Processo nº : 10680.012222/2004-59
Recurso nº : 158.350
Matéria : CSLL – Ex(s): 2002 e 2004
Recorrente : EXPRESSA VEÍCULOS LTDA
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ- BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 8 DE NOVEMBRO DE 2007
Acórdão nº : 105-16.786

IRPJ E CSLL - MULTA ISOLADA - FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ E OU CSLL COM BASE NO LUCRO ESTIMADO - A regra é o pagamento com base no lucro real apurado no trimestre, a exceção é a opção feita pelo contribuinte de recolhimento do imposto e adicional determinados sobre base de cálculo estimada. A Pessoa Jurídica somente poderá suspender ou reduzir o imposto devido a partir do segundo mês do ano calendário, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculados com base no lucro real do período em curso. (Lei nº 8.981/95, art. 35 c/c art. 2º Lei nº 9.430/96)

A falta de recolhimento ou recolhimento a menor, está sujeita à multa de 50%, quando o contribuinte não demonstra ser indevido o valor do IRPJ OU CSL do mês em virtude de recolhimento excedentes em períodos anteriores. (Lei nº 9.430/96 44 com redação dada pelo artigo 14 da MP 351/2007).

A base de cálculo da multa é o valor do imposto calculado sobre lucro estimado não recolhido ou diferença entre a devido e o recolhido até a apuração do lucro real anual. A partir da apuração do lucro real anual, o limite para a base de cálculo da sanção é a diferença entre o imposto anual devido e a estimativa obrigatória, se menor. (Lei nº 9.430/96 art. 44 caput c/c § 1º inciso IV e Lei 8.981/95 art. 35 § 1º letra "b").

A multa pode ser aplicada tanto dentro do ano calendário a que se referem os fatos geradores, como nos anos subseqüentes dentro do período decadencial contado dos fatos geradores. Se aplicada depois do levantamento do balanço a base de cálculo da multa isolada é a diferença entre o lucro real anual apurado e a estimativa obrigatória recolhida.

Recurso parcialmente provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EXPRESSA VEÍCULOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso para AFASTAR as multas isoladas relativas aos meses do ano calendário de 2001, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães, Marcos Rodrigues de Mello e Waldir Veiga Rocha.

JOSÉ CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE e RELATOR

FORMALIZADO EM: 07 DEZ 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, ROBERTO BEKIERMAN (Suplente convocado), MARCOS VINÍCIUS BARROS OTTONI (Suplente convocado), e IRINEU BIANCH. Ausente, justificadamente o Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO.

Processo nº : 10680.012222/2004-59
Acórdão nº : 105-16.786

Recurso nº : 158.350
Recorrente : EXPRESSA VEÍCULOS LTDA

RELATÓRIO

EXPRESSA VEÍCULOS LTDA já qualificada nestes autos, inconformada com a decisão prolatada pela 2ª Turma da DRJ em BELO HORIZONTE MG consubstanciada no acórdão de nº 02-13.106 de 30 de janeiro de 2007, que julgou procedente em parte o lançamento referente a multa isolada , contido no Auto de Infração de fls. 05/11.

Contra a empresa acima identificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 05/09, exigindo-lhe o recolhimento do crédito tributário no valor de R$ 5.549,77, a título de Multa Exigida Isoladamente decorrente da falta de recolhimento da CSLL sobre base de cálculo estimada no período de 28/02/2001 a 30/11/2001 e 30/09/2003 a 31/12/2003.

Referido feito deu-se em virtude de a fiscalização haver constatado divergências entre os valores declarados da Contribuição Social apurada por estimativa e os valores escriturados pelo contribuinte, gerando falta de pagamento da CSLL incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e dos balanços de suspensão ou redução, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls. 10 a 13.

O Enquadramento Legal citado no Auto de Infração foi o seguinte: Arts. 30, 43, 44, §1°, inciso IV, da Lei nº 9.430/96 e art . 841 do RIR/99.

Consta do Termo de Verificação de fls. 10/13, as seguintes informações:

"Em 21/05/2004, a empresa através do Termo de Intimação nr. 01, fls.54, foi intimada a:

(...)

- Apresentar planilhas de apuração das estimativas mensais do IRPJ e CSLL referentes ao mesmo período. A empresa optou pela forma de apuração anual do imposto de renda com recolhimentos da estimativa com base na receita bruta e acréscimos.

Em sua resposta, fls. 55 a 68, a empresa apresentou as planilhas identificando as bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins solicitadas.

