



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SÉTIMA CÂMARA

Comp.6  
Processo nº : 13839.001183/2001-69  
Recurso nº : 131.826  
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - Exs.: 1998 a 2001  
Recorrente : EDITORA PANORAMA LTDA.  
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP  
Sessão de : 17 de outubro de 2002  
Acórdão nº : 107-06.854

MULTA ISOLADA - A multa de ofício incidente sobre o valor das estimativas não recolhidas ou sobre a insuficiência de recolhimentos mensais, visa dar efetividade à norma que exige as antecipações mensais do IRPJ e da CSLL, quando a empresa, por sua exclusiva iniciativa, adota a apuração anual do lucro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EDITORA PANORAMA LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Neicyr de Almeida(Relator) e o Conselheiro Edwal Gonçalves dos Santos, que davam provimento parcial para reduzir as exigências relativas aos anos calendário de 1997 e 1999, designado o Conselheiro Luiz Martins Valero para redigir o voto vencedor, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
JOSE CLÓVIS ALVES  
PRESIDENTE

  
LUIZ MARTINS VALERO  
RELATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 28 FEV 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NATANAEL MARTINS, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIIMARÃES e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

Processo nº : 13839.001183/2001-69  
Acórdão nº : 107-06.854

Recurso nº : 131.826  
Recorrente : EDITORA PANORAMA LTDA.

## RELATÓRIO

### I – IDENTIFICAÇÃO.

EDITORA PANORAMA LTDA., empresa já qualificada na peça vestibular desses autos, recorre a este Conselho da decisão unânime proferida pela 4.ª Turma de Julgamento da DRJ/Campinas/SP., que negara provimento às suas razões iniciais.

### II – ACUSAÇÃO.

De acordo com as fls. 75 e seguintes, o crédito tributário lançado e exigível decorre de:

1. falta de recolhimento da CSLL. No ano-calendário de 1997, a base de cálculo fora extraída da respectiva declaração de rendimentos/PJ.; no ano-calendário de 1999, fora extraída da conta 2403.0002-1 – Resultado do Exercício, confrontando-se o saldo credor atual, em 31.12.1999, com o saldo credor anterior, em 31.12.1998.

Enquadramento legal: art. 2.º e §§, da Lei n.º 7.689/88; e art. 19 da Lei n.º 9.249/95.

2. Multa isolada ( 75% ) por não-recolhimento das estimativas referentes aos meses de maio a dezembro de 1997, sem demonstrar, através de balanços ou balancetes de suspensão que estava dispensada dos recolhimentos respectivos,.

Enquadramento legal: art. 44, § 1.º , inciso IV, da Lei n.º 9.430/96.

### III – AS RAZÕES LITIGIOSAS VESTIBULARES



Processo nº : 13839.001183/2001-69  
Acórdão nº : 107-06.854

Cientificada da autuação, em 16.07.2001, apresentou a sua defesa em 14.08.2001, conforme fls. 98/107. Em síntese, são essas as razões vestibulares extraídas da peça decisória:

Contesta, tão-somente, a cobrança de juros com base na taxa SELIC e a exigência da multa isolada.

Sobre a primeira, assinala que viola o princípio disposto no art. 161 do CTN, que impede a cobrança de juros em percentual acima de 1% ao mês, ou 12% ao ano; taxa inferior a esta pode ser prevista em lei ordinária, superior, em hipótese alguma.

Importa salientar, que nem mesmo a oração " se a lei não dispuser de modo diverso" contida no art. 161, parágrafo 1.º, do CTN, altera o máximo dos juros, já que a ressalva só se aplica às leis que fixam os juros em patamares inferiores.

"Do contrário, estaria claro que esta norma não teria sido recepcionada pela Constituição Federal, que veda esta cobrança excessiva de juros."

Transcreve Acórdão do e.Superior Tribunal de Justiça, a respeito do assunto e diz que o valor cobrado pelo Auditor Fiscal é irreal, por conter juros acima de 12% ao ano.

Acerca da multa isolada, lembra que o art. 28 da Lei n.º 9.430/96, determina que a CSLL poderia ser calculada trimestralmente de três formas, quais sejam, sobre o montante real, arbitrado ou presumido do lucro líquido.

Assevera que a lei citada prevê a suspensão ou redução da contribuição, caso a pessoa jurídica apure prejuízo fiscal em sua contabilidade.

Para promover essa suspensão ou redução do imposto, aduz, é necessário levantar o balanço ou balancete do mês, para apuração do lucro ou

Processo nº : 13839.001183/2001-69  
Acórdão nº : 107-06.854

prejuízo do período em curso, sob pena de multa isolada, como previsto no art. 44, inciso IV, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

No caso da impugnante, afirma que a fiscalização compulsou todos os livros e registros contábeis, chegando-se à conclusão de que não houve lucro e sim prejuízos no período auditado, o que vem corroborar que não houve qualquer falta de recolhimento de tributo.

Apenas ocorreu falha formal, que deixou e apresentar, na época própria, os balancetes demonstrando o resultado negativo, o que se corrige, nesta oportunidade da impugnação, com a juntada dos documentos solicitados pelo Senhor Auditor Fiscal.

Como não teve lucro algum durante três anos consecutivos, entende que a multa isolada aplicada de R\$ 196.277,53 tem caráter confiscatório, contrariando o disposto no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal. Se é vedado aos entes tributantes utilizar tributos com efeitos confiscatórios, com muito mais razão a proibição alcança as penalidades impostas por descumprimento de obrigação acessória, qualificação atribuída a balancetes/balanços de suspensão ou redução de imposto.

#### IV- A DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

Às fls. 116/124, a decisão de Primeiro Grau exarou a seguinte sentença, sob o n.º 815, de 02 de abril de 2002, assim sintetizada em suas ementas:

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL*

*Ano-calendário: 1997,1998,1999 e 2000*

#### **MULTA DE OFÍCIO ISOLADA**

*A falta de recolhimento da CSLL sobre base de cálculo estimada, por empresa que optou pela tributação com base no lucro real anual e não elaborou balanços ou balancetes de suspensão ou redução que a legitimassem a não efetuar os recolhimentos*

Processo nº : 13839.001183/2001-69  
Acórdão nº : 107-06.854

*mensais, de acordo com as prescrições da legislação de regência, enseja a aplicação da multa de ofício isolada.*

#### **JURO DE MORA – TAXA SELIC**

*É cabível, por expressa disposição legal, a exigência de juros de mora em percentual superior a 1%. A partir de 01.04.1995 os juros de mora serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia –SELIC. Os juros de mora serão devidos sempre que o principal for recolhido a destempo, salvo a hipótese do depósito do montante integral. Sendo a incidência a taxa SELIC sobre os débitos tributários decorrentes de lei, não cabe à instância administrativa a apreciação de sua constitucionalidade.*

#### **V – A CIÊNCIA DA DECISÃO DE 1º GRAU**


Cientificada, por via postal ( AR de fls. 129 ), em 20.05.2002, apresentou o seu feito recursal em 29.05.2002 ( fls. 130/140).

#### **VI – AS RAZÕES RECURSAIS**

Não inova a sua peça vestibular.

#### **VII – DO DEPÓSITO RECURSAL**

Às fls. 150, destaca a Autoridade Administrativa da Secretaria da Receita Federal a admissibilidade do presente recurso voluntário, em face do arrolamento de bens constante do processo n.º 13839.001185/2001-58.

 É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA, Relator.

O recurso é tempestivo. Conheço- o .

A matéria sob litígio versada nesse foro resume-se na inconstitucionalidade da cobrança de juros com base na taxa SELIC e na exigência da multa isolada.

### I. DA MULTA ISOLADA

Para solução da lide, apoio-me no trabalho que desenvolvi sobre o tema, não obstante voltado para o tributo IRPJ. Entretanto à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido se estende em face dos pressupostos e legislação mutuamente aplicáveis.

### **A MULTA ISOLADA E A SUA EXIBILIDADE NOS LANÇAMENTOS DE OFÍCIO**

- Neicyr de Almeida – Membro do 1.º Conselho Contribuintes (MF).

