



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl. _____
--------------

Processo nº : 10930.002352/2001-41  
Recurso nº. : 144.456  
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - EXS.: 1999 e 2000  
Recorrente : PARANAMOTOR S/C LTDA. ADMINISTRAÇÃO DE CONSÓRCIOS  
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ em CURITIBA/PR  
Sessão de : 16 DE JUNHO DE 2005  
Acórdão nº. : 105-15.168

IRPJ - MULTA ISOLADA - FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ 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 da Lei nº 9.430/96).

A falta de recolhimento está sujeita às multas de 75% ou 150%, quando o contribuinte não demonstra ser indevido o valor do IRPJ do mês em virtude de recolhimentos excedentes em períodos anteriores (Lei nº 9.430/96, art. 44, § 1º, inciso IV, c/c art. 2º).

A base de cálculo da multa é o valor do imposto calculado sobre o lucro estimado não recolhido ou diferença entre o 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 o § 1º, inciso IV e Lei nº 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 (Ac. CSRF/01-04.930).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por PARANAMOTOR S/C LTDA. ADMINISTRAÇÃO DE CONSÓRCIOS.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vendida a Conselheira

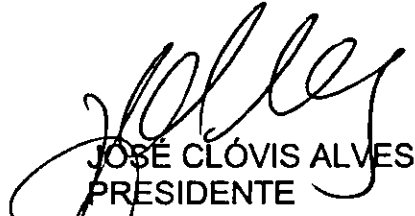


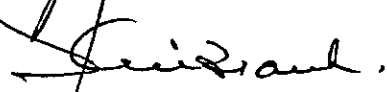
MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl. _____
--------------

Processo nº. : 10930.002352/2001-41  
Acórdão nº. : 105-15.168

Adriana Gomes Rego. Ausente, momentaneamente a Conselheira Nadja Rodrigues Romero.

  
JOSÉ CLÓVIS ALVES  
PRESIDENTE

  
IRINEU BIANCHI  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 07 JUL 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: DANIEL SAHAGOFF, EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA e JOSÉ CARLOS PASSUELLO.



Processo nº. : 10930.002352/2001-41  
Acórdão nº. : 105-15.168  
Recurso nº. : 144.456  
Recorrente : PARANAMOTOR S/C LTDA. ADMINISTRAÇÃO DE CONSÓRCIOS

## RELATÓRIO

Adoto o relatório da decisão recorrida, como segue:

"Lavrou-se contra a epigrafada auto de infração de multa exigida isoladamente (CSLL), relativo aos exercícios de 1999 (meses de julho a setembro e dezembro) e 2000 (meses de janeiro, março, junho, julho, outubro e dezembro), conforme se vê de fls. 113 a 116.

"Decorreu esse procedimento da constatação de ter havido, naqueles períodos, falta de recolhimento do CSLL incidente sobre a base de cálculo estimada em função de balanços de suspensão ou redução.

"Como enquadramentos legais foi citado o art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

"O crédito constituído corresponde a R\$ 5.345,67 de multa de ofício isolada relativa à CSLL.

"Instruem o feito Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização (MPF), Mandados de Procedimento Fiscal – Complementar (MPF-C), Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo, Termo de Início de Fiscalização, Termo de Intimação e Solicitação de Esclarecimentos, e respectiva resposta, cópias de folhas das declarações IRPJ dos exercícios de 1999 e 2000, Termo de Encerramento, cópia da Trigésima Alteração de Contrato Social, e Termo de Encerramento e Verificação Fiscal (fls. 1 a 112, e 1117 a 128).

"Cientificada da pretensão fazendária em 27/08/2001 (fls. 115), a tempo, em 25/09/2001, apresenta a autuada impugnação de fls. 130 e 131, nela argumentando, em síntese:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10930.002352/2001-41  
Acórdão nº. : 105-15.168

"a) que o lançamento tomou por base uma 'omissão de recolhimento', no valor de R\$ 5.345,67 (*sic*);

"b) que, porém, os valores apurados nos meses autuados não foram recolhidos, visto que esses valores foram compensados com CSLL recolhidas em meses anteriores, conforme comprovam os demonstrativos e Darfs anexos; e

"c) que, assim, não pode prosperar o citado lançamento, visto que não foi levada em consideração a compensação dos valores recolhidos.

"Foram anexadas à impugnação cópias de Darfs e demonstrativos de compensação relativos aos exercícios de 1999 e 2000 (fls. 132 a 135).