De posse dos valores das receitas informadas nestas planilhas a fiscalização conferiu os valores informados com a sua escrituração fiscal/contábil e alimentou o aplicativo utilizado pela SRF denominado "Papéis de Fiscalização". Este aplicativo, a partir das bases informadas, calcula os valores dos impostos/contribuições devidos e considera como redutores os valores dos débitos declarados em DCTF e os respectivos pagamentos efetuados. Resultou, portanto, na emissão das planilhas denominadas "Demonstrativo de Situação Fiscal Apurada" e as diferenças quanto às apurações das estimativas do IRPJ e CSLL encontradas, discriminadas na coluna "Diferenças apuradas pelo AFRF", motivaram emissão, em 20/07/2004, do Termo de Intimação Fiscal nr.02, fls. 80 a 87, para que a empresa justificasse as diferenças apuradas.

Em sua resposta, fls. 88 a 112, a empresa alegou que as receitas contabilizadas como "retorno financeiro", proveniente das prestações de serviços feitas a bancos e financeiras pelo encaminhamento de financiamentos sobre vendas de veículos, foram consideradas como receitas da atividade da empresa (prestações de serviços), sendo sobre elas aplicado o percentual de 32% para apuração da base de cálculo das estimativas do IRPJ e CSLL.

Analisando as alegações da interessada, a fiscalização aceitou sua argumentação ao considerar estas receitas como sendo prestações de serviços incluídas nas atividades operacionais da empresa e, assim, integrantes das respectivas bases de cálculos das estimativas do IRPJ/CSLL no percentual de presunção de 32%.

Continuando os trabalhos das verificações obrigatórias, foi necessário adequar os débitos das estimativas do IRPJ/CSLL informados nas DCTF apresentadas, ano calendário 2002, período de janeiro a junho, aos valores registrados na contabilidade. Para tanto, a fiscalização emitiu em 13/09/2004, Termo de Intimação Fiscal nr. 03, fls. 113 e 114, para que fossem alocados em DCTF retificadoras os valores das estimativas do IRPJ e CSLL, que estavam apurados contabilmente e liquidados através de compensação com saldo negativo de períodos anteriores. A empresa não seguiu os procedimentos administrativos (protocolização dos formulários de compensação) exigidos pela legislação vigente.

A empresa procedeu à regularização das DCTF, ano calendário 2002, anexando à sua resposta, fls. 119 a 143, cópia das DCTF retificadoras e dos respectivos recibos de entrega, fazendo as vinculações conforme proposto.

A fiscalização apurou insuficiência de recolhimento das estimativas do IRPJ/CSLL, anos calendários 2001, 2002 e 2003, tendo em vista que a interessada considerou, para efeito das bases de cálculo das estimativas do IRPJ, o percentual de 8% sobre os ganhos nas alienações de veículos usados adquiridos para revenda, planilhas de fls. 55 a 78.Também não considerou como "outras receitas" os valores dos rendimentos recebidos de aluguéis de imóveis, sendo que não consta, incluído em seus atos constitutivos, as atividades de "locação de imóveis". Diante destes fatos, foram refeitas as planilhas denominadas "Demonstrativo de Situação Fiscal Apurada" e as diferenças quanto às apurações das estimativas do IRPJ e CSLL encontradas, discriminadas na coluna "Diferenças apuradas pelo AFRF", anos calendário 2001 a 2003 para o IRPJ e anos calendários 2001 e 2003 para a CSLL, motivaram emissão em 29/09/2004 do Termo de Intimação Fiscal nr. 04, fls. 144 a 150, para que a empresa justificasse tais diferenças.

Em sua resposta, fls. 151, a empresa simplesmente alegou ter considerado como bases de cálculo das estimativas do IRPJ/CSLL o percentual de presunção de 8% sobre os ganhos nas referidas alienações, não trazendo a luz nenhum fato que justificasse seu procedimento.

Analisando as argumentações do contribuinte, a fiscalização não pode acatar seu entendimento e, por isso, considerou o percentual de presunção de 32%, semelhante ao regime aplicado às operações de consignação, tendo em vista o que dispõe a IN 152/98, art.2º e respectivo parágrafo 1º:

...".