*O lançamento da multa isolada após o término do período de apuração há de se apoiar no montante das estimativas não-declaradas, não-recolhidas, contabilizadas ou não. O valor de sua base não deve extravasar os limites da Provisão do IRPJ ou da CSLL, sob pena de se erigir base de cálculo ancorada em títulos que se recolhidos nas datas próprias se-los-iam indevidos, por excessivos, passíveis de restituição ou de compensação ulterior.*

*A exigência de recolhimentos além do tributo efetivamente apurado com base na escrituração conspira contra os postulados do sistema de bases correntes enunciados pelo art. 39 da Lei n.º 8.383/91. Recolhimentos além da Provisão do IRPJ é direito restituível; dentro desses limites é tributo antecipado que se conforma ao sistema inspirador de bases correntes. Ou seja: o tributo devido antecipado será anulado com tributo da mesma natureza apropriado com fundamento na escrituração. Esse o verdadeiro sentido teleológico do sistema de bases*

Processo nº : 13839.001183/2001-69  
Acórdão nº : 107-06.854

*correntes e a base, sem ressalvas, para aplicação, se for o caso, da multa isolada.*

*É inacumulável a incidência de penalidade sobre verbas tributárias que se compensam pela sua própria natureza e destinação.*

## II. ASPECTOS INTRODUTÓRIOS.

A multa proporcional tributária exigida após o encerramento do período há de ser fundada ou ter a sua incidência em tributo definitivamente devido. Ainda que seja regulada por norma de efeito concreto, porém em face de o cálculo do quanto efetivamente devido só se perfazer após o período de apuração, há que se considerar, nessa data, perfeitamente exaurido o comando encerrado na referida legislação regente da matéria. Por outro lado, o efeito produzido pela norma não tem o condão de se alongar no tempo: contrário senso, materializa-se de maneira plena e eficaz na apuração do montante definitivamente devido segundo o regime de tributação ( lucro real ) do período em questão.

O entendimento - não de poucos -, que visa emprestar à penalidade - ora sob discussão - o caráter sancionatório à transgressão de norma de conduta<sup>1</sup>, em sendo, por decorrência, desprezível a formação de sua base de cálculo, desfecha uma enganosa, frágil e simplista inferência acerca da natureza penitencial.

Como norma de conduta tipifica-se, basicamente, qualquer inobservância às normas legais pelos seus destinatários – não só essa.

1

É consabido, ao reverso, que qualquer punição à *norma de conduta* há de se calcar em proporcionalidade - pilar de justiça material - , obediente aos princípios constitucionais da razoabilidade e da igualdade. A sua base de cálculo não poderá ser formada por algo provisório ou inconsistente, pois refugiria a qualquer exercício lógico a imprestabilidade de uma sem que a que dela decorra não o seja.

<sup>1</sup> 1. Art. 159 - Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência, ou imprudência, violar direito, ou causar prejuízo a outrem, fica obrigado a reparar o dano.

## II – O SISTEMA DE BASES CORRENTES

### Enunciado A

Fiel ao seu melhor conceito, bases correntes caracteriza-se, ao eleger datas móveis, por abarcar permanente atualização dos montantes que encerram. Permite uma base comparativa do desempenho do nível de apuração dos tributos federais submetidos a essa prática, ao longo do ano-calendário.

O sistema tributário - absorvendo esse conceito - introduziu no nosso ordenamento jurídico-tributário tal sistemática, com a edição, em 30 de dezembro de 1991, da Lei n.º 8.383 que - em seu art. 38 e §1.º - prescrevem.

*Verbis:*

*Art. 38. A partir do mês de janeiro de 1992, o imposto de renda das pessoas jurídicas será devido mensalmente, à medida em que os lucros forem auferidos.*

*1º Para efeito do disposto neste artigo, as pessoas jurídicas deverão apurar, mensalmente, a base de cálculo do imposto e o imposto devido.*

### Enunciado B

*Como alternativa, o legislador ordinário permitiu às pessoas jurídicas sujeitas ao regime de tributação pelo lucro real anual que recolhesse o imposto devido mensalmente, calculado por estimativa - esta , até então, tendo âncora o percentual do imposto sob a forma de duodécimo. Com o advento dos arts. 14,24 e 25 da Lei n.º 8.541, de 23 de dezembro de 1992 , arts. 35 e 37 da Lei n.º 8.981, de 20.01.1995 e do art. 2.º da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a estimativa passou a decorrer da receita bruta e acréscimos, como definidos para apuração do lucro presumido.*

É consabido que a estimativa é um modelo ancorado em resultados ainda provisórios. Uma projeção de um valor desconhecido. Em outras palavras, é meramente uma aproximação de um valor hipotético ( ainda que cognominado de imposto ) ao valor exato que se persegue. É similarmente de domínio amplo que, se

o parâmetro mensal está calcado em um estimador diametralmente distante do alvo que se deseja atingir, a sua equalização ao lucro real ou à base de cálculo da CSLL exigirá ajustes extremamente agudos, objetivando compatibilizá-lo com essa destinação finalista. É o que ocorre, sem dúvida, quando o estimador estriba-se na porção da receita bruta e o alvo a se colimar o imposto de renda devido com base no lucro real, ou a base de cálculo positiva da CSLL, onde os custos e despesas, nessa fase, deverão ser contemplados. Não sem razões, o exacerbado montante das verbas a restituir ou a compensar que extravasa o valor efetivo defluente da apuração do tributo por ajuste periódico (mensal ou anual).

Observe-se que desde a concepção do sistema aqui versado, tem sido manifesta a compreensão do legislador ao evitar, através dos diversos textos legais, que a estimativa vá além do tributo anual ou do periódico devido, como demonstram o art. 39, seus parágrafos e alíneas da Lei n.º 8.383/91 que se transcreve:

*Art. 39. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento, até o último dia útil do mês subsequente, do imposto devido mensalmente, calculado por estimativa, observado o seguinte:*

*§ 1.º (...).*

*§2º A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto mensal estimado, enquanto balanços ou balancetes mensais demonstrarem que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso.*

*§5º A diferença entre o imposto devido, apurado na declaração de ajuste anual (art. 43), e a importância paga nos termos deste artigo será:*

- a) paga em quota única, até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, se positiva;*
- b) compensada, corrigida monetariamente, com o imposto mensal a ser pago nos meses subsequentes ao fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, se negativa, assegurada a alternativa de requerer a restituição do montante pago indevidamente. ( Os destaques não constam do original).*

Sem perder a seqüência da remessa do texto legal precedente,

*p* impõe-se colacionar, em seguida, o conceito de restituição por pagamento

Processo nº : 13839.001183/2001-69  
Acórdão nº : 107-06.854

Indevido. Encontramo-lo na Seção III, art. 165 do Código Tributário Nacional (CTN).

*Verbis:*

*Seção III - Pagamento Indevido*

*Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:*

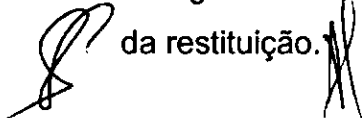
*I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;  
(...).*

**VETORES:**

Vetor 1: Objetivando conformar a projeção calcada em variáveis extremamente heterogêneas com o exato valor apurável ao cabo do período/ano-calendário, o §2º do art. 39 da Lei n.º 8.383/91 reconheceu que, à pessoa jurídica era facultada a correção do rumo, desde que demonstrasse, através de balancetes ou balanços mensais, *que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso.*

Vetor 2: pelo *caput* do art. 39 da Lei n.º 8.383/91 ao prescrever que o *imposto devido mensalmente deverá ser calculado por estimativa*, confere a esta o caráter valorativo de tributo.

Vetor 3: a alínea " b " do § 5.º *do mesmo* artigo ao conferir à pessoa jurídica o direito a restituir do que fora pago a maior, concede a essa verba a destinação jurídico-tributário de *montante pago indevidamente*. Vale dizer: se parte do tributo pago excede o valor devido, tem-se como configurado *tributo indevido*, atingindo-se, dessarte, os mesmos efeitos da restituição.