"Para uma melhor instrução destes autos, juntaram-se, de fls. 137 e 138, telas de consulta ao Sistema Sinal09.

A Primeira Turma Julgadora da DRJ em Curitiba (PR), julgou o lançamento procedente em parte (fls. 139/144), apresentando-se o respectivo acórdão assim ementado:

**CSLL - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS - EXIGÊNCIA DE MULTA DE OFÍCIO ISOLADA – REDUÇÃO – É de se reduzir a exigência de multa de ofício isolada quando constatado o incorreto preenchimento da declaração de rendimentos respectiva e a existência de pagamentos não considerados anteriormente.**

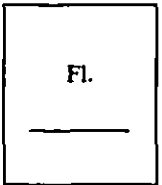
Cientificada da decisão (fls. 147), tempestivamente, a interessada interpôs o recurso voluntário de fls. 148/154, retornando aos argumentos da impugnação.

O arrolamento de bens acha-se certificado às fls. 174.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA



Processo nº. : 10930.002352/2001-41  
Acórdão nº. : 105-15.168

VOTO

Conselheiro IRINEU BIANCHI, Relator.

Estando presentes os pressupostos de admissibilidade, o recurso voluntário merece ser conhecido.

Trata a matéria de exigência da multa isolada prevista no art. 44, § 1º, inciso IV, em virtude de recolhimento a menor do CSLL com base na estimativa previsto no art. 2º da Lei nº 9.430/96.

Consigno desde já que adoto como razões de decidir, com as adequações pertinentes, os fundamentos lançados no julgamento do recurso número 142251, relatado pelo ilustre presidente da Quinta Câmara, conselheiro José Clóvis Alves.

O dispositivo legal referido no auto de infração, art. 44, inciso I e § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, tem a seguinte redação:

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:

(...)

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

(...)

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10930.002352/2001-41  
Acórdão nº. : 105-15.168

ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

O artigo 2º da Lei nº 9.430/96, acima referido, dispõe:

Art. 2º. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante 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 artigo 35 e seus §§ 1º e 2º, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com a nova redação dada ao § 2º, pelo artigo 1º, da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, tem a seguinte dicção:

Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através dos balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

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

- a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;
- b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário;

§ 2º. Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que através do balanço ou balancetes mensais,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10930.002352/2001-41  
Acórdão nº. : 105-15.168

demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir de janeiro do ano calendário.

Interessa, ainda, à compreensão dos fatos, as disposições do art. 37 da Lei nº 8.981/95:

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 ser compensado, apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano-calendário ou na data da extinção.

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 independente 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 restou pacificado pela ampla maioria da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, na sessão de abril de 2004, onde ficou assentada a tese abaixo.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

FL. _____
--------------

Processo nº. : 10930.002352/2001-41  
Acórdão nº. : 105-15.168

cada ano, conforme art. 1º da Lei nº 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 lucro 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, quando então 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 IRPJ 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 nº 8.981.

Tal suspensão depende de balanços ou balancetes mensais nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.981/95, desde que fique demonstrado que nos períodos anteriores ao considerado, já recolhera o imposto em valor superior ao devido conforme regras do lucro real.

Analisando o art. 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) período(s) antecedente(s).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
QUINTA CÂMARA

Fl. _____
--------------

Processo nº. : 10930.002352/2001-41  
Acórdão nº. : 105-15.168

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.

Assim, age corretamente o contribuinte quando não recolhe o imposto ou o reduz em determinado período, considerando a base estimada, o fazendo com base em balanço ou balancetes mensais que demonstrem ter recolhido em períodos anteriores valores suficientes para cobrir no todo ou em parte o valor do tributo calculado com base na estimativa no novo período.

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. Por outra via, 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.

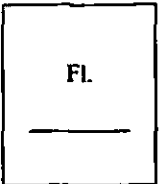
Disse também o legislador que a falta de pagamento do tributo com base na estimativa sujeita o infrator à multa de 75%, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente (Lei nº 9.430/96, art. 44, § 1º,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

Na sistemática atual, 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA



Processo nº. : 10930.002352/2001-41  
Acórdão nº. : 105-15.168

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 da obrigação somente o seria após a ocorrência do fato gerador, daí o tratamento correto dever ser de antecipação do devido em 31 de dezembro de cada ano.