Cientificado do lançamento em 06/10/2004, o contribuinte apresentou impugnação em 04/11/2004, fls. 208/215, podendo seu conteúdo ser assim resumido:

A impugnante discorda do lançamento efetuado no presente processo, a título de multa isolada por falta de recolhimento de CSLL por estimativa, alegando que, todos os esclarecimentos, documentos e declarações solicitadas no Termo de Início de Ação Fiscal, assim como em todos os demais termos, feitos no decorrer do procedimento fiscal, foram devidamente atendidos nos prazos fixados.

A contribuinte optou, nos anos-calendário de 2001 a 2003, como lhe facultava a legislação da época, pela tributação de seu lucro real ao final de cada período anual de apuração, com recolhimento de antecipações mensais em base estimada, com base na receita bruta e acréscimos.

Aduz a recorrente que, o fiscal ao analisar os esclarecimentos prestados durante o procedimento de auditoria, a seu exclusivo juízo, concluiu que o recolhimento da CSLL em base estimada das competências fevereiro a novembro de 2001 e setembro a dezembro de 2003, fora feito insuficientemente.

Receitas de Participação em Eventos

Inicialmente a impugnante lembra que de acordo com suas alterações contratuais registradas na JUCEMG, entregues à fiscalização em atendimento ao termo de início de ação fiscal, a empresa tem como objetivo social "o Comércio de Veículos Novos e Usados, Vendas em Consignação, Intermediação de Negócios (Representação por Conta de Terceiros), **Promoção de Eventos de Vendas**, Locação de Veículos, Manutenção, Lubrificação, Reparos de Veículos, Lanchonete e Restaurante."

Argumenta a impugnante que no decorrer do ano-calendário de 2001, fevereiro a novembro, para incrementar a venda de veículos usados promoveu o evento denominado "Feirão da Gameleira" em sua sede social, tendo recebido a adesão dos lojistas Spedicar Ltda. e Lara & Corrêa Veículos Ltda., pessoas jurídicas que atuam no mesmo seguimento.

Para minimizar seus custos promocionais acertou com as referidas empresas uma contribuição mensal a título de utilização dos espaços no evento, no valor de R$ 1.500,00 e R$ 2.000,00, respectivamente, pela participação de cada uma no evento.

Trata-se, portanto, de valor fixado e recebido pela participação no evento e não preço pela locação da coisa, ou seja, a prestação devida pelo locatário ao locador pela entrega do bem locado para uso e gozo da coisa locada, e, se houve impropriedade foi apenas na intitulação da receita recebida com a denominação de aluguel na planilha de cálculo do imposto de renda por base estimada.

Acrescenta a recorrente que tais valores foram reconhecidos na base de cálculo estimado, como receita da atividade, como definido em seu contrato social, sob a rubrica aluguéis, como consta das planilhas de cálculo fornecidas à fiscalização em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 01 de 21/05/2004. Destaca que examinando tais planilhas, meses de fevereiro a novembro de 2001, observa-se que o referido valor foi computado na base estimada, no percentual adequado 12%, por se tratar de receita da atividade.

Em resumo, o impugnante discorda do percentual de 32% aplicado sobre a receita total de participação em eventos, indevidamente denominada aluguéis, alegando que deve ser considerado o percentual de 12%.

Receita de Vendas Consignadas

Não concorda também a recorrente com a aplicação do percentual de 32% sobre as receitas de vendas consignadas, alegando tratar-se de compra e venda mercantil, com emissão de nota fiscal de entrada na aquisição e nota fiscal de saída quando da venda de veículos automotores, como definido no art. 5º da Lei 9.716/98, sujeitando-se, portanto à alíquota de 12%.

Diz a impugnante que o fisco considerou erroneamente tal valor como prestação de serviços, e, se assim fosse, as operações seriam reguladas pelos municípios com cobrança de ISS e pelos Estados com cobrança de ICMS. Menciona legislação estadual e municipal para amparar sua alegação.

Conclui que nessa operação têm-se três fatos econômicos a se considerar:

a) entrega do veículo pelo consignante ao consignatário;

b) compra do veículo pelo consignatário; e,

c) venda do veículo ao consumidor final.

Assim, a receita bruta do consignatário é a diferença de preço entre a aquisição e sua venda pelo consignatário, que é a base para cálculo da estimativa do IRPJ, em base estimada.

Receita de Venda de Veículos Próprios

A impugnante cita a Lei 9.716 de 26/11/98, que permite a equiparação da venda de veículos usados, adquiridos para revenda como operação de consignação, para efeitos tributários, bem como a IN SRF 152/98, entendendo que a base estimada no presente caso deve ser tributada à alíquota de 12%, por se tratar de compra e venda mercantil e não prestação de serviço como entendeu a fiscalização.