Vetor 4: o art. 2.º da Lei n.º 9.430/96, combinado com o art. 4.º § 1.º da Lei n.º 9.532/97, determinam, respectivamente, que as pessoas jurídicas podem deduzir das estimativas os investimentos feitos na produção de obras audiovisuais e **uma parcela do imposto pago, por estimativa**, para o FINOR, FINAN e FUNRES.

Vetor 5: O tributo sob a denominação de estimativa mensal recolhido ou apropriado será levado a débito de Provisão anual do IRPJ/CSLL. O resultado líquido – denominado, nesse trabalho, de Saldo de Provisão Tributária (IRPJ/CSLL) a recolher - será alojado no passivo circulante do balanço anual e na declaração de rendimentos/PJ. O apropriado na esteira do período ou do ano-calendário, motivo de recolhimento ou de exigência de ofício; se declarado, inscrito em dívida ativa.

#### **RESULTANTE 1:**

- a) conceitualmente, a verba a teor de estimativa mensal recolhida não deverá desbordar do apurado ao término do exercício ou do período, após os ajustes anuais.
- b) Da estimativa mensal poderão ser deduzidas parcelas de incentivos ou de dedução próprias da apuração de imposto com base na sistemática do lucro real – fato que confirma a natureza de tributo das estimativas.
- c) A contabilização da estimativa como fator subtrativo da provisão a recolher do IRPJ/CSLL conforma-se ao princípio axiomático do sistema de bases correntes. Ou seja: que o tributo apurado em 31 de dezembro tenha tendência para o limite da nulidade – da neutralidade - , cumprindo, assim, o sistema de estimativa o seu desígnio legal de antecipar tributo.
- d) A porção da estimativa eventualmente paga a maior, segundo o texto legal, é imposto ( ou tributo ) pago indevidamente, não obstante a incidência sobre receita bruta e acréscimos não povoarem o art. 44 do Código Tributário

Processo nº : 13839.001183/2001-69  
Acórdão nº : 107-06.854

Nacional – este ao versar sobre a hipótese das empresas optantes pelo lucro real.

e) Com arrimo no artigo 165 do CTN antes transcrito, descabe ressalva prévia quanto ao caráter indevido do pagamento. Contrário senso seria admitir-se ter o art. 66 da Lei nº 8.383/91 criado um novo tipo de restituição ou de compensação, ao arrepio do sistema jurídico tributário, pois, em assim sendo, violar-se-ia norma hierarquicamente superior.

### III – A MULTA ISOLADA APLICÁVEL A DÉBITOS DECLARADOS OU NÃO

#### Enunciado A

É assente na jurisprudência que a multa de ofício é devida quando sanciona infração à legislação tributária, conforme se retira dos vários comandos do Código Tributário Nacional, dentre os quais o art. 142.

Importa, para melhor encaminhar a análise, colacionar o art. 44, incisos e parágrafo primeiro da Lei n.º 9.430/96: *verbis*:

*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;*

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

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

*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;*



O art. 2.º da Lei n.º 9.430/96 - antes referido – dispõe:



*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.*

Montado esse cenário prévio normativo ( Complemente os seus estudos com a leitura da TABELA COMPARATIVA DAS LEIS REGENTES DA MULTA ISOLADA após exemplos práticos ( conceitos matemáticos ) ao final desse trabalho ), os comandos legais descritos não de ser interpretados, também e entretanto, consoante a farta jurisprudência judicial e administrativa e em consonância com outros atos normativos emanados do ente tributante que àqueles se alinham, e, ainda, sob várias óticas.

Portanto, para melhor direcionar a análise e as conclusões posteriores, urge fracionar, no âmbito temporal, o presente tema:

A .1 - No Curso do Ano-Calendário:

A .1.1 – Débitos não-declarados em DCTF:

A falta de recolhimento das estimativas ou de suas diferenças, contabilizadas ou não, submete o seu montante à multa de ofício de 75%, salvo se a pessoa jurídica, através de balancetes ou balanços concebidos em escrituração

crível demonstrar prejuízos ou bases de cálculo negativas, ou recolhimento a maior, conforme se retira das normas legais já assentadas.

No decorrer do ano-calendário, dessarte, era, até antes da edição da Instrução Normativa 93, de 24 de dezembro de 1997, arts. 15<sup>1</sup> e 16<sup>3</sup>, incabível o lançamento de multa de ofício isolada, senão acompanhada da verba relativamente à estimativa mensal. O parágrafo 2.º do art. 15<sup>2</sup> poderia suscitar que

Processo nº : 13839.001183/2001-69  
Acórdão nº : 107-06.854

a multa poderia ser aplicada, inexoravelmente, no curso do período sobre as estimativas não-recolhidas.

Entretanto, na parte final do parágrafo há uma ressalva. Vale dizer: ressalva o disposto no parágrafo terceiro. Este afirma que o lançamento será feito com base na regra do lucro real trimestral.

Portanto, ainda que não haja recolhimento das estimativas, a multa não será devida se o contribuinte demonstrar, posteriormente à intimação fiscal, a existência do lucro real trimestral apurado, independentemente de balancete ou balanço. Basta o LALUR com a devida apuração.

Como corolário, a multa no curso do ano-calendário só será devida sobre a estimativa não-recolhida ( *caput* do art. 15 ) se não houver qualquer escrituração demonstrando o lucro real no trimestre do período, **ainda que não-recolhido**, reitera-se. O art. 15, parágrafo terceiro afirma que a não-escrituração do livro diário e do LALUR até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês, ensejará o lançamento de ofício da multa com base nas estimativas não-recolhidas.

1. *Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.*
2. *§2.º. Na falta de atendimento à intimação de que trata o §2.º do art. anterior, no prazo nela consignado, o Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional procederá a aplicação da multa de que trata o "caput" sobre o valor apurado com base nas regras dos arts. 3.º a 6.º, ressalvado o disposto no §3.º do artigo anterior.*
3. *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*

Já o parágrafo 1º do art. 15, consigna as infrações relativas à **determinação do lucro real** quando houver **redução ou suspensão do imposto devido** em determinado mês. Por exemplo: quando o contribuinte, propositalmente ou não, reduzir, **indevidamente**, através de balancetes de redução ou suspensão, o imposto devido. E, também, se o balanço ou balancete estiverem

Processo nº : 13839.001183/2001-69  
Acórdão nº : 107-06.854

em desacordo com a escrituração, ou o LALUR estiver em branco ou com vícios que o comprometam.

Dessarte, o Ato Normativo só passou a conceber a multa de ofício, isolada por falta de pagamento do imposto antecipado:

- a) no curso do ano-calendário se restar provado, em resposta à intimação, que a empresa optara pelo sistema de estimativa mensal ( e, obviamente, ajuste anual ):
  - a . 1 )que a empresa não dispõe de escrituração fiscal onde fique demonstrada a apuração do lucro real;
- b) após o término do ano-calendário ( art. 16 ), ficando, ao abrigo do art. 15, a inflição da penalidade para as infrações relativas à determinação do lucro real verificadas **somente** nos procedimentos de redução ou suspensão do imposto devido em determinado mês ( § 1.º ).

Por outro lado, em oposição ao que já fora assentado, a jurisprudência reiterada de ambas as Turmas da Egrégia 1.ª seção do Superior Tribunal de Justiça tem assentado que a denúncia espontânea exclui a aplicação de multa, mesmo em se tratando de tributo lançado por homologação.

Segundo a jurisprudência predominante desse eminente sodalício, o crédito declarado em DCTF e não-pago não está sujeito a lançamento fiscal posterior pelo mesmo valor, podendo ser inscrito em dívida ativa. É assente nos Tribunais pátrios que, através da Declaração de Contribuições de Tributos Federais, o contribuinte comunica ao Fisco a existência de crédito tributário, ato que constitui confissão de dívida e é suficiente para a sua exigência. Não pago no vencimento, torna-se o débito imediatamente exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte, conforme iterativa jurisprudência do STF e do STJ.



