



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA**

Processo nº 11516.002765/2003-41
Recurso nº 163.673 Voluntário
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL/LL -Ex(s): 2001, 2002, 2003
Acórdão nº 105-17.280
Sessão de 15 de outubro de 2008
Recorrente CASAS DA ÁGUA MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA
Recorrida 3ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL
Exercício: 2001, 2002, 2003.

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

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

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

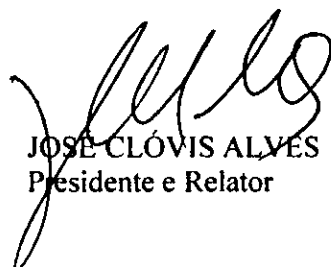
A multa pode ser aplicada tanto dentro do ano calendário a que se referem os fatos geradores, como nos anos subsequentes dentro do período decadencial contado dos fatos geradores. Se aplicada depois do levantamento do balanço a base de cálculo da multa isolada é a diferença entre o lucro real anual apurado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

Apresentando a empresa CSLL a compensar na apuração anual há impossibilidade de exigência de multa isolada após final do ano.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

D

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães, Marcos Rodrigues de Mello e Waldir Veiga Rocha.



JOSÉ CLÓVIS ALVES
Presidente e Relator

FORMALIZADO EM: 17 NOV 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, ALEXANDRE ANTÔNIO ALKMIM TEIXEIRA e JOSÉ CARLOS PASSUELLO.

Relatório

CASAS DA ÁGUA MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA, CNPJ nº 75.362.160/0001-80, inconformada com a decisão contida no acórdão 07-10.768 de 14 de setembro de 2.007, proferido pela 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Florianópolis SC, que manteve parcialmente o lançamento relativo à multa isolada por falta de recolhimento de estimativa da CSLL nos anos calendário de 2000 a 2002, interpõe recurso voluntário junto a este Conselho de Contribuintes objetivando a reforma do julgamento.

Adoto o relatório da DRJ.

Versam os autos sobre lançamento de multa exigida isoladamente, referente à contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL devida por estimativa mensal, períodos de apuração 10/2000, 12/2000, 08/2001, 11/2001, 12/2001, 09/2002, 11/2002 e 12/2002, no valor total de R\$ 645.867,89 (fls. 291 a 295). O lançamento foi cientificado ao sujeito passivo em 02/12/2003.

1. Da ação fiscal

A ação fiscal foi determinada pelo Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 09.2.01.00-2003-00480-4, cuja ciência deu-se em 05/06/2003, juntamente com o Termo de Início de Ação Fiscal (fls. 01 e 05 a 07). O MPF-F foi prorrogado três vezes, para as seguintes datas de validade: 30/10/2003, 29/11/2003 e 28/01/2004 (fls. 03 e 296).

Da referida ação fiscal foram constatadas irregularidades em relação aos pagamentos de IRPJ, CSLL, Pis e Cofins. Das diferenças relativas aos pagamentos de CSLL, Pis e Cofins foram lavrados autos de infração formalizados por meio dos processos administrativos nº 11516.002765/2003-41, 11516.002767/2003-31 e 11516.002768/2003-85, respectivamente.

Por meio do processo administrativo nº 10983.001950/98-58, a fiscalizada solicitou restituição de saldos negativos de CSLL, apurado em declaração de rendimentos, para fins de compensação com débitos de Pis, relativos aos períodos de apuração de abril a maio de 1998.

No processo acima referido foi reconhecido o direito creditório no valor de R\$ 60.443,08, montante este suficiente para as compensações pleiteadas. Posteriormente, por meio do processo administrativo nº 16542.000096/99-12, a fiscalizada requereu nova restituição de saldos negativos de CSLL, para compensação com débitos de Pis, períodos de apuração de março a dezembro de 1999, tendo sido reconhecido direito creditório até o montante necessário



para a compensação total dos débitos de Pis, no valor de R\$ 352.826,66, remanescendo saldo de crédito relativo ao ano-calendário de 1998, no valor de R\$ 436.268,33, com termo de início de juros em 01/01/1999.

A partir saldo de crédito acima referido, a fiscalização efetuou as compensações com débitos de CSLL devido por estimativa mensal dos anos-calendário de 1999 a 2002, declarados em DCTF, restando débitos de contribuição nos períodos de apuração 10/2000, 12/2000, 08/2001, 11/2001, 12/2001, 09/2002, 11/2002 e 12/2002, conforme demonstrativos de fls. 277 a 282, em relação aos quais foram lançadas as multas isoladas ora discutidas.