Menciona Solução de Consulta nº 42, de 11/04/02 da SRRF 6ª RF, que trata de operações com veículos usados no caso de empresas tributadas pelo Simples; bem como ementa de acórdão do Primeiro Conselho de Contribuintes e comentários dos tributaristas sobre o referido acórdão, concluindo que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa é uma penalidade destinada a garantir a efetividade da norma que disciplina a sistemática de apuração anual do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro. Assim, seu entendimento é no sentido de que encerrado o período de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimento por estimativa deixa de ter a sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido apurado, com base no lucro real, em declaração de rendimentos apresentada tempestivamente, revelando-se improcedente a cominação de multa sobre eventuais diferenças se o imposto recolhido superou, largamente, o efetivamente devido.

A 2ª TURMA da DRJ em Belo Horizonte MG através do acórdão 02-13.106 de 30 de janeiro de 2007 decidiu por julgar procedente em parte o lançamento, reduzindo a multa para 50% nos termos da MP 303/2006 e 351/2007.

Ciente da decisão em 26/03/2007, conforme AR de folha 238, a contribuinte interpôs recurso voluntário em 13/04/2007, conforme carimbo da unidade de origem fl. 239, argumentando, em epítome o seguinte.

Faz um histórico dos fatos.

Cita o acórdão 103-20.572, para ancorar a tese de que a base de cálculo da multa isolada está limitada ao tributo apurado no ano.

Razões de mérito.

Faz dissertação sobre as operações de consignação de veículos, para concluir ser operação de compra e venda de veículos e que no caso a alíquota a ser aplicada seria de 12% nos termos do artigo 5º da Lei 9.716/98 e não de 32% como entendeu a fiscalização.

Quanto à receita de compra e venda de veículos próprios entende ser correta a aplicação da alíquota de 8% sobre a diferença entre o valor de aquisição e alienação do veículo usado, diz assim facultar o artigo 5º da Lei 9.716/98 e a IN SRF 152/98.

E conclui:

"Infere-se da ementa que o fundamento de negativa pelo pagamento unificado é a empresa não poder abater o custo de aquisição, facultado pela Lei 9.716/98 art 5º às demais empresas, o que implica no reconhecimento de que tal operação é de compra e venda mercantil e não prestação de serviços, como pretende a primeira instância.

Pede o provimento do recurso.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator

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

MÉRITO

Trata a matéria de exigência da multa isolada prevista no artigo 44 Parágrafo 1º inciso IV, em virtude da falta de recolhimento da CSLL com base na estimativa previsto no artigo 2º da Lei n 9.430 de 1996.

A Contribuinte tributada com base no lucro real optou pelo pagamento da contribuição, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

Existiam no âmbito deste Conselho teses conflitantes sobre a matéria, a Oitava Câmara decidia que a multa isolada deveria ser aplicada a qualquer tempo e independe do valor apurado no final do período base, enquanto que a Terceira Câmara entendia que a multa isolada só tem lugar antes da entrega da declaração, uma vez apurado o imposto esse deve prevalecer como base para eventual penalidade a ser aplicada.

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

Com trata se de exigência relativa a fatos geradores ocorridos a partir de 01 de janeiro de 1997, a legislação aplicada é a abaixo transcrita.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

CAPÍTULO I - IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA

Seção I - Apuração da Base de Cálculo

Período de Apuração Trimestral

Art. 1° 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. 2° 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 n° 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1° e 2° do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei n° 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n° 9.065, de 20 de junho de 1995.

Lei n° 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 n° 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

Lei n° 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.

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

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

Art. 37 - **Sem prejuízo dos pagamentos mensais do imposto**, as pessoas jurídicas obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real (art. 36) e as pessoas jurídicas que não optarem pelo regime de tributação com base no lucro presumido (art. 44) deverão, para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, **apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano-calendário ou na data da extinção.**

§ 1º - A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido com observância das disposições das leis comerciais.

§ 2º -

§ 3º - Para efeito de determinação do saldo do imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

a) dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 2º do art. 39;

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

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

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

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

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

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

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

O referido artigo foi modificado por medida provisória, cito a 351 de 22.01.2007, cujo texto do artigo 14 é o seguinte:

Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007

Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de cinqüenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2° desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1° O percentual de multa de que trata o inciso I do 'caput' será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 2° Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do 'caput' e o § 1° serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei n° 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38.