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

Analisando a regra sancionatória, ou seja, 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 sobre a 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 art. 2º da Lei nº 9.430/96, para suspender ou reduzir o valor dos pagamentos, como dito anteriormente, 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 nº 8.981, que na letra “b” de seu § 1º diz que os balanços ou balancetes somente produzirão efeitos 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 o que haverá prevalência do balanço anual.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
QUINTA CÂMARA

Fl. _____
--------------

Processo nº. : 10930.002352/2001-41  
Acórdão nº. : 105-15.168

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 em 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 nº 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 a existência de lucro real e o contribuinte não recolher a exação, fica sujeito à multa isolada, que será 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 deve 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 art. 112 do CTN.

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

I – à capitulação legal do fato;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10930.002352/2001-41  
Acórdão nº. : 105-15.168

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 do 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 valor das antecipações obrigatórias e após o levantamento do lucro real anual o valor do tributo sobre ele calculado (art. 44, Lei nº 9.430/96).

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
QUINTA CÂMARA

Fl. _____
--------------

Processo nº. : 10930.002352/2001-41  
Acórdão nº. : 105-15.168

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, segundo o respectivo percentual previsto 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 art. 44 da Lei nº 9.430/96.

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

2ª hipótese: a empresa não recolhe os valores devidos como estimativa, levanta balanços ou balancetes que demonstram a existência de lucro real e não de prejuízo.

a) Apura lucro real anual em valor maior ou igual aos valores que tinha obrigação de recolher a título de estimativa. Neste caso, a base de cálculo é o valor do imposto calculado sobre as estimativas não recolhidas.

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

MULTA ISOLADA E PROPORCIONAL – CONCOMITÂNCIA



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl. _____
--------------

Processo nº. : 10930.002352/2001-41  
Acórdão nº. : 105-15.168

1) Após o ano-calendário a fiscalização detecta omissão de receita. Deve ser exigida 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. Neste caso não há multa a ser cobrada, pois restaram cumpridas 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 efetua recolhimentos. Levanta o balanço anual através do qual demonstra ser devida aquela estimativa. Aproveita o valor da estimativa não recolhida para redução do imposto anual. A multa a ser lançada será a isolada em razão do não recolhimento da estimativa, e o imposto deverá ser exigido na totalidade, ou seja, sem a consideração da estimativa declarada mas não recolhida.

Estas foram as hipóteses que de antemão podemos prever, podendo outras 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 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 e será o valor desse crédito tributário, o limite máximo permitido à



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES  
QUINTA CÂMARA

FL.

Processo nº. : 10930.002352/2001-41  
Acórdão nº. : 105-15.168

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 em valor superior ao imposto apurado no ano, não só estaria ferindo a norma 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 se mostrou devido a título de antecipação foi o valor do imposto apurado com base no lucro real, sendo que qualquer diferença a maior seria objeto de compensação ou restituição. Logo, utilizando uma base maior, na realidade estaria o fisco 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.

O acima exposto aplica-se também à CSLL, para o que, analisa-se o caso concreto.

Compulsando os autos, verifica-se que a recorrente, nos exercícios de 1999 e 2000, optou pelo lucro real anual, com o recolhimento obrigatório de estimativas mensais, nos termos do artigo 2º, da Lei nº 9.430/96.

A recorrente tomou ciência do auto de infração na data de 27 de agosto de 2001, portanto fora do curso dos anos-calendário objetos da autuação, sendo que 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.

Para o ano-calendário de 1998, a diferença entre o valor devido e o valor pago por estimativa foi de R\$ 322,46, como se observa pelo documento de fls. 46. Todavia, dando outra interpretação à lei, a Turma Julgadora reduziu a base de cálculo para R\$ 284,60, caso em que, a mesma deve ser mantida, porquanto é defeso ao



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10930.002352/2001-41  
Acórdão nº. : 105-15.168

Conselho de Contribuintes agravar a decisão de primeiro grau.

Já para o ano-calendário de 1999, a diferença, consoante o demonstrativo de fls. 98 é de R\$ 290,68, cuja multa correspondente passa a ser de R\$ 218,01 (duzentos e dezoito reais e um centavo), como segue:

1) Valor que deveria ser recolhido	R\$ 1.290,68
2) Valor recolhido a título de estimativa	R\$ 1.000,00
3) Valor da insuficiência	R\$ 290,68
4) Valor da multa mantida (290,68x75%)	R\$ 218,01

Para efeito de execução, cabe esclarecer que os valores mensais a serem excluídos serão dos últimos meses do ano.

Assim, conheço do recurso e voto para DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para reduzir a multa de ofício isolada do exercício de 2000, para R\$ 218,01, mantidas as demais exigências.

Sala das Sessões - DF, em 16 de junho de 2005

  
IRINEU BIANCHI