



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10930.002352/2001-41
Recurso nº : 105-144456
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL/LL.
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : PARANAMOTOR S/C LTDA ADMINISTRAÇÃO DE CONSÓRCIOS.
Recorrida : 5ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão : 26 de março de 2007.
Acórdão nº : CSRF/ 01-05.629

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

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

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

A multa pode ser aplicada tanto dentro do ano calendário a que se referem os fatos geradores, como nos anos subseqüentes dentro do período decadencial contado dos fatos geradores.

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

Recurso especial negado

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

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial, nos

Processo nº : 10930.002352/2001-41

Acórdão nº : CSRF/ 01-05.629

termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Mário Junqueira Franco Júnior (Relator) e Manoel Antônio Gadelha Dias que deram provimento parcial ao recurso, para restabelecer a exigência da multa isolada no percentual de 50%. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Clóvis Alves.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



JOSÉ CLÓVIS ALVES
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 06 JUN 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, Os Conselheiros CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, DORIVAL PADOVAN E JOSÉ HENRIQUE LONGO

Relatório

Trata-se de especial interposto pela douta Procuradoria, em face do acórdão 105-15.168, no qual a colenda Quinta Câmara reduziu a imposição da multa isolada, por falta de recolhimento das estimativas, a 75% do saldo a recolher pelo contribuinte apurado na declaração de ajuste do ano-calendário de 1999, exercício de 2000, conforme a seguinte ementa:

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 subsequentes, 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).

No recurso, interposto contra decisão não unânime, afirma a recorrente que a imposição da multa isolada "configura-se pelo simples descumprimento dos deveres tributários de dar, fazer e não-fazer, previstos na legislação".

Conduz raciocínio para concluir que, "estando configurada a hipótese fática prevista na Lei 9.430, artigo 44, § 1º, inciso IV, descabe afastar a incidência da multa isolada".

Contra-razões a fls. 215, afirmando a interessada não dever qualquer tributo, em face de saldos negativos de anos-anteriores.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro MARIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR, Relator

Recurso tempestivo, também preenchendo os demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

No mérito, compreendo perfeitamente a repulsa que o percentual de 75% pode provocar naqueles de bom espírito, mas creio que as penalidades impostas são sobre infrações diversas, certo que a nós não é possível rechaçá-las simplesmente por sua exasperação.

A primeira, a isolada, protege o sistema de bases correntes de arrecadação, e pune a conduta de não antecipar o tributo. A segunda, sobre o montante devido de tributo, pune a absoluta falta de recolhimento.

Retiro tal entendimento da própria Lei 9.430/96, cujo artigo 44 transcrevo:

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;

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

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

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

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

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

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

§ 2º Se o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, as multas a que se referem os incisos I e



II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente.

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60. da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

A dicção do inciso IV supratranscrito não me parece deixar margem de dúvida acerca do seu alcance, pois a aplicação da penalidade independe da apuração de resultado positivo, ou seja, é aplicável em qualquer situação, com ou sem base de imposto, bastando apenas que se tenha apurado o dever de recolher antecipações, mediante estimativas, pouco importando se as mesmas possuem apenas um carácter provisório, pois o que se busca preservar é a integridade do sistema de recolhimentos antecipados.

O contribuinte que deixa de recolher a estimativa está descumprindo norma específica quanto ao regime de antecipação, prevendo a lei punição para tal ato. Se, concomitantemente, a falta de inclusão de certo valor na base do tributo tem impacto tanto na estimativa não recolhida, como também no saldo de tributo a pagar, e este também não é recolhido, outro infração surge, pois a primeira não necessariamente pressupõe a segunda. Uma é pelo desrespeito ao regime de antecipações, a outra pela falta de recolhimento definitivo do tributo.

O mecanismo também se encontra alicerçado na IN 93/96, em seu artigo 16, que assim determina:

"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;

II - o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto."

Prova a meu ver irrefutável de que se trata de dupla infração, é ser possível vislumbrar-se situação de lançamento no decorrer do próprio ano-calendário, hipótese na qual há lançamento exclusivamente da multa isolada. Ocorre que se o contribuinte comete novo erro e deixa de recolher o saldo do tributo devido, também aí haverá lançamento, com multa de ofício.

Se não for assim estar-se-ia a prejudicar aquele que também deixou de recolher a estimativa, mas fez o recolhimento do saldo do imposto devido. A este cabe apenas a multa isolada, pela conduta em desrespeito ao regime de antecipação, e desde que não tenha sanado o dano que seu ato causou, ou seja, recolhido os juros entre a data do vencimento da estimativa e a data do ajuste na declaração de rendimentos. Para o outro, que adicionalmente tenha deixado de recolher o saldo do tributo, cabe a multa de ofício sobre este saldo. Caso contrário, ambos restariam punidos de forma idêntica, embora tenham cometido ilícitos distintos.