Processo n° : 13839.001183/2001-69  
Acórdão n° : 107-06.854

Na órbita administrativa não-diferente é o posicionamento do ente tributante:

importa colacionar, *in verbis*, o art. 1.º da Instrução Normativa SRF n.º 077, de 24 de julho de 1998 (concebida, portanto, há mais de um ano e meio após a edição da Lei n.º 9.430/96):

*art. 1º - Os saldos a pagar, relativos a tributos e contribuições, constantes das declarações de rendimentos das pessoas físicas e jurídicas e da declaração do ITR, quando não quitados nos prazos estabelecidos na legislação, e da DCTF, serão comunicados à Procuradoria da Fazenda Nacional para fins de inscrição como Dívida Ativa da União.*


Não menos conclusa é a posição da egrégia Coordenação-Geral do Sistema de Tributação em Nota MF/SRF/Cosit n.º 612, de 18 de novembro de 1999, quando assinala em seu item 3.1 que os débitos das contribuições que nomeia *informados na DIRPJ constituem confissão de dívida apenas para a empresa que não tenha filial, tenha apenas uma filial ou que centralize o recolhimento na matriz.*

B .1 - No Curso de Quaisquer Anos-Calendário:

B .1.1 – Débitos Declarados em DCTF:

Com a DCTF, a pessoa jurídica vincula-se à obrigatoriedade do pagamento declarado, restando manifesto que o crédito tributário impago consignado na Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF., permite a inscrição do crédito em dívida ativa com imposição apenas de multa dita moratória de 20% ( vinte por cento ), submetendo-se ao prazo prescricional ( arts. 156, I e 174 do CTN ) a partir da data consignada no recibo de entrega do respectivo ente acessório.

#### **VETORES:**

 Vetor 1: o inciso IV do § 1.º do art. 44 da lei n.º 9.430, com a alteração da IN/SRF n.º 93/97, pune, com multa isolada, a falta de recolhimento verificada em

período encerrado ou não, mesmo na hipótese de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa não-demonstrada, tempestivamente, através de escrituração fiscal, balanços ou balancetes de suspensão.

Vetor 2: A falta de recolhimento das estimativas declaradas, em quaisquer anos-calendários, contabilizadas ou não, submete o respectivo crédito à inscrição em dívida ativa, submetido à multa dita moratória de 20% ( vinte por cento ). Afasta-se, de plano, quaisquer exigências, nesses casos, conforme acentua a IN/SRF n.º 93/97, art. 15.

Vetor 3: De Plácido e Silva, *in* Vocabulário Jurídico, 15ª Edição – Editora Forense: *Indevidamente: Derivado do latim indébito, exprime o advérbio tudo que se faz sem dever, sem obrigação ou o que se pede sem direito de exigir.*

## RESULTANTE 2:

- a) o lançamento fiscal no curso do ano-calendário só deve alcançar penalidade isolada por inobservância das regras de determinação do lucro real, máxime as de que tratam de suspensão ou redução de imposto; no período concluso só se deve contemplar a multa de ofício de 75% por falta de pagamento de imposto por estimativa não-declarada e não-recolhida. O montante das estimativas não será exigido, só se prestando, a partir da IN/SRF n.º 93/97, à formação da base imponible da respectiva multa isolada.
- b) Como corolário, por falta de recolhimento de estimativa só será possível o lançamento de multa isolada ( 75% ) quando aplicada após o encerramento do período trimestral ou do ano-calendário.

## RESULTANTE 1 ∪ 2:

III.1 a estimativa não-recolhida não mais será exigida. Dessa forma o próprio ente tributante reconheceu – tacitamente -, que após o encerramento do período o imposto devido é o apurado com base na escrituração. A estimativa

passou a ser, tão-somente, base de multa isolada – **e nada mais** ( ainda que por força de ato administrativo ). Entretanto permanece incólume a sua natureza. Ou seja: a multa isolada continua fundada em proporcionalidade; e, esta, é inconcebível senão estribada em imposto ou contribuição devida. Não há como admitir multa proporcional sem que haja imposto devido.

III.2 a multa isolada de ofício não poderá alcançar créditos tributários, ainda que impagos, porém tempestivamente declarados.

III.3 A multa isolada aplicada de ofício só será factível quando puder incidir sobre as verbas no conceito de estimativas após o encerramento do período;

III.3.1 como corolário, se a estimativa é tributo apurado antecipadamente, o tributo defluente com base no lucro real ou na base de cálculo positiva da contribuição social alçado ao término do exercício ou do período será líquido daquela devidamente corrigida; se não-contabilizada nas épocas próprias, o lucro real/base cálculo da CSLL anual aquela conterà. Se a estimativa é antecipação de tributo, conclui-se que, se não houver este, aquela não terá existência. E a multa, a despeito dessa evidência, se aplicada, alcançará fato gerador não-ocorrente – sem substância;

III.3.2 restringir a estimativa ao conceito de base compulsória, independentemente do desempenho haurido pela pessoa jurídica e posteriormente atestado é, ao meu ver, amputar o sentido hermenêutico que o vocábulo *indevido* etimologicamente assinala, subtraindo-se a necessária reverência ao texto legal complementar reitor;

III.3.3 O art. 165 do CTN ao prescrever que a restituição é um direito do contribuinte, **seja qual for a modalidade do pagamento a que esteve jungido**, confere sentido teleológico da norma consubstanciado no fato de que não importa como se materializou o respectivo pagamento que ensejou o referido direito creditório; e

Processo nº : 13839.001183/2001-69  
Acórdão nº : 107-06.854

III.3.4. após o encerramento do exercício a sistemática da estimativa cede lugar ao tributo definido pelo art. 44 do CTN. A aplicação da multa sobre verbas a teor de estimativas exumadas de ofício, acaba por penalizar tributo declarado constante de DIRPJ, ou aquele ainda na fase intermediária que vai da apuração à apresentação da DIRPJ.

III.4. O prejuízo fiscal ou a base de cálculo negativa somente demonstrado no ajuste anual fará emergir verba a título de estimativa levada a débito da conta Provisão. Corresponderá ao embrião do denominado *tributo apropriado indevidamente*. Dessa forma, se não-recolhida, impõe-se o seu estorno contábil com o lançamento a débito da conta “estimativa a recolher”; e

III.4.1. - se compelido ao recolhimento ante a ameaça da exigência de multa isolada sobre as verbas antes apropriadas e agora estornadas, restará como iniludível a imposição de multa sobre tributo indevido, suscetível, posteriormente, de restituição ( o repudiado *solve et repete* ).

III.5 - Na hipótese de apuração de tributo com arrimo no lucro real anual ou na base de cálculo positiva da CSLL - anual ou de menor periodicidade - acima de zero, porém inferior ao somatório das estimativas apropriadas, tal conduta sempre fará aflorar montante havido indevidamente; se recolhido, sujeitar-se-á à restituição ou à compensação a teor do item precedente.

III.6 - O lançamento da multa isolada sobre verbas que extravasem o tributo apurado, ou seja, decorrentes de apropriação indevida, implica penalização de legítima verba que, se recolhida nas épocas próprias, seria passível de restituição, em ofensa inusitada ao que dispõe a Seção III, do art. 165 do Estatuto Tributário, antes transcrito; e



Processo nº : 13839.001183/2001-69  
Acórdão nº : 107-06.854

III.6.1 – a exigência de recolhimentos além do tributo efetivamente apurado com base na escrituração conspira contra os postulados do sistema de bases correntes enunciado pelo art. 39 da Lei n.º 8.383/91. ***Recolhimentos além da Provisão do IRPJ é direito restituível; dentro desses limites é tributo antecipado que se conforma ao sistema inspirador de bases correntes. Ou seja: o tributo devido antecipado será anulado com tributo da mesma natureza apropriado com fundamento na escrituração. Esse o verdadeiro sentido teleológico do sistema de bases correntes.***

E, também, desfecha um grave conflito com o art. 920 do Código Civil Brasileiro, pois a multa excederá a obrigação principal apropriada ao final do período. *Verbis:*

*art. 920 - O valor da cominação imposta na cláusula penal não pode exceder o da obrigação principal.*

#### IV – A FALÁCIA DA NEGATIVA DE VIGÊNCIA AO TEXTO LEGAL

Não há nas digressões elencadas quaisquer negativas de vigência ao § 2.º, inciso IV, do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, como se pode inferir.

