



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº 11080.010345/2001-34
Recurso nº 107-140.969 Especial do Procurador
Matéria IRPJ - Ex. 1998 e 1999 - Multa Isolada
Acórdão nº 01-05.913
Sessão de 24 de junho de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AES SUL DISTRIBUIDORA GAÚCHA DE ENERGIA S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 1998, 1999

IRPJ - MULTA ISOLADA - FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ 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 do IRPJ e adicional determinados sobre base de cálculo estimada. A Pessoa Jurídica somente poderá suspender ou reduzir do IRPJ 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 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 do IRPJ do mês em virtude de recolhimentos excedentes em períodos anteriores (Lei nº 9.430/896 44 § 1º inciso IV c/c art. 2º). o artigo 14 da MP 351 de 22.01.2007, que alterou a redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, modificando o percentual da multa, dos 75% previstos anteriormente e aplicados no presente processo, para 50%.

A base de cálculo da multa é o valor do IRPJ calculado sobre lucro estimado não recolhido ou diferença entre a devido e o recolhido até a apuração do imposto anual. A partir da apuração do IRPJ/CSLL anual, o limite para a base de cálculo da sanção são o IRPJ/CSLL devidos 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.

[Assinaturas manuscritas]

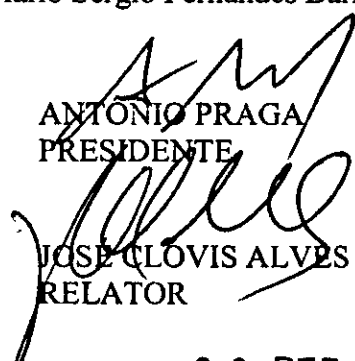
Indevida a multa quando lançada após o ano relativo aos fatos geradores quando a empresa não tenha apurado imposto ou contribuição na apuração anual.

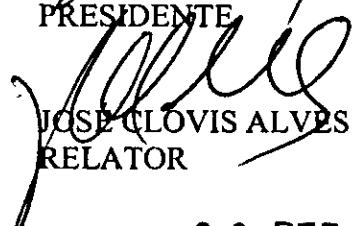
Indevida a cobrança da multa isolada concomitantemente com multa de ofício sobre valores lançados em mesmo tributo pela apuração de diferenças por declaração inexata.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Luciano de Oliveira Valença e Mario Sergio Fernandes Barroso que deram provimento ao recurso.


ANTÔNIO PRAGA
PRESIDENTE


JOSE CLOVIS ALVES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 03 DEZ 2008

Participaram, do presente julgamento os Conselheiros Luciano de Oliveira Valença, José Carlos Passuello, Marcos Vinícius Neder de Lima, Mário Sérgio Fernandes Barroso e Karem Jureidini Dias. Ausentes momentaneamente os Conselheiros Hugo Correa Sotero, Antonio Carlos Guidoni Filho e Valmir Sandri (Substituto convocado).

Relatório


Trata o presente de recurso especial, interposto por PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL; com base no inciso I do artigo 7º do Regimento Interno Da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF 147/2007, contra o acórdão 107-08.283 de 19 de outubro de 2005.

Foi exigida multa isolada em razão do seguinte fato relatado na folha de continuação do auto de infração página 07, relativa aos meses de abril e maio de 1.998 em virtude da falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada.

No mesmo auto de infração foi lançado IRPJ por diferença entre o valor considerado como recolhido como estimativa utilizado na apuração do lucro real em 31.12.98 e o efetivamente recolhido a título de antecipação, conforme AI fl. 06.

Trata a lide trazida em sede de Recurso Especial da exigência da multa isolada prevista no artigo 44, § 1º da Lei nº. 9430/96, na hipótese de falta de recolhimento do imposto de renda calculado por estimativa, em virtude da suposta falta de recolhimento das estimativas de IRPJ como enquadramento legal constante da descrição dos fatos de folha o art. 44 § 1º inciso IV da Lei 9.430/96, somente em relação ao mês de abril de 1.998 que foi decidido por maioria.

A matéria foi regularmente impugnada e, por meio do Acórdão nº 3.245 de 14 de janeiro de 2.004, a 5ª Turma da DRJ em Porto Alegre RS - manteve parcialmente o lançamento na Lei 9430/1996, artigos 1º e 2º c/c artigo 15, parágrafos 1º e 2º do artigo 29 da Lei 9430/1996, artigos 30 a 32, 34, 35 da Lei 8981 e 9065/1995.

Inconformado o contribuinte apresentou recurso voluntário.

A Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, através do Acórdão 107-08.283, de 19 de outubro de 2.005, por unanimidade de votos afastou a exigência das multas isoladas aplicadas, exceto em relação ao mês de abril de 1.998 que o afastamento fora por maioria de votos.