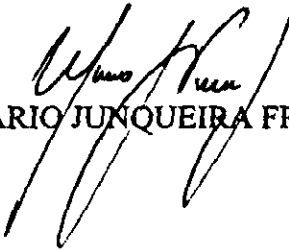


Não se trata, *data venia*, de ilícito meio, que possa vir a ser abrangido pelo falta de recolhimento no ajuste. Primeiro, porque as bases dos recolhimentos podem ser totalmente diversas. Segundo, porque a primeira punição é pelo descumprimento do regime de antecipação, que visa preservar tão-somente o fluxo de caixa do Estado, enquanto que a multa sobre o tributo definitivamente devido é a punição pela falta de recolhimento. Uma pune a conduta durante o ano-calendário, conforme opção do próprio contribuinte pelo regime de antecipações, a outra protege o ingresso definitivo.

Por fim, tendo em vista a redução da penalidade para o percentual de 50%, conforme a MP 351/07, e as disposições do artigo 106 do CTN, voto pelo provimento parcial do recurso da Fazenda Nacional, restabelecendo a multa isolada no percentual de 50%.

É como voto.

Sala das Sessões, em 26 de março de 2007


MARIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR 

Processo nº : 10930.002352/2001-41
Acórdão nº : CSRF/ 01-05.629

VOTO VENCEDOR

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Redator

Com todo respeito, ao brilhante voto proferido pelo relator do processo, a maioria da Turma tem outro entendimento sobre a exigência da multa isolada, que abaixo traduzimos.

Trata a matéria de exigência da multa isolada prevista no artigo 44 Parágrafo 1º inciso IV, em virtude da falta de recolhimento do IRPJ e CSLL com base na estimativa previsto no artigo 2º ambos artigos da Lei n 9.430 de 1996, nos anos calendário de 1998 e 2.000.

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

Analisando os autos fls. 17 e 73 verifico que a empresa apurou prejuízo no final dos dois exercícios em exame.

Tendo o recorrente demonstrado a seu ver que a decisão recorrida estaria contrária à lei passo a examinar a questão.

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



Processo nº : 10930.002352/2001-41

Acórdão nº : CSRF/ 01-05.629

CAPÍTULO I - IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA

Seção I - Apuração da Base de Cálculo

Período de Apuração Trimestral

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

Pagamento por Estimativa

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

Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995

Art. 15 - A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a **aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente**, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

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

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

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

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

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

Art. 37 - **Sem prejuízo dos pagamentos mensais do imposto**, as pessoas jurídicas obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real (art. 36) e as pessoas jurídicas que não optarem pelo regime de tributação com base no lucro presumido (art. 44) deverão, para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar

Processo nº : 10930.002352/2001-41

Acórdão nº : CSRF/ 01-05.629

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;



Processo nº : 10930.002352/2001-41

Acórdão nº : CSRF/ 01-05.629

IV - Isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

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

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

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

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-se de antemão, que deverá fazer os recolhimentos considerando como lucro os percentuais estabelecidos na legislação que variam de 1,5% para revenda de combustíveis a 32% para prestação de serviços, até o final do ano quando então deverá levantar o lucro real e comparar os valores recolhidos tendo como base o lucro estimado mensalmente com o valor devido com base no lucro real anual. Do cálculo pode resultar em imposto recolhido a menor, caso em que recolherá a diferença ou imposto pago a maior caso em que poderá compensar com os valores de tributos devidos apurados a partir de tal constatação.



Processo nº : 10930.002352/2001-41

Acórdão nº : CSRF/ 01-05.629

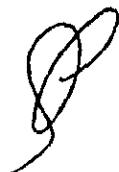
A opção é livre visto que a regra é a apuração trimestral do IPRJ com base no lucro real, porém ao optar pela estimativa deve nela permanecer durante todo o ano calendário.

A lei faculta ao contribuinte suspender ou reduzir o pagamento do IPRJ por estimativa desde que comprove já ter recolhido imposto maior que o devido nos períodos anteriores, conforme artigo 35 da Lei 8.981. Tal suspensão depende de balanços ou balancetes mensais nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.981/95. Se ficar demonstrado que nos períodos anteriores ao considerado, já recolhera o imposto em valor superior ao devido conforme regras do lucro real.

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

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

Tal exigência visa dar garantia ao sujeito ativo da relação tributária que a suspensão ou redução do tributo foi correta, visto que o contribuinte tem créditos de recolhimentos a maior de períodos anteriores, sem o cumprimento da obrigação



Processo nº : 10930.002352/2001-41

Acórdão nº : CSRF/ 01-05.629

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.



Processo nº : 10930.002352/2001-41

Acórdão nº : CSRF/ 01-05.629

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

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

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

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



Processo nº : 10930.002352/2001-41

Acórdão nº : CSRF/ 01-05.629

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:

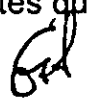
I - à capitulação legal do fato;

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



Processo nº : 10930.002352/2001-41

Acórdão nº : CSRF/ 01-05.629

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

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

1ª) hipótese: o contribuinte não recolhe as estimativas e nem levanta balanços ou balancetes que pudessem 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.
- 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

Processo nº : 10930.002352/2001-41

Acórdão nº : CSRF/ 01-05.629

ou balancetes de que a empresa no curso do ano teve prejuízo e não lucro tributável.