Como substrato do que fora exposto, a exigência da multa isolada só terá algum fôlego jurídico quando puder incidir sobre as verbas estimadas contabilizadas ou não e, se for o caso, somadas às decorrentes de diferenças detectadas pelo Fisco após o término do período ou do ano-calendário [ vide Aspectos Contábeis e Matemáticos ( com exemplos práticos ) e Árvore do Comportamento da Estimativa mensal ao final desse trabalho]. O somatório algébrico dos montantes a título de estimativas não-recolhidas, declaradas (DCTF) ou não, ao longo do ano-calendário não pode extravasar o montante bruto ou líquido, se for a hipótese, do apurado na data da quantificação do tributo ou da ocorrência do fato gerador do período. Vale dizer: a provisão do tributo periódica/anual líquida das estimativas contabilizadas ou

Processo nº : 13839.001183/2001-69  
Acórdão nº : 107-06.854

não é o marco delimitador da exigência quantitativa da multa de ofício isolada (vide Aspectos Contábeis, reitera-se ).

Por derradeiro, ainda que as estimativas ou antecipações do IRPJ decorram de determinação legal, e a apuração do IRPJ/CSLL a pagar demonstrar, com todas as luzes, o grau do recolhimento indevido com os apanágios de certeza e liquidez do indébito, há de se considerar que a essência há de ter prevalência sobre a forma, cooptada pelas lições do eminente Ricardo Lobo Torres ao afirmar que *“a ação visa precipuamente restituir o contribuinte à sua anterior capacidade contributiva e não ao mero controle da legalidade formal dos atos da administração”*.

#### V – ASPECTOS CONTÁBEIS

À luz dos conceitos expostos, sejam:

V.1 – A Base de Cálculo da Multa Isolada é Positiva

- a) Estimativas apropriadas durante o período = 500 UM
- b) Provisão IRPJ/CSLL:.....= 200 UM

#### Razonetes:

Estimativa		Estimativa a recolher		Provisão IRPJ / CSLL	
(1) 500	500 (2)	(3) 300	500 (1)	(2) 500	200
			200 (s)	(S) 300	300 (3)

#### Conclusão:

a multa isolada deverá incidir sobre 200UM, pois este valor é igual à estimativa a recolher ( não-declarada em DCTF ) e igual ao montante da Provisão IRPJ/CSLL.

#### V.2 – A Base de Cálculo da Multa Isolada é Nula

- a) Estimativas apropriadas ( não-recolhidas/não-declaradas ) durante o período ..... = 500 UM
- b) Provisão IRPJ/CSLL:..... = 200 UM
- c) Estimativas recolhidas durante o período:..... = 200 UM

Processo nº : 13839.001183/2001-69  
 Acórdão nº : 107-06.854

**Razonetes:**

Estimativa		Estimativa a recolher		Caixa		Provisão IRPJ / CSSL	
(1) 500		(4) 500	500 (1)	(Si) 1000	200	(3) 700	200
(2) 200	700m (3)					(S) 500	

Conclusão:

não haverá incidência de multa isolada, pois a estimativa a recolher é nula e o que já fora recolhido é igual à Provisão IRPJ/CSSL.

V.3 – A Provisão IRPJ/CSSL é Nula ( Lucro real nulo ou presença de Prejuízo Fiscal )

- a) Estimativas apropriadas ( não-recolhidas ) durante o período = 500 UM  
 b) Provisão IRPJ/CSSL:..... = nula

**Razonetes:**

Estimativa		Estimativa a recolher		Provisão IRPJ / CSSL	
(1) 500	500 (2)	(3) 500	500 (1)	(2) 500	-0-
					500 (3)

Conclusão:

não haverá incidência de multa isolada, pois a estimativa a recolher e a provisão são nulas.

V.4 – Hipótese de Restituição/Compensação

- a) Estimativas recolhidas durante o período:..... = 500 UM  
 b) Provisão IRPJ/CSSL:..... = 400 UM

**Razonetes:**

Estimativa		Caixa		Provisão IRPJ / CSSL	
(1) 500	500 (2)	(S) 1000	500 (1)	(2) 500	400
				(S) 100	

Processo nº : 13839.001183/2001-69  
 Acórdão nº : 107-06.854

Conclusão:

a pessoa jurídica tem direito à restituição/compensação de 100UM

V.5 – A Provisão do IRPJ/CSSL é Maior do que o Montante das Estimativas Mensais

- a) Estimativas apropriadas e não-declaradas durante o período:..... = 500 UM  
 b) Provisão IRPJ/CSSL:..... = 800 UM

**Razonetes:**

Estimativa		Estimativa a recolher	Provisão IRPJ / CSSL	
(1) 500	500 (2)	500 (1)	(2) 500	800
				300 (s)

Conclusão:



a multa isolada deverá incidir sobre 500UM, pois este valor é igual à estimativa a recolher ( não-declarada em DCTF ). A teor de Provisão IRPJ/CSSL deverá o contribuinte recolher o remanescente de 300 UM.

V.6 – A Provisão do IRPJ/CSSL é Nula ( ou com prejuízo fiscal )  
 Com Recolhimento de Parcela das Estimativas

- a) Estimativas apropriadas durante o período:..... = 500 UM  
 b) Provisão IRPJ/CSSL:..... = nula  
 c) Estimativa recolhida:.....= 50UM

**Razonetes:**

Estimativa		Caixa	Estimativa a recolher	Provisão IRPJ / CSSL	
(1) 450		(S) 800	450 (1)	(3) 500	450 (4)
(2) 50	500 (3)	50 (2)		(S) 50	

 Conclusão: 

Processo nº : 13839.001183/2001-69  
Acórdão nº : 107-06.854

a pessoa jurídica tem direito à restituição de 50 UM. A estimativa a recolher é nula; logo, não haverá base positiva para sustentação da multa isolada.

## VI – ASPECTOS MATEMÁTICOS E EXEMPLOS HIPOTÉTICOS

Exemplos ajudam na compreensão do que as palavras só conseguem exprimir com dificuldades:

Dessa forma, objetivando ainda mais fixar os conceitos expendidos, importa consignar, na ótica dos aspectos matemáticos, um outro pilar de sustentação da tese aqui esposada. Para tanto, importa, inicialmente, assentar as seguintes notações, campo de variação das variáveis até então contempladas e exemplos numéricos hipotéticos:

Sejam:

### 1. Notações:

- |   |
|---|
| <p>a) <math>Y</math> = Base de cálculo da multa isolada ( diferença na quantificação da estimativa + parcela de estimativa não-declarada ou recolhida, desde que ambas contidas nos limites da Provisão IRPJ/CSLL );</p> <p>b) <math>X</math> = Saldo da Provisão do IRPJ/CSLL líquida das estimativas contabilizadas a débito – Estimativa recolhida ou declarada.</p> |
|---|

Obs.: IRPJ/CSLL = Provisão do Imposto de Renda Pessoa jurídica ou da CSLL

### 2. Campo de Variação:

$$2.1 - 0 < Y \leq X$$

Como condição necessária é que a base de cálculo "Y" seja maior do que zero; como condição suficiente, que a base de cálculo "Y" seja menor ou

Processo nº : 13839.001183/2001-69  
Acórdão nº : 107-06.854

igual à soma algébrica do saldo da provisão líquida mais as estimativas contabilizadas ( recomposição da provisão ).