Em relação à multa mantida por maioria relativa ao mês de abril de 1.998, o relator do aresto combatido assim se posicionou:

“III.I. Da Multa Isolada relativa ao mês de abril/98

A estimativa relativa ao mês de abril/98, que originou a presente multa isolada, ao fim e ao cabo, diz a recorrente, terminou sendo recolhida, com os devidos acréscimos legais, conforme da conta o DARF de fls. 425 - que espelha o pagamento do principal e de juros -, e o DARF de fls. 426 - que espelha o pagamento de multa.

Na verdade, o que a recorrente esta a dizer, é que a estimativa relativa ao mês de abril/98, que resultara justamente na diferença de IRPJ na declaração de ajuste, objeto de lançamento neste processo, fora objeto de pagamento, acrescida da multa de lançamento de ofício de 75%.

Daí porque, diz a recorrente, a cobrança desta multa caracterizaria verdadeiro **“bis in idem”**, uma vez que já teria havido cominação de pena sobre idêntica base.

Tem razão a recorrente. No caso dos autos a fiscalização, além da multa proporcional aplicada em face da diferença apurada no ajuste da declaração, exige-se a multa de lançamento de ofício isolada, por entender que houve o recolhimento a menor, a título de antecipação, do imposto de renda.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/96, ao especificar as multas aplicáveis nos casos de lançamento de ofício, no seu inciso IV, do § 1º, prevê a cobrança da referida multa, isoladamente, no caso em que o contribuinte deixa de efetuar os recolhimentos por estimativa, ainda que no encerramento do ano calendário eventualmente, venha a apurar prejuízo fiscal e/ou base negativa de contribuição social.

Entretanto, admitir a aplicação da multa de ofício cumulativamente com a multa isolada, significaria admitir que, sobre uma mesma infração, se aplicassem duas punições,



atingindo valores idênticos ou superiores ao de penalidades cominadas para faltas qualificadas. Tal penalidade seria desproporcional ao proveito obtido com a falta.

Além do mais, transpondo para o Direito Tributário, tendo em vista as disposições do artigo 112 do CTN, haja vista a sua semelhança com o Direito Penal em relação aos bens de interesse público protegidos por ambos, as disposições do artigo 70 do Código Penal, conclui-se que, quando o agente, mediante uma só ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não, deve-se lhe aplicar a mais grave das penas cabíveis ou, se iguais, somente uma delas, mas aumentada, em qualquer caso, de um sexto até metade.

A legislação tributária nem mesmo permite a aplicação concomitante da multa de mora com a multa de ofício que é muito menos onerosa.

Inconformado com a decisão prolatada, o Procurador da Fazenda Nacional, com fulcro no artigo 7º inciso I do RICSRF, apresentou o recurso de folhas 718 a 724, alegando haver a Câmara decidido contra o dispositivo legal previsto no inciso IV do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Para reforma do acórdão o recorrente aponta os fundamentos que abaixo sintetizamos.

1. É devida a cobrança ao recorrido da penalidade disposta no artigo 44, § 1º inciso IV da Lei nº 9.430/96, pois não se configura, no presente caso, hipótese que dispense a exigência.

Diz que as bases são distintas pois a lançada juntamente com o imposto é tem como base a diferença de tributo enquanto que a isolada tem como base a estimativa não paga durante o ano calendário.

Fala da possibilidade de concomitância de multa, de ofício proporcional e a isolada, citando como exemplo o artigo 171 do Código Penal, que prevê pena privativa de liberdade e multa.

Afirma que se a multa não for mantida a obrigação de recolher as estimativas deixará de ser uma obrigação e passará a ser uma faculdade.

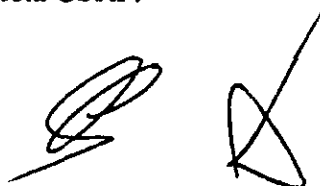
Afirma que a obrigatoriedade é reforçada pelo artigo 35 da Lei nº 8.981/95, transcreve o dispositivo, para concluir que não tendo o a empresa elaborado balancete de suspensão devida é a penalidade.

Transcreve a nova redação dada ao artigo 44 da Lei nº 9.430/96 pela MP 303, para segundo o recorrente sejam feitos os temperamentos adequados à nova legislação.

Através do Despacho 107-110/06 o presidente da 7ª Câmara deu seguimento ao apelo.

Intimado o contribuinte apresentou contra razões ao recurso, onde preliminarmente pede o não provimento do recurso e traz em sua defesa a jurisprudência dominante nos Conselhos e nesta CSRF.