2. Da impugnação

Inconformada, a contribuinte apresentou, em 02/01/2004, a impugnação de fls. 300 a 320, assinada por seu advogado (procuração fl. 322), por meio da qual alega, em síntese, que:

(i) o MPF à fl. 03 venceu em 29/11/2003, sem que houvesse a prorrogação necessária e, conseqüentemente, a delegação de competência após a referida data;

(ii) na tentativa de sanar o vício de competência decorrente da conclusão da fiscalização sem MPF válido, houve a emissão de um novo MPF após a ciência do auto de infração (fl. 296), uma vez que o processo já se encontrava numerado quando da prorrogação do prazo, caso contrário o referido mandado estaria junto com os demais (fls. 01, 02 e 03), ou estaria em momento anterior ao auto de infração, em respeito à ordem cronológica estabelecida pelo Decreto nº 70.735/72;

(iii) outra situação que demonstra a emissão intempestiva do MPF é o fato de não ter sido fornecido o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação ao sujeito passivo quando do primeiro ato de ofício praticado junto ao mesmo, como ocorreu em relação aos demais demonstrativos;

(iv) assim, somente em 02/12/2003 é que foi prorrogada a delegação de competência já expirada, quando já não mais era possível dar prosseguimento à fiscalização;

(v) o recolhimento mensal por estimativa caracteriza-se, especialmente, pela transitoriedade, de modo que, ao final do ano-calendário, levantado o balanço anual, é efetuado o ajuste entre a contribuição social efetivamente devida e os valores estimados e recolhidos antecipadamente, apurando-se a CSLL a pagar ou o crédito para compensação;

(vi) no presente caso, encerrado o ciclo provisório com a apuração da base de cálculo definitiva, não houve saldo a recolher; ao contrário, verificou-se existência de crédito



em todos os anos objeto de fiscalização, conforme apurado pelos próprios agentes notificantes às fls. 277 a 282 dos autos;

(vii) com o encerramento do período de incidência, e a inexistência de débitos, torna-se inaplicável a multa proporcional sobre valores estimados que se confirmaram indevidos; a insubsistência da base de cálculo (estimada e não concretizada) leva à natural imprestabilidade da multa (o acessório segue o principal);

(viii) os arts. 43 e 44 da Lei nº 9.430/1996 possuem uma aplicação limitada no tempo, eis que são aplicáveis somente no decorrer do ano, enquanto as bases de cálculo são aquelas estimadas. Cita jurisprudência administrativa;

(ix) poderia-se afirmar ainda, apenas para argumentar, que, em face da apresentação tempestiva das DIPJ e do pagamento da CSLL devida antes de qualquer ação fiscal, como ocorreu no caso em tela, aplicar-se-ia o art. 138 do CTN, restando afastada qualquer penalidade;

(x) visando verificar os montantes que deveriam ter sido recolhidos com base em estimativa, foram efetuadas as compensações dos saldos em favor da contribuinte a título de CSLL, conforme planilhas de fls. 277 a 282, mas não foram computados os créditos existentes em razão dos pagamentos indevidos das multas de mora, quando efetuada a denúncia espontânea;

(xi) se os valores recolhidos a título de multa eram indevidos, estes também deveriam fazer parte dos créditos compensados; a multa isolada aplicada no presente caso decorre do não pagamento de valores que, ao final do exercício, foram considerados indevidos e devolvidos/compensados, de modo que as multas pagas indevidamente fazem parte desses valores adiantados, implicando na redução da base de cálculo para aplicação da multa isolada;

(xii) visando facilitar o levantamento das multas pagas indevidamente, foram anexados os levantamentos realizados pelo próprio AFRF nos processos 11516.002767/2003-31 (doc. 06), relativo ao Pis, e 11516.002768/2003-85 (doc. 07), relativo à Cofins; no tocante ao IRPJ e CSLL encontram-se no próprio processo as cópias dos Darf onde constam as multas de mora pagas indevidamente em função da denúncia espontânea;

