUAL:.....nula

Estimativa declarada e recolhida..... 300 UM

Processo nº. : 10680.010952/2001-72
Acórdão nº. : 107-06.821

Estimativa contabilizada:.....nula

Diferença levantada de ofício:..... 200 UM

$$Y \leq (0 - 300\text{UM} + 0) \Rightarrow Y \leq -300\text{UM}$$

Sendo a diferença de 200 UM, e, em face da condição necessária, "Y" deve ser sempre maior que zero,

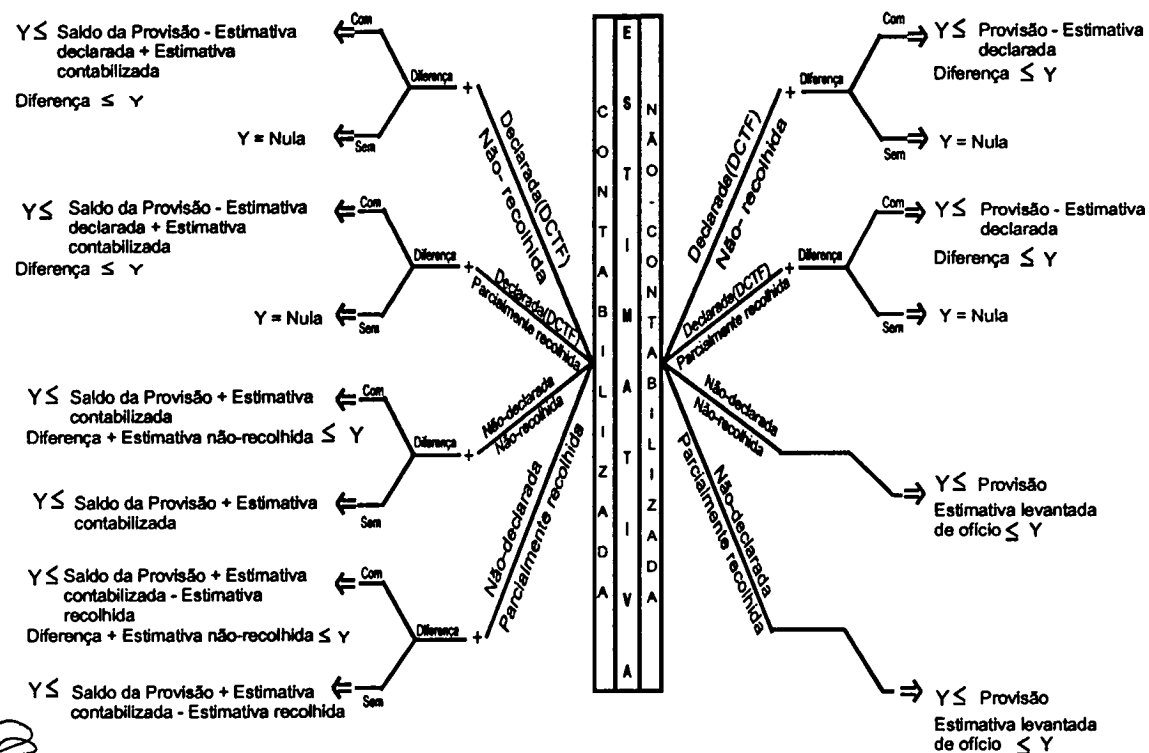
Logo, a multa isolada = $Y \times 0,75 = 0 \times 0,75 = \text{nula}$

Nota 3: a pessoa jurídica terá direito à restituição ou a compensação de 300 UM. No exemplo pode ter ocorrido prejuízo fiscal/base de cálculo negativa da CSLL apurado no período, ou compensação de prejuízos/bases negativas de anos-calendário anteriores submissos à limitação da " trava " .

TABELA ANALÍTICA COMPARATIVA DAS LEIS REGENTES DA BASE DE CÁLCULO DA MULTA ISOLADA

Leis		Observações Comparativas a/b	Lei	Obs.Comparativas c/ a-b	Lei	Obs. Comparativas d/a-b-d	Lei	Obs.Comparativas e/a-b-c-d
a	b		c		d		e	
8.383/91	8.541/92		8.981/95		9.065/95		9.430/96	
Art.39. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento, até o último dia útil do mês subsequente, do imposto devido mensalmente, calculado por estimativa, observado o seguinte: 2º A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto mensal estimado, enquanto balanços ou balancetes mensais demonstrarem que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso. 3º O imposto apurado nos balanços ou balancetes será convertido em quantidade de Ufir diária pelo valor desta no último dia do mês a que se referir. 5º A diferença entre o imposto devido, apurado na declaração de ajuste anual (art. 43), e a importância paga nos termos deste artigo será: a) paga em quota única, até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, se positiva; b) compensada, corrigida monetariamente, com o imposto mensal a ser pago nos meses subsequentes ao fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, se negativa, assegurada a alternativa de requerer a restituição do montante pago indevidamente.	Art. 23. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento do imposto mensal calculado por estimativa. 4º O imposto recolhido por estimativa, exercida a opção prevista no § 3º deste artigo, será deduzido do apurado com base no lucro real dos meses correspondentes e os eventuais excessos serão compensados, corrigidos, monetariamente, nos meses subsequentes. 5º Se do cálculo previsto no § 4º deste artigo resultar saldo de imposto a pagar, este será recolhido, corrigido, monetariamente, na forma da legislação aplicável. Art. 25. A pessoa jurídica que exercer a opção prevista no art. 23 desta lei, deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano ou na data de encerramento de suas atividades, com base na legislação em vigor e com as alterações desta lei. 1º O imposto recolhido por estimativa na forma do art. 24 desta lei, será deduzido, corrigido, monetariamente, do apurado na declaração anual, e a variação monetária ativa será computada na determinação do lucro real.	O lucro real/base de cálculo da CSLL mensal é a regra. A estimativa uma faculdade não-excludente. Os eventuais excessos ou os montantes pagos indevidamente serão compensados, corrigidos monetariamente, ou assegurada a sua restituição.	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.	A suspensão do pagamento do imposto/contribuição social por estimativa continua condicionada à apuração do lucro real/base de cálculo da CSLL ao longo do período.	Art.1.º. Nova redação do Art 35, §2.º da Lei n.º 8.981/95. Art.35 2º. <i>Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário</i>	O pagamento do imposto com base em estimativa mensal fica condicionado à existência de prejuízos fiscais ou da base de cálculo negativa demonstrados em balanços ou balancetes mensais.	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.	O pagamento com base no imposto/CSLL mensal estimado fica adstrito à apuração pelas pessoas jurídicas do lucro real ou da base de cálculo da CSLL. A apuração com base na escrituração mensal continua prevalecente.

ÁRVORE DO COMPORTAMENTO DA ESTIMATIVA MENSAL APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO x MULTA ISOLADA



Notação : Y = Base de cálculo - levantada de ofício - da multa isolada, sendo Y > 0
 OBS. A diferença e a Estimativa levantadas de ofício não de estar contidas em Y