É o relatório.



Voto

O recurso é tempestivo e teve seu seguimento deferido, dele conheço.

Trata a matéria de exigência da multa isolada prevista no artigo 44 Parágrafo 1º inciso IV, em virtude suposta falta de recolhimento de IRPJ no mês de abril de 1.998 com base na estimativa previsto no artigo 2º ambos artigos da Lei nº 9.430 de 1996.

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.

Inicialmente cabe salientar que embora a via do recurso especial seja estreita, os fatos nunca podem ser ignorados.

Conforme ficou demonstrado no relatório, em relação à matéria em discussão, multa isolada relativa ao mês de abril de 1.998, na realidade não se trata da falta de recolhimento das estimativas a que o contribuinte estava obrigado, mas de diferença entre o valor considerado como estimativa no balanço anual e o efetivamente recolhido. Foi lavrado auto de infração por recolhimento da diferença de IRPJ levantado na apuração anual. Então a chamada falta de recolhimento da estimativa que motivara a autuação fora recolhida por força do lançamento de ofício realizado.

Trato abaixo da multa isolada como um todo englobando também o presente caso de concomitância de multas.

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. 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 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 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 e CSLL 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 e CSLL por estimativa, nos mesmos moldes base de cálculo e alíquota daquelas empresas que optaram pelo lucro presumido.

Ao optar, sabese 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 e da CSLL no mesmo interregno, 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 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) 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 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 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 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 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.

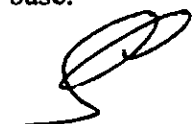
De fato como já dissemos a aplicação da multa após o levantamento do balanço e a apuração resultado anual para fins fiscais, que pode ser prejuízo, lucro zero ou lucro positivo, deve ser aplicada com razoabilidade pois a dúvida está patente quanto à base de cálculo da multa. A base da penalidade seria 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 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.



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.

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.

Ocorrendo prejuízo fiscal anual, a multa somente pode ser exigida até o levantamento do balanço e da demonstração do lucro-real, visto que após essa data não há mais base de cálculo nos termos do caput do art. 44 da Lei 9.430/96, 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.

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.

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.

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.

Tal imprestabilidade da base de cálculo "imposto devido" veio a ser confirmada pela mudança feita pelo legislador no referido dispositivo legal, através da MP 351 de 22 de janeiro de 2.007.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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 cinquenta 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. 2º 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.

§ 1º 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 nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do 'caput' e o § 1º 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 nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

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

{Art. 44, 'caput', § 1º e § 2º, com redação dada pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007.}

*{*0730012521* Duplo clique aqui para ver as antigas redações.}*

§ 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.

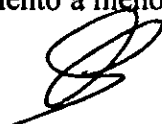
Como vimos o legislador elegeu nova base para a aplicação da multa, não vinculando a penalidade pelo não recolhimento da estimativa ao à multa e agravantes da regra geral que tem como base a totalidade ou diferença de imposto, elegeu no base “**o valor do pagamento mensal**”, reforçando assim a tese aqui exposta e vigorante nesta Turma da CSRF, de que a partir do balanço com o levantamento do IRPJ e CSLL devidos com base nele, o valor limite para aplicação da multa seria esse aquele, se menor que as estimativas a que estaria obrigada a empresa.

CONCOMITÂNCIA DE APLICAÇÃO DAS MULTAS – ISOLADA E PROPORCIONAL:

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.

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 cumpriu corretamente as regras da estimativa.

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.

A empresa declara em DIRPJ 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. Inexiste porém a possibilidade de lançamento de duas multa com a mesma base, ou seja uma pela diferença entre o valor da estimativa e a recolhida detectada na apuração anual e outra com base na estimativa do mês.

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 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 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.

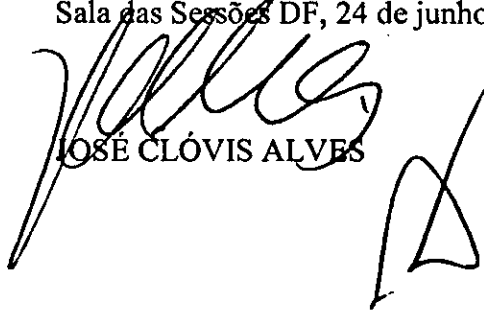
Para aplicação da tese exposta, devemos analisar a situação da empresa recorrente.

Manuseando os autos, verifico que a empresa fizera opção nos anos de 1.997/1.998, 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, parte durante o ano e parte com o lançamento de ofício pela diferença levantada no real anual.

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

Sala das Sessões DF, 24 de junho de 2008.


JOSÉ CLÓVIS ALVES