(xiii) além dos créditos decorrentes das multas pagas indevidamente quando realizadas as denúncias espontâneas, não foram levados em consideração créditos do IRPJ do ano-calendário de 2000, constantes do processo administrativo fiscal nº 11516.002766/2003-96 (doc. 08), no valor de R\$ 227.650,47, que corresponde, em 31/12/2000, ao valor de R\$



264.051,78, já atualizado pela Selic (11,99%); ou seja, mesmo não havendo pagamento de CSLL por estimativa, havia crédito de IRPJ que dava suporte a esta atitude;

(xiv) se o IRPJ e a CSLL têm o mesmo critério material da hipótese de incidência, é possível a compensação de saldo do imposto com débitos da contribuição social, segundo o Ato Declaratório SRF nº 03/2000 e Despacho Decisório de fls. 252 a 272, motivo pelo qual deve ser excluída a multa isolada incidente sobre os valores da CSLL de 2000, compensáveis com saldo negativo de IRPJ de 1998.

Em 14/07/2006, a contribuinte apresentou aditamento à impugnação (fls. 395 a 399), requerendo a juntada aos autos do processo. No referido documento pugna pela aplicação retroativa da redução da penalidade aplicada, nos termos do art. 18 da MP nº 303/2006, que alterou o art. 44 da Lei nº 9.430/96, combinado com o art. 106, inciso II, "c", do CTN, sem abandonar os argumentos trazidos na impugnação inaugural. Considerando que a impugnante trouxe somente questões de direito concernentes à modificação introduzida na norma que previu a aplicação da penalidade ora discutida, foi o documento juntado aos autos.

A 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Florianópolis analisou o lançamento bem como a impugnação apresentada e manteve parcialmente a exigência reduzindo a multa para 50% da base lançada, ementando a decisão contida no acórdão 07-10.768 de 14.09.07, fl. 389 da seguinte forma.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. PRORROGAÇÃO DE PRAZO. CIÊNCIA FORMAL DO SUJEITO PASSIVO. DESNECESSIDADE. - O MPF inicial possui código de acesso à internet, permitindo que o sujeito passivo, sempre que necessitar, acesse o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação, que deve ser fornecido ao contribuinte em papel quando da prática do primeiro ato de ofício subsequente à sua emissão, sendo desnecessária, portanto, a ciência formal no documento, eis que, além de no demonstrativo não existir campo próprio para tanto, a norma de regência não traz tal exigência.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002.

CSLL. LUCRO REAL ANUAL. ESTIMATIVA MENSAL. FALTA DE PAGAMENTO. MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE. CABIMENTO. - O contribuinte sujeito ao lucro real anual deve, nos termos da legislação de regência, apurar e pagar a CSLL em bases estimadas, em cada mês, sendo-lhe facultadas optar pela suspensão/redução do pagamento, desde que demonstre, por meio de balanços ou balancetes mensais, que teve base de cálculo negativa ou que o valor acumulado já pago excede o valor da contribuição calculada com base no lucro real do período em curso; após o encerramento do ano-calendário, constatado que o sujeito passivo deixou de efetuar o pagamento da CSLL devida por estimativa mensal, é cabível a aplicação de multa de ofício isolada, incidente sobre a importância que deixou de ser paga no mês



correspondente, ainda que tenha sido apurada base de cálculo negativa ou saldo negativo de CSLL.

Inconformada a empresa através de seu procurador apresentou o recurso voluntário de folhas 400 a 422, onde repete as argumentações da inicial.

É o relatório.



Voto

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator.

O recurso é tempestivo dele conheço.

Argumenta o recorrente preliminarmente a nulidade do lançamento por incompetência do AFRFB que lavrou o auto de infração em virtude de ausência de MPF.

Não assiste razão ao apelante, pois documento de folha 296 – DEMONSTRATIVO DE EMISSÃO DE PRORROGAÇÃO DE MPF, demonstra que em 29 de novembro de 2003 houve prorrogação do mandado até 28 de janeiro de 2.004. O fato da prorrogação do MPF estar após o auto de infração não significa que tenha sido emitido após o final da prorrogação anterior.

Assim rejeito a preliminar de nulidade do lançamento por incompetência do Auditor Fiscal.

MÉRITO

Quanto ao mérito assiste razão à recorrente conforme abaixo demonstramos.

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

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

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

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



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

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

CAPÍTULO I - IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA

Seção I - Apuração da Base de Cálculo

Período de Apuração Trimestral

Art. 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 compensada, 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, calculado com base no lucro da exploração;

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

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

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

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

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

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

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



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

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

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

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

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

Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007.