Diversas interpretações têm sido dadas aos recolhimentos mensais do IRPJ quando a empresa faz a opção por recolher o tributo com base na estimativa e não no lucro real apurado trimestralmente.

Inicialmente temos que partir da interpretação do regime de tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica sujeita ao lucro real.

A regra a partir de 01 de janeiro de 1997 é a apuração do lucro real em cada trimestre, ou seja, em 30 de abril, 31 de julho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano, conforme artigo 1 da Lei n. 9.430 de 1996.

O contribuinte que não tiver condições de apurar o imposto trimestralmente ou que achar conveniente 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 balancetes mensais nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.981/95. Se ficar demonstrado que nos períodos anteriores ao considerado, já recolhera o imposto em valor superior ao devido conforme regras do lucro real.

Analisando o artigo 35 podemos afirmar que a suspensão somente é possível a partir do segundo mês, visto que somente tem lugar a suspensão ou redução do recolhimento com base no lucro estimado se houver pago valor a maior em período ou períodos anteriores, com base em lucro real apurado no (s) períodos antecedentes. Isso indica que embora tenha feito a opção pela estimativa levantou balanço ou balancete mensais e fez demonstração do lucro real, com todas as adições e exclusões obrigatórias na área tributária.

O contribuinte age corretamente quando não recolhe o imposto ou o reduz em determinado período, considerando a base estimada, mas o faz com base em balanço ou balancetes mensais que demonstrem ter recolhido em períodos anteriores valores suficiente para cobrir no todo ou em parte o valor do tributo calculado com base na estimativa no novo período, considerando nos períodos anteriores o tributo devido com base em lucro real apurado, poderá reduzir ou até deixar de recolher a exação enquanto houver saldo positivo de períodos anteriores, considerados os meses anteriores dentro do mesmo ano calendário.

Tal exigência visa dar garantia ao sujeito ativo da relação tributária que a suspensão ou redução do tributo foi correta, visto que o contribuinte tem créditos de recolhimentos a maior de períodos anteriores, sem o cumprimento da obrigação acessória, levantamento do lucro real e balanços ou balancetes não há segurança quanto à suspensão ou redução do pagamento do tributo.

O legislador estabeleceu também que independentemente de ter o contribuinte optante pelo recolhimento do IRPJ com base na estimativa, levantado balanços ou balancetes, ou ter apurado lucro real ou prejuízos, nos meses do ano calendário, deverá fazer o balanço anual e apurar o lucro real anual, ocasião na qual considerará os valores recolhidos, quer através de estimativa, quer através de retenção na fonte em às suas receitas consideradas na base de cálculo.

Disse também o legislador que a falta de pagamento do tributo com base na estimativa sujeita o infrator à multa de 75%, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. (Lei nº 9.430/96 art. 44 § 1º inciso IV).

Na sistemática anual, o contribuinte é optante pela regra da estimativa mensal, visto que a regra geral para o lucro real é sua apuração, mensal até 1996 e trimestral a partir de 01.01.97. Nessa hipótese deve o contribuinte optante por esse regime realizar recolhimento por estimativa, a título de antecipação do imposto efetivamente devido no valor apurado em 31 de dezembro de cada ano. Vale dizer, rigorosamente que, para as pessoas jurídicas optantes por esse regime – BALANÇO ANUAL – o fato gerador do imposto de renda ocorre em 31 de dezembro e, portanto, antes dessa data não existe imposto devido, o que torna incorreta a utilização da expressão "pagamento mensal ou trimestral", pois como modalidade de extinção de obrigação somente o seria após a ocorrência do fato gerador, daí o tratamento correto deve ser de antecipação do devido em 31.12. de cada ano.

A penalidade prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 visa dar efetividade à regra dos recolhimentos por estimativa, porém deve ser analisada e aplicada seguindo o princípio da razoabilidade.

Analisando a regra sancionatória podemos dizer que conjugando o caput do art. 44 com o inciso IV de seu § 1º, podemos afirmar que a multa somente pode ser cobrada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, vale dizer que deve haver uma obrigatoriedade do recolhimento de tributo ou contribuição, seja em forma definitiva seja como antecipação.