### 3. Fórmula:

$$3.1 - Y \leq ( \text{Saldo da PIRPJ/CSLL Anual} - \text{Vr. Declarado em DCTF/Recolhido} + \text{Vr. Contabilizado} )$$

### 4. Aplicação:

#### Exemplo 4.1:

Saldo da Provisão do IRPJ/CSLL anual:.....200 UM  
Estimativa declarada ou recolhida..... 120 UM  
Estimativa contabilizada:.....120 UM  
Diferença levantada de ofício:..... 150 UM

$$Y \leq X \Rightarrow ( 200\text{UM} - 120\text{UM} + 120\text{UM} ) \Rightarrow Y \leq 200\text{UM}$$

Sendo a diferença de 150 UM  $< Y \leq 200$  UM,

$$\text{Logo, a multa isolada} = Y \times 0,75 = 150 \text{ UM} \times 0,75 = 112,50 \text{ UM}$$

#### Exemplo 4.2:

Saldo da Provisão do IRPJ/CSLL ANUAL:.....200 UM  
Estimativa declarada:..... nula  
Estimativa contabilizada:.....60 UM  
Diferença levantada de ofício:..... 250 UM

$$Y \leq X \Rightarrow ( 200\text{UM} - 0 + 60\text{UM} ) \Rightarrow Y \leq 260$$

Sendo a diferença de 250 UM + estimativa contabilizada não-declarada ou recolhida de 60 = 310 UM  $> Y \leq 260$ ,

$$\text{Logo, a multa isolada} = Y \times 0,75 = 260 \text{ UM} \times 0,75 = 195 \text{ UM}$$

Processo nº : 13839.001183/2001-69  
Acórdão nº : 107-06.854

Exemplo 4.3:

Saldo da Provisão do IRPJ/CSLL anual:.....(120 UM)  
Estimativa declarada:.....nula  
Estimativa contabilizada:.....160 UM  
Diferença levantada de ofício:..... 150 UM

$$Y \leq ( - 120UM - 0 + 160UM ) \Rightarrow Y \leq 40$$

Sendo a diferença de 150 UM + Estimativa contabilizada não- declarada ou recolhida de 160 = 310 UM > Y ≤ 40,

$$\text{Logo, a multa isolada} = Y \times 0,75 = 40 \text{ UM} \times 0,75 = 30 \text{ UM}$$

Nota 1: o saldo da provisão entre parênteses significa que o montante da estimativa contabilmente apropriada corrigida superou a provisão IRPJ/CSLL no montante de 40 UM. Vale dizer: débito de provisão IRPJ/CSLL = 160UM contra um crédito da mesma natureza de 40UM. Como não houve recolhimento antecipado, não há o que restituir ou a compensar.

Exemplo 4.4:

Saldo da Provisão do IRPJ/CSLL anual:..... 200 UM  
Estimativa declarada:..... nula  
Estimativa contabilizada:..... nula  
Estimativa calculada de ofício :.....250 UM

$$Y \leq ( 200UM - 0 + 0 ) \Rightarrow Y \leq 200UM$$

Sendo a Estimativa calculada de ofício de 250 UM > Y ≤ 200 UM,

$$\text{Logo, a multa isolada} = Y \times 0,75 = 200 \text{ UM} \times 0,75 = 150UM$$

Exemplo 4.5:

Saldo da Provisão do IRPJ/CSLL anual:.....300 UM  
Estimativa declarada ou recolhida..... 200 UM  
Estimativa contabilizada:.....nula UM  
Diferença levantada de ofício:.. ..... 150 UM

$$Y \leq ( 300UM - 200UM + 0 ) \Rightarrow Y \leq 100UM$$

Sendo a diferença de 150 UM > Y ≤ 100 UM,

$$\text{Logo, a multa isolada} = Y \times 0,75 = 100 \text{ UM} \times 0,75 = 75UM$$

Processo nº : 13839.001183/2001-69  
Acórdão nº : 107-06.854

Exemplo 4.6:

Saldo da Provisão do IRPJ/CSLL anual.....300 UM  
Estimativa declarada ou recolhida..... 50 UM  
Estimativa contabilizada:..... nula  
Diferença levantada de ofício ..... 300 UM

$$Y \leq (300\text{UM} - 50\text{UM} + 0) \Rightarrow Y \leq 250\text{UM}$$

Sendo a diferença de 300 UM >  $Y \leq 250$ ,

$$\text{Logo, a multa isolada} = Y \times 0,75 = 250 \text{ UM} \times 0,75 = 187,50\text{UM}$$

Exemplo 4.7:

Saldo da Provisão do IRPJ/CSLL anual.....300 UM  
Estimativa declarada ou recolhida.....200 UM  
Estimativa contabilizada:..... nula  
Diferença levantada de ofício:..... 150 UM

$$Y \leq (300\text{UM} - 200\text{UM} + 0) \Rightarrow Y \leq 100 \text{ UM}$$

Sendo a diferença de 150 UM >  $Y \leq 100$ ,

$$\text{Logo, a multa isolada} = Y \times 0,75 = 100 \text{ UM} \times 0,75 = 75\text{UM}$$

Exemplo 4.8:

Saldo da Provisão do IRPJ/CSLL Líquida anual:....(150UM )  
Estimativa declarada ou recolhida..... 50 UM  
Estimativa contabilizada:.....300UM  
Diferença levantada de ofício..... 200 UM

$$Y \leq (-150 - 50\text{UM} + 300) \Rightarrow Y \leq 100\text{UM}$$

Sendo a diferença de 200 UM + Estimativa contabilizada não- declarada ou recolhida de 250 UM ( 300UM-50UM) = 450 UM >  $Y \leq 100$ ,

$$\text{Logo, a multa isolada} = Y \times 0,75 = 100 \text{ UM} \times 0,75 = 75\text{UM}$$

Processo nº : 13839.001183/2001-69  
Acórdão nº : 107-06.854

Exemplo 4.9:

Provisão do IRPJ/CSLL Líquida ANUAL:.....(300 UM)  
Estimativa declarada ou recolhida..... 50 UM  
Estimativa contabilizada:.....300UM  
Diferença levantada de ofício:..... 200 UM

$$Y \leq (-300 - 50UM + 300) \Rightarrow Y \leq -50 UM$$

Sendo a diferença de 200 UM e, em face da condição necessária, "Y" deve ser sempre maior que zero,

**Logo, a multa isolada =  $Y \times 0,75 = 0 UM \times 0,75 =$  nula**

Nota 2: a pessoa jurídica terá direito à restituição ou a compensação de 50 UM. No exemplo pode ter ocorrido prejuízo fiscal/base de cálculo negativa da CSLL apurado no período, ou compensação de prejuízos/bases negativas de anos-calendário anteriores submetidos à limitação da " trava " .

Exemplo 4.10:

Provisão do IRPJ/CSLL Líquida ANUAL:.....nula  
Estimativa declarada e recolhida..... 300 UM  
Estimativa contabilizada:.....nula  
Diferença levantada de ofício:..... 200 UM

$$Y \leq (0 - 300UM + 0) \Rightarrow Y \leq -300UM$$

Sendo a diferença de 200 UM, e, em face da condição necessária, "Y" deve ser sempre maior que zero,