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

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

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

II - de 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

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

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

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

O contribuinte que não tiver condições de apurar o imposto trimestralmente ou que achar conveniente apurá-lo somente no final do ano, opta pelo real anual, mas se obriga a cumprir as regras relativas ao pagamento do IRPJ por estimativa, nos mesmos moldes base de cálculo e alíquota daquelas empresas que optaram pelo lucro presumido.

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

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

A lei faculta ao contribuinte suspender ou reduzir o pagamento do IRPJ por estimativa desde que comprove já ter recolhido imposto maior que o devido nos períodos anteriores, conforme artigo 35 da Lei 8.981. Tal suspensão depende de balanços ou balançetes mensais nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.981/95. Se ficar demonstrado que nos períodos



anteriores ao considerado, já recolhera o imposto em valor superior ao devido conforme regras do lucro real.

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

O contribuinte age corretamente quando não recolhe o imposto ou o reduz em determinado período, considerando a base estimada, mas o faz com base em balanço ou balancetes mensais que demonstrem ter recolhido em períodos anteriores valores 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 prevista no artigo 2º da Lei 9.430/96, para suspender ou reduzir o valor dos pagamentos a empresa deverá demonstrar através de balanços ou balancetes, que o valor acumulado já excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso, conforme preceitua o artigo 35 da Lei 8.981, que na letra “b” de seu § 1º diz que os balanços ou balancetes somente produzirão efeito para a determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano calendário. Tal previsão indica que tais obrigações acessórias têm caráter precário, ou seja, servirão para comprovar o correto cumprimento da regra da estimativa no curso do ano calendário, após esse haverá prevalência do balanço anual.

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



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

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

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

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

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

I - à capitulação legal do fato;

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

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

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

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



o valor do imposto apurado pelo lucro real anual? Se o contribuinte apurou prejuízo anual, a falta dos balanços ou balancetes que deveriam ter sido feitos e transcritos nos diários, que como já dissemos têm vida efêmera podem ser motivo para a aplicação da multa?

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

Patente às 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.

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

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

c) Ocorrendo prejuízo fiscal anual, a multa somente pode ser exigida até o levantamento do balanço e da demonstração do lucro real, visto que após essa data não há mais base de 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. (Tese válida até os fatos geradores ocorridos antes da MP que modificou o artigo 44 da referida lei.).



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

a) Apura lucro real anual em valor maior ou igual aos valores que tinha obrigação de recolher a título de estimativa, a base de 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 calculado 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 àquela estimativa, aproveita o valor da estimativa não recolhida para redução do imposto anual, a multa a ser lançada será a isolada pelo não recolhimento da estimativa, e o imposto deverá ser exigido na totalidade, ou seja, sem a consideração da estimativa declarada, mas não recolhida.

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

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



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

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

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

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

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

Manuseando os autos, verifico que nos de 2001 e 2.003, a empresa fizera opção pelo lucro real anual com o recolhimento obrigatório de estimativas mensais, nos termos do artigo 2º da Lei nº 9.430/96, conforme DIPJs juntadas.

Verifico também que o contribuinte tomou ciência dos autos de infração em 02.12.2003, portanto fora do curso dos anos calendário objetos da autuação 2000 e 2.002, tal fato são importantes diante da tese assentada na CSRF uma vez que durante o ano calendário o valor da multa equivale a 50% da estimativa não recolhida a cada mês.

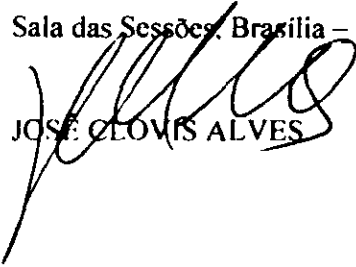
Manuseando os autos verifico que a própria fiscalização no Termo de Verificação Fiscal, fls 286/287, deixa claro que no final de cada ano objeto de exigência da multa isolada a empresa na apuração anual apresentou saldo do CSLL a compensar com resultados futuros.



Assim não há base de calculo para se exigir a penalidade.

Assim, conheço do recurso apresentado e no mérito dou-lhe provimento.

Sala das Sessões, Brasília – DF, em 15 de outubro de 2008


JOSE CLOVIS ALVES