No caso de recolhimento por estimativa previsto no artigo 2º da Lei 9.430/96, para suspender ou reduzir o valor dos pagamentos a empresa deverá demonstrar através de balanços ou balancetes, que o valor acumulado já excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso, conforme preceitua o artigo 35 da Lei 8.981, que na letra "b" de seu § 1º diz que os balanços ou balancetes somente produzirão efeito para a determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano calendário. Tal previsão indica que tais obrigações acessórias têm caráter precário, ou seja servirão para comprovar o correto cumprimento da regra da estimativa no curso do ano calendário, após esse haverá prevalência do balanço anual.

Do expostos podemos concluir que há aparente conflito entre parte da norma sancionatória, inciso IV do § 1º do artigo 44 da Lei 9.430/96, com o próprio caput do artigo já que o caput prevê multa para totalidade ou diferença de imposto, enquanto que o inciso IV prevê a multa ainda que seja apurado prejuízo fiscal no ano calendário.

Podemos afirmar que o aparente conflito também existe entre a previsão de exigência da multa ainda que se apure prejuízo, com a previsão contida na letra "b" do § 1º do artigo 35 da lei nº 8.981/95, nos casos que o contribuinte não recolhe as estimativas, e nem levanta os balanços ou balancetes, mas que no balanço em 31.12 apura prejuízo fiscal. Se os balanços e balancetes têm vida efêmera, ou seja, só servem até o levantamento do balanço que dirá a verdadeira base de cálculo; como pode a sua ausência, no caso de prejuízo final, ensejar a aplicação de penalidade após o cálculo do imposto? Não há mais imposto, logo nos termos do caput do artigo 44 da Lei 9.430/96 não há mais base de cálculo para a multa.

Não se diga que com isso possa estar se negando efetividade à previsão legal da exigência ainda que se apure prejuízo, tal dispositivo deve ser entendido dentro de uma interpretação sistemática que nos leva a crer que tal previsão significa que se o contribuinte não recolher as estimativas obrigatórias, não levantar balanços ou balancetes para comprovar prejuízo, ou mesmo os levantando e ficar comprovado lucro real e o contribuinte não recolher a exação, fica sujeito à multa isolada, que se aplicada durante o ano, ainda que no final do interregno venha a apurar prejuízo, lucro zero ou lucro inferior às estimativas a que estava obrigado, a multa dever prevalecer não podendo as autoridades julgadoras reduzi-la ao nível do imposto devido na declaração anual.

Para compatibilizar as normas a interpretação deve ser feita levando-se em conta o princípio da razoabilidade, do fato consumado, (lucro real anual), e a previsão contida no artigo 112 do CTN.

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

Art. 112 - A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

De fato como já dissemos a aplicação da multa após o levantamento do balanço e a apuração resultado anual para fins fiscais, que pode ser prejuízo, lucro zero ou lucro positivo, deve ser aplicada com razoabilidade pois a dúvida está patente quanto à base de cálculo da multa. A base da penalidade seria o valor das antecipações não recolhidas ou, seria o valor do imposto apurado pelo lucro real anual? Se o contribuinte apurou prejuízo anual, a falta dos balanços ou balancetes que deveriam ter sido feitos e transcritos nos diários, que como já dissemos têm vida efêmera, podem ser motivo para a aplicação da multa?

Não há nenhuma dúvida de que o legislador elegeu como base de cálculo da penalidade o valor do tributo, que pode ser entendido durante o ano como o das antecipações e após o levantamento do lucro real anual o valor do tributo sobre ele calculado. (Art. 44 Lei 9.430/96).

Patente as dúvidas pode e deve o julgador aplicar o artigo 112 do CTN de modo a adaptar a exigência da penalidade ao objetivo do legislador, ou seja proteger o sistema de bases correntes com recolhimentos durante o período de formação da base tributável anual.

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

1ª) hipótese: o contribuinte não recolhe as estimativas e nem levanta balanços ou balancetes que pudessem comprova prejuízo ou recolhimento a maior de imposto em períodos anteriores dentro do ano base.

a) Durante o ano calendário e no ano seguinte até o levantamento do balanço anual e apuração do lucro real anual, a base de cálculo da multa deve ser o valor das estimativas não recolhidas, calculando-se o valor do imposto ou contribuição social, mais adicional sobre o lucro estimado de oito por cento sobre a receita bruta auferida, ou os outros percentuais previstos na legislação para a atividade.

b) Após o levantamento do balanço, a base de cálculo da multa deverá ser a diferença entre o imposto de renda sobre o lucro real anual e as estimativas recolhidas se menores que as obrigatórias, pois esta é a base de cálculo nos termos do caput do artigo 44 da Lei 9.430/96, até nova redação dada ao artigo por MP.