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

- a) Apura lucro real anual em valor maior ou igual aos valores que tinha obrigação de recolher a título de estimativa, a base de cálculo é o valor do imposto calculado sobre as estimativas não recolhidas.
- b) A empresa apura lucro real anual em valor inferior aos valores que tinha obrigação de recolher a título de estimativa, a base de cálculo da multa deve ser igual ao valor do imposto anual.

CONCOMITÂNCIA DE APLICAÇÃO DAS MULTAS – ISOLADA E PROPORCIONAL:

- 1) Após o ano calendário a fiscalização detecta omissão de receita, deve-se exigir a multa proporcional de 75% ou 150%, e não a multa isolada pois essa sanção é para dar efetividade aos recolhimentos das estimativas durante o ano calendário calculadas sobre o faturamento escriturado.
- 2) No balanço anual a empresa apura imposto em valor superior às estimativas recolhidas, porém calculou e recolheu as antecipações cumprindo corretamente a legislação, não há multa a ser cobrada pois cumpria corretamente as regras da estimativa.
- 3) No balanço anual a empresa apura imposto maior que as estimativas recolhidas em virtude de recolhimento a menor das estimativas a que estava sujeita, a multa a ser aplicada é a isolada sobre a diferença entre a soma das estimativas a que estava obrigada e a efetivamente recolhida.
- 4) A empresa declara em DIRF a estimativa correta, mas não recolhe, levanta balanço anual que mostra ser devida aquela estimativa, aproveita o valor da estimativa não recolhida para redução do imposto anual, a multa a ser lançada será a isolada pelo não recolhimento da estimativa, e o imposto deverá ser exigido na totalidade, ou seja, sem a consideração da estimativa declarada mas não recolhida.

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



Processo nº : 10930.002352/2001-41
Acórdão nº : CSRF/ 01-05.629

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

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

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

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

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

Outro argumento relevante é a possibilidade de desproporção de aplicação de penalidade pelo não cumprimento da mesma regra de conduta. Ou seja, se dois contribuintes estão no sistema de estimativa— um com faturamento elevado, logo sua estimativa será também elevada, outro com faturamento pequeno, por conseguinte, sua estimativa será pequena— haverá uma grande diferença entre os



Processo nº : 10930.002352/2001-41

Acórdão nº : CSRF/ 01-05.629

recolhimentos a serem feitos a título de IRPJ e CSLL. Supondo que os dois contribuintes deixem de levantar balanços ou balancetes e também que não recolham as estimativas mas que ambos no balanço anual apurem prejuízo. Ora, após essa data, a infração cometida pelos dois é idêntica, ou seja falta de levantamento de balanços ou balancetes que demonstrassem prejuízo durante o ano. Contudo, a sanção será diferente pois, se admitirmos como base de cálculo da sanção, não valor do imposto anual mas as estimativas, teríamos dois contribuintes cometendo a mesma infração e sendo sancionados de forma diferente.

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

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

Manuseando os autos, verifico que a empresa fizera opção nos anos de 1998 e 1.999, pelo lucro real anual com o recolhimento obrigatório de estimativas mensais, nos termos do artigo 2º da Lei nº 9.430/96.

A empresa recolheu parte das as estimativas a que estava obrigada durante o ano calendário.

Verifico também que a empresa não apurou imposto de renda ou CSLL a pagar na apuração anual, conforme declaração juntada aos autos.

Assim, tendo a autuação ocorrido após os levantamentos dos balanços anuais e não lucro na apuração anual, não há imposto diferença de imposto, prevista no caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 para a aplicação da multa estabelecida no inciso IV do Parágrafo primeiro do mesmo artigo.



Processo nº : 10930.002352/2001-41
Acórdão nº : CSRF/ 01-05.629

O recorrente nos dois itens que tentou fundamentar seu recurso, ora nenhuma enfrentou a questão central, a base, o ponto decisivo que levou a Câmara a decidir pelo afastamento da multa isolada que é a "FALTA DE BASE DE CÁLCULO" para a multa após o encerramento do ano e levantamento do balanço.

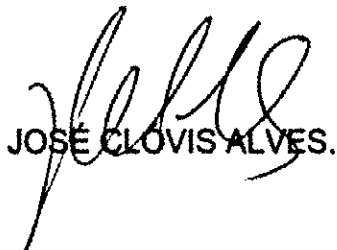
O recorrente diz que só a lei pode estabelecer a dispensa de penalidade. No caso não se trata de dispensa de penalidade mas do seu afastamento em virtude da ausência de base de cálculo no momento de sua aplicação e também pelas outras razões expendidas nesta decisão.

Não cabe também a alegação de que exclusão da multa foi calcada em equidade. Analisando o acórdão verifico que ora nenhuma o relator embasou sua decisão na referida figura jurídica, logo trata-se de argumento impróprio já que a questão central motivadora da exclusão não foi enfrentada pelo recorrente.

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

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

Sala das Sessões DF 26 de março de 2007.


JOSE CLOVIS ALVES.