**Logo, a multa isolada =  $Y \times 0,75 = 0 \times 0,75 =$  nula**

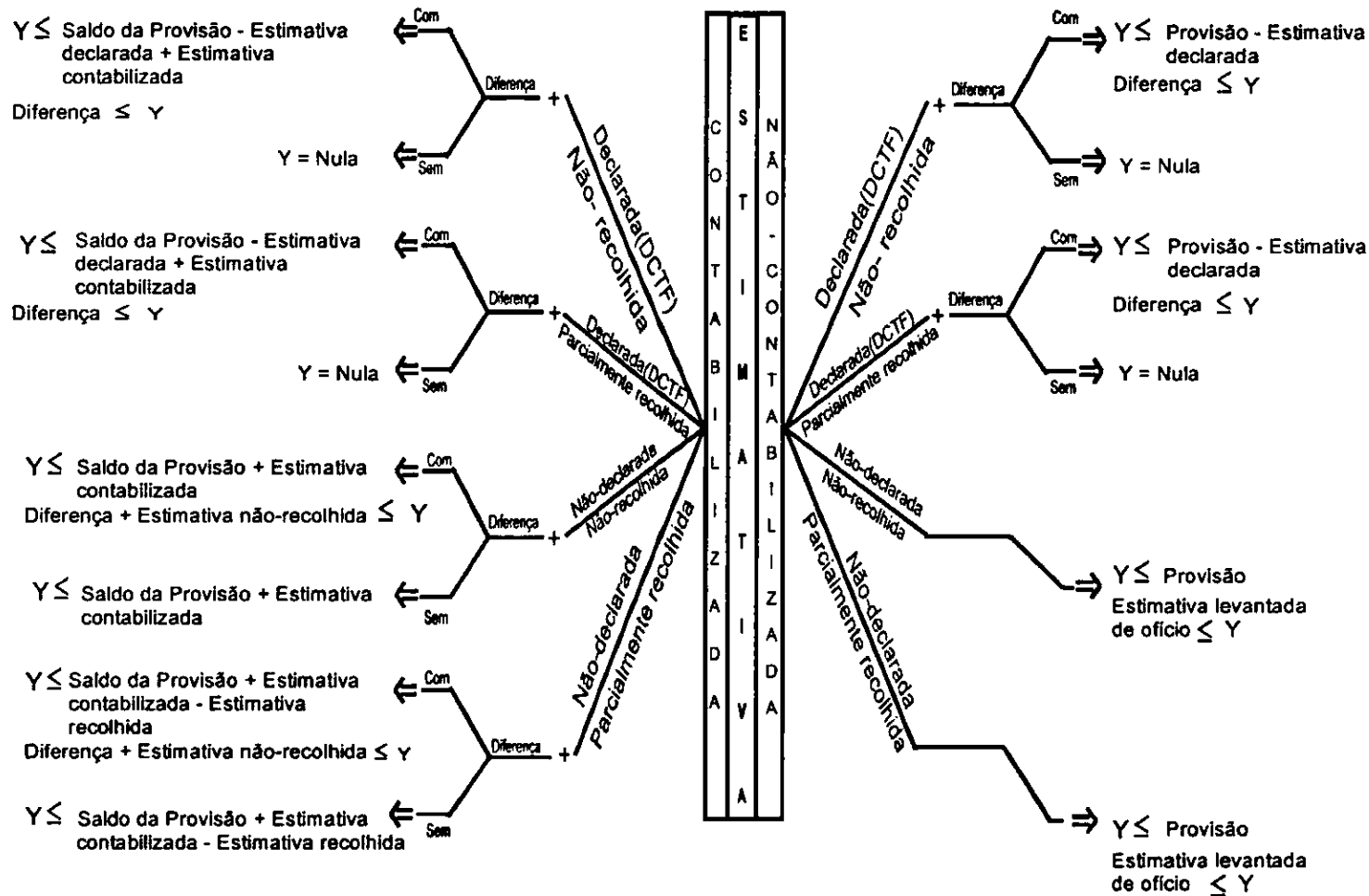
Nota 3: a pessoa jurídica terá direito à restituição ou a compensação de 300 UM. No exemplo pode ter ocorrido prejuízo fiscal/base de cálculo negativa da CSLL apurado no período, ou compensação de prejuízos/bases negativas de anos-calendário anteriores submetidos à limitação da " trava " .



TABELA ANALÍTICA COMPARATIVA DAS LEIS REGENTES DA BASE DE CÁLCULO DA MULTA ISOLADA

Leis		Observações Comparativas a/b	Lei	Obs. Comparativas c/ a-b	Lei	Obs. Comparativas d/a-b-d	Lei	Obs. Comparativas e/a-b-c-d
A	b		c		d		e	
<p><b>8.383/91</b></p> <p>Art.39. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento, até o último dia útil do mês subsequente, do imposto devido mensalmente, calculado por estimativa, observado o seguinte:</p> <p>2° A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto mensal estimado, enquanto balanços ou balancetes mensais demonstrarem que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso.</p> <p>3° O imposto apurado nos balanços ou balancetes será convertido em quantidade de Ufir diária pelo valor desta no último dia do mês a que se referir.</p> <p>5° A diferença entre o imposto devido, apurado na declaração de ajuste anual (art. 43), e a importância paga nos termos deste artigo será:</p> <p>a) paga em quota única, até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, se positiva;</p> <p>b) compensada, corrigida monetariamente, com o imposto mensal a ser pago nos meses subsequentes ao fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, se negativa, assegurada a alternativa de requerer a restituição do montante pago indevidamente .</p>	<p><b>8.541/92</b></p> <p>Art. 23. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento do imposto mensal calculado por estimativa.</p> <p>4° O imposto recolhido por estimativa, exercida a opção prevista no § 3° deste artigo, será deduzido do apurado com base no lucro real dos meses correspondentes e os eventuais excessos serão compensados, corrigidos, monetariamente, nos meses subsequentes.</p> <p>5° Se do cálculo previsto no § 4° deste artigo resultar saldo de imposto a pagar, este será recolhido, corrigido, monetariamente, na forma da legislação aplicável.</p> <p>Art. 25. A pessoa jurídica que exercer a opção prevista no art. 23 desta lei, deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano ou na data de encerramento de suas atividades, com base na legislação em vigor e com as alterações desta lei.</p> <p>1° O imposto recolhido por estimativa na forma do art. 24 desta lei, será deduzido, corrigido, monetariamente, do apurado na declaração anual, e a variação monetária ativa será computada na determinação do lucro real.</p>	<p>O lucro real/base de cálculo da CSLL mensal é a regra. A estimativa uma faculdade não-excludente. Os eventuais excessos ou os montantes pagos indevidamente serão compensados, corrigidos monetariamente , ou assegurada a sua restituição.</p>	<p><b>8.981/95</b></p> <p>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.</p>	<p>A suspensão do pagamento do imposto/contribuição social por estimativa condicionada à apuração do lucro real/base de cálculo da CSLL ao longo do período.</p>	<p><b>9.065/95</b></p> <p>Art.1.º Nova redação do Art 35, §2.º da Lei n.º 8.981/95.</p> <p>Art.35</p> <p>2.º. <i>Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstram a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário</i></p>	<p>O pagamento do imposto com base em estimativa mensal fica condicionado à existência de prejuízos fiscais ou da base de cálculo negativa demonstrados em balanços ou balancetes mensais.</p>	<p><b>9.430/96</b></p> <p>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.</p>	<p>O pagament o com base no imposto/C SLL mensal estimado fica adstrito à apuração pelas pessoas jurídicas do lucro real ou da base de cálculo da CSLL. A apuração com base na escrituração mensal continua prevalecente.</p>

ÁRVORE DO COMPORTAMENTO DA ESTIMATIVA MENSAL APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO x MULTA ISOLADA



Notação : Y = Base de cálculo - levantada de ofício - da multa isolada, sendo  $Y > 0$   
 OBS. A diferença e a Estimativa levantadas de ofício não de estar contidas em Y

Processo nº : 13839.001183/2001-69  
Acórdão nº : 107-06.854

Pela leitura de fls. 18/19, resta claro que a Recorrente apenas apresentou declaração de rendimentos/PJ., relativamente ao ano-calendário de 1997 – exercício financeiro do ano de 1998 ( fls. 42/54 ). Constata-se, similarmente, a inexistência do Livro de Apuração do Lucro Real ( LALUR ) abarcando os períodos sob exame.

No ano-calendário de 1999 – exercício financeiro do ano de 2000 -, consignou o Auditor Fiscal autuante que a empresa apurara um resultado positivo no montante de R\$ 7.975,54; para o ano-calendário de 1998 – exercício financeiro de 1999 -, prejuízo líquido, sem, entretanto, quantificá-lo. Correlacionando a exigência fiscal sob o pálio do item 001 ( "Falta de Recolhimento da Contribuição Social" ), onde o Fisco, a esse teor, erigiu como base de cálculo a verba de R\$ 957,06, silenciando-se em relação às mesmas bases de cálculo dos anos-calendário de 1998 e 2000, ter-se-á um cenário confiável para a solução da lide, em consonância com os postulados já exaustivamente explicitados.