c) Ocorrendo prejuízo fiscal anual, a multa somente pode ser exigida até o levantamento do balanço e da demonstração do lucro real, visto que após essa data não há mais base de calculo nos termos do caput do art. 44 da Lei 9.430/96 pois, as estimativas mostraram-se indevidas, se indevidas não podem mais ser base de cálculo, sob pena de se calcular penalidade sobre base inexistente. Nesse caso podemos dizer que houve apenas o não cumprimento de uma obrigação acessória que seria a demonstração através de balanços ou balancetes de que a empresa no curso do ano teve prejuízo e não lucro

tributável. (Tese válida até os fatos geradores ocorridos antes da MP que modificou o artigo 44 da referida lei.).

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 calculo é o valor do imposto calculado sobre as estimativas não recolhidas.

b) A empresa apura lucro real anual em valor inferior aos valores que tinha obrigação de recolher a título de estimativa, a base de cálculo da multa deve ser igual ao valor do imposto anual.

CONCOMITÂNCIA DE APLICAÇÃO DAS MULTAS – ISOLADA E PROPORCIONAL:

1) Após o ano calendário a fiscalização detecta omissão de receita, deve-se exigir a multa proporcional de 75% ou 150%, e não a multa isolada pois essa sanção é para dar efetividade aos recolhimentos das estimativas durante o ano calendário calculadas sobre o faturamento escriturado.

2) No balanço anual a empresa apura imposto em valor superior às estimativas recolhidas, porém calculou e recolheu as antecipações cumprindo corretamente a legislação, não há multa a ser cobrada pois cumprira corretamente as regras da estimativa.

3) No balanço anual a empresa apura imposto maior que as estimativas recolhidas em virtude de recolhimento a menor das estimativas a que estava sujeita, a multa a ser aplicada é a isolada sobre a diferença entre a soma das estimativas a que estava obrigada e a efetivamente recolhida.

4) A empresa declara em DIRF a estimativa correta, mas não recolhe, levanta balanço anual que mostra ser devida àquela estimativa, aproveita o valor da estimativa não recolhida para redução do imposto anual, a multa a ser lançada será a

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

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

Para cada norma violada deve haver a certeza da resposta que deve seguir o princípio da proporcionalidade, ou seja, a sanção deve de ser aplicada na medida da violação, com imparcialidade.

Entendo que o princípio da proporcionalidade aplica-se às sanções tributárias. O limite à sanção é o próprio bem jurídico protegido. No caso este bem é o crédito tributário. Será o valor desse crédito o limite máximo permitido à sanção.

Ora se durante o ano calendário o crédito é o valor do tributo calculado sobre o lucro estimado, sobre ele nesse período pode ser calculada a sanção, após o evento do balanço anual com a apuração do lucro real do ano, o crédito deixa de ser aquele com base no lucro estimado e passa a ser aquele calculado sobre o lucro real efetivo, somente sobre esse, se houver é que poderá ser exigido imposto, logo esse é o limite para a aplicação da multa.

Exigir a multa e valor superior ao imposto apurado no ano, não só estaria ferindo a norma a que prevê a sanção pela utilização de valor maior que o tributo devido como base de cálculo, como o princípio da proporcionalidade, pois após o balanço o que mostrou ser devido a título de antecipação foi o valor do imposto apurado com base no lucro real anual, qualquer diferença a maior seria objeto de compensação ou restituição, logo utilizando uma base maior na realidade estaria a autoridade a exigir a multa não sobre a diferença de imposto mas, sobre um valor a ser restituído ou compensado, o que seria um verdadeiro absurdo.

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

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

Manuseando os autos, verifico que nos anos calendário de 2001, 2.002 e 2003, a empresa fizera opção pelo lucro real anual com o recolhimento obrigatório de estimativas mensais, nos termos do artigo 2º da Lei nº 9.430/96, conforme DIPJs folhas 152 a 201.

Verifico também que o contribuinte tomou ciência dos autos de infração em 06.10.2004, portanto fora do curso dos anos calendário objetos da autuação tal fato é importante diante da tese assentada na CSRF uma vez que durante o ano calendário o valor da multa equivale a 75% da estimativa não recolhida a cada mês, reduzida para 50% nos termos da nova legislação penal tributária já citada.

Manuseando os autos verifico que pelas declarações de informações da pessoa jurídica o seguinte quanto à CSLL.

31.12.2001 – Saldo negativo de R$ 3.144,87 – fl. 162

31.12.2003 – CSLL a pagar de R$ 5.038,09 – (fl.194) X 50% = 2.519,09 .

Nos anos de 2001, a empresa apurou um saldo negativo de CSLL, logo teve o direito de compensar tal valor, ou seja não se apurou nenhum valor que deveria ter sido a pago e não ocorreu. Já no ano calendário de 2003, quando a empresa apurou valor a pagar, aflora-se a base de cálculo que é o tributo devido conforme definido no artigo 44 inciso I da Lei nº 9.430/96.

Quanto à alegação de confisco cabe lembrar tal instituto se aplica somente aos tributos e é dirigido ao legislador, não se aplicando às penalidades pois com tributo não se confundem conforme definido no artigo 3º do CTN.

Argumenta o recorrente que as receitas de vendas em consignação deveriam ser tributadas calculando-se com a aplicação da alíquota de 12% sobre a diferença entre o valor de aquisição e alienação do veículo usado. Diz que não é prestação de serviço incluída na lista contida na Lei complementar nº 116.

O fato de não estar na lista de serviços anexa à LC 116, não implica necessariamente em excluir a operação do conceito de serviços, pois para que haja contrato

de compra e venda mercantil, há necessidade de entrega do bem com mudança de propriedade, no caso há apenas uma prestação de serviço pois o veículo não embora deva adentrar o recinto do estabelecimento com nota fiscal, à empresa não pertence, ela detém tão somente a posse temporária até que um comprador adquira o produto e pelo serviço de guarda, manutenção, apresentação e intermediação da venda a empresa cobra um valor do alienante, que estabelecendo um percentual sobre o preço quer estabelecendo um piso a partir do qual o excedente pertence à empresa.

Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998

Art. 5º As pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores poderão equiparar, para efeitos tributários, como operação de consignação, as operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, bem assim dos recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados.

Parágrafo único. Os veículos usados, referidos neste artigo, serão objeto de Nota Fiscal de Entrada e, quando da venda, de Nota Fiscal de Saída, sujeitando-se ao respectivo regime fiscal aplicável às operações de consignação.

Em primeiro lugar, podemos notar que a equiparação a consignação da compra e venda de veiculo usado é uma opção do contribuinte, só com a equiparação é que ele considerará tanto efeito de IRPJ, CSLL e PIS PASEP, a diferença entre o valor da aquisição e alienação, não sendo portanto obrigatório deve o optante se submeter às regra estabelecidas pelas normas vigentes.

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.

§ 1º - Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no 'caput' deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

III – trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;

b) intermediação de negócios;

O que a empresa fez no caso não foi nada mais nada menos que uma intermediação do negócio traduzido na compra e venda entre o antigo e o novo proprietário do veículo, logo a alíquota a ser aplicada está correta.

Receita de vendas de veículos próprios.

Havendo a transferência do veículo e querendo a empresa se inserir na regra geral, da compra e venda como qualquer outro bem e não optar pela regra do artigo 5º supra indicado, a receita a ser considerada é o valor da venda e podem ser considerados não só o custo da aquisição dos veículos, mas todos aqueles necessários a atividade mercantil ou à manutenção da fonte produtora do bem comercializado.

Na realidade a contribuinte quer levar dupla vantagem, considerar a base de cálculo prevista no artigo 5º da Lei 9.716/98 e utilizar a alíquota que seria aplicável se não houvesse a opção.

As referências quanto à consulta formulada, por se tratar de entendimento aplicável a outro sistema de tributação – SIMPLES – não se aplica à forma de tributação que por opção escolheu a empresa – Lucro real anual – com antecipações mensais obrigatórias.

Assim, conheço do recurso apresentado e no mérito dou-lhe provimento parcial para excluir as multas isoladas lançadas relativas aos meses do ano calendário de 2001.

Mantenho a decisão recorrida em relação aos meses do ano calendário de 2.003, pois o limite da multa seria de 2.509,03 (R$ 5.038,09 – (fl.194) X 50% = 2.519,09), e não tendo ultrapassado esse limite, pois o valor exigido após o julgamento de Primeira Instância foi de R$ 2.309,13 – fl. 232.

Sala das Sessões - DF, em 8 de novembro de 2007

JOSÉ CLOVIS ALVES