Não me animo estender o mesmo raciocínio para o ano-calendário de 1998, tendo em vista que somente com a existência do LALUR, devidamente atestado pelo Fiscal Autuante, poder-se-ia ratificar o prejuízo fiscal a que se alude, com o grau de certeza e segurança jurídicas que se requer. É consabido que o julgamento em instância última tem por escopo não só promover uma revisão do lançamento fiscal, como de resto objetiva exercer igual revisão em relação à sentença recorrida. Em momento algum significa a ratificação dos termos postos por quaisquer das Autoridades prévias, máxime quando os elementos dos autos não comportem fazê-lo. Ademais, a Recorrente, desde o início da ação fiscal, em 28.03.2001, e até o presente momento, sequer apresentou o LALUR para instruir a sua defesa.

Em decorrência, decido ajustar a base de cálculo das exigências, reformando-as, para R\$ 2.158,26 ( dois mil, cento e cinqüenta e oito reais e vinte e seis centavos ) e R\$ 957,06 ( novecentos e cinqüenta e sete reais e seis centavos ), respectivamente para os meses-calendário de 1997 e 1999. Dessa forma, a penalidade exigida para os anos-calendários em relevo, por defluência, passa a ser de R\$ 1.638,94

Processo nº : 13839.001183/2001-69  
Acórdão nº : 107-06.854

(um mil, seiscentos e trinta e oito reais e noventa e quatro centavos ) e R\$ 717,79 (setecentos e dezessete reais e setenta e nove centavos ).

## II. DA TAXA DE JUROS SELIC

Sobre a limitação dos juros de mora a 12% ao ano por força da Lei n.º 8.383/91 e artigo 192 da Constituição Federal de 1988, merecem reparos as argüições da recorrente:

O Código Tributário Nacional outorga à lei a faculdade de estipular os juros de mora incidentes sobre os créditos não integralmente pagos no vencimento, reportando-se à data da ocorrência do fato gerador, conforme dispõe o seu artigo 142. Já o parágrafo 1º do artigo 161 estabelece que os juros serão calculados à taxa de 1%, se outra não for fixada em lei. A Taxa Referencial do Sistema de Liquidação e Custódia para Títulos Federais - SELIC - ( art. 13 da Lei n.º 9.065/95), é uma taxa de juros fixada por lei e com vigência a partir de abril de 1995 ( art. 18 da Lei n.º 9.065/95); por conseguinte, não há qualquer lesão ao artigo 192, § 3º da Constituição Federal, pois, este dispositivo, além de não ser auto aplicável, refere-se, tão-somente, aos empréstimos concedidos por instituições financeiras aos seus clientes.

O Egrégio Superior Tribunal de Justiça, através de sua Primeira Seção, firmou o entendimento de que é pacífico de que a taxa SELIC incide, por exemplo, na repetição de indébito. No REsp 332612, de 19.11.2001, relator o Eminentíssimo Ministro Garcia Vieira, colaciona-se de sua notável ementa versando sobre a cumulatividade da taxa "SELIC" com outros índices , o seguinte trecho:

*Na repetição de indébito, este Superior Tribunal de Justiça decidiu, em reiterados precedentes, que, a partir de janeiro de 1.992, os créditos tributários devem ser reajustados pela UFIR, que será aplicada até 31/12/95, quando então é substituída pela SELIC, sendo, portanto, indevida a adoção do IGP-M nos meses de julho e agosto de 1.994. Estabelece o parágrafo 4º do artigo 3º da Lei nº 9.250/95 que a restituição do indébito será acrescida de juros equivalentes à taxa SELIC, calculados a partir de 1º de janeiro de 1.996 até o mês anterior ao da restituição. A taxa SELIC reflete, basicamente,*

Processo nº : 13839.001183/2001-69  
Acórdão nº : 107-06.854

*as condições instantâneas de liquidez no mercado monetário e se decompõe em taxa de juros reais e taxa de inflação no período considerado e não pode ser aplicada, cumulativamente, com outros índices de reajustamento.*

Declina, por outro lado, de qualquer apreciação do caráter constitucional dessa taxa, tendo em vista que tal competência acha-se confinada nas ilustres hostes do eminente Supremo Tribunal Federal. E esse Egrégio sodalício ainda não se manifestou acerca do assunto.

Concluindo, infere-se que, em matéria tributária, a exigência dos juros de mora com base em taxas flutuantes de mercado, além de não encontrar qualquer óbice de natureza constitucional, atua, por outro lado, como fator dissuasório da inadimplência fiscal ao impedir que o particular, utilizando-se do expediente de atrasar o adimplemento de suas obrigações tributárias, refugie-se no mercado especulativo financeiro, locupletando-se à custa de outros seguimentos sociais vulneráveis e do erário público. Estou convencido, pois, não ser, ao reverso, a melhor interpretação do dispositivo constitucional o aqui colacionado pela recorrente.

Ademais, num regime democrático as leis são proclamadas pelo seu ordenamento jurídico legislativo, conformada por outorga da maioria do povo, não cabendo ao julgador usurpar essa prerrogativa reservada ao direito constitucional.

### III. Da Multa Confiscatória

A Constituição Federal, em seu artigo 150, inciso IV, veda a utilização de tributo com efeito de confisco. Creio que tributo não deva ser confundido com penalidade, mormente por não ter esta o caráter de prestações permanentes. Ainda assim, o tributo subsumido que está ao princípio da legalidade, curva-se, num Estado Democrático de Direito, à lei editada pelo poder legislativo (artigo 48, inciso I da CF/88), consentida pela maioria de seus mandatários (artigo 1º, § único da CF/88). Existente, cumpre, por outro lado, à administração tributária exercitá-la – irrestritamente, conforme os seus postulados.

Processo nº : 13839.001183/2001-69  
Acórdão nº : 107-06.854

A multa, contrariamente ao entendimento da contribuinte, tem o caráter penitencial e decorre de lei.

O princípio constitucional da imposição penal, cujo caráter é agressivo, tem o condão de compelir a contribuinte a se afastar de cometer atos ou atitudes lesivos à coletividade.

### C O N C L U S ã O

Oriento o meu voto no sentido de se conceder provimento parcial ao rogo recursal para ajustar a base de cálculo da multa isolada no ano-calendário de 1997 – exercício financeiro de 1998 -, e do ano-calendário de 1999 – exercício financeiro de 2000 -, nos termos do presente voto.

 Sala das Sessões - DF, em 17 de outubro de 2002.

  
NEICYR DE ALMEIDA

Processo nº : 13839.001183/2001-69  
Acórdão nº : 107-06.854

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro LUIZ MARTINS VALERO - Relator.

Nas pendências em que esta Câmara julgou a aplicação da multa isolada sobre o valor das parcelas de estimativa do IRPJ e da CSLL, não recolhidas pela pessoa jurídica optante pela apuração anual do lucro real, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, ainda que vencido, tenho votado pela sua procedência.

No caso em julgamento, o ilustre relator desenvolve tese nova, bem fundamentada e ilustrada por demonstrações matemáticas, substancialmente consistentes, objetivando mostrar que a multa isolada deve ter como limite o imposto ou a contribuição social efetivamente devidos ao final do encerramento do ano-calendário, o que me levou a refletir mais sobre esse instrumento sancionatório.

Em que pese a admiração que tenho pelo culto conselheiro, não acompanharei seu voto pela razões que passo a expor.

Destaco, como principal empecilho ao acatamento da tese do relator, a previsão legal expressa para a aplicação da multa isolada, *ainda que a pessoa jurídica apresente prejuízo fiscal ao final do ano-calendário*.

Nesta hipótese, adotada a tese, não se aplicaria a multa, e isso equivaleria a negar vigência ao dispositivo legal, ou, na melhor das hipóteses, utilizar a norma legal como mero balizamento do livre caminho do intérprete, característica da não muito aceita "escola da livre interpretação do direito".

Por outro lado, acatar a eficácia legal da multa isolada não pode ser entendido como simples adoção da interpretação gramatical da norma jurídica, ao contrário, trata-se de interpretação que leva em conta os fins visados pelo legislador - no dizer de mestre Miguel Reale<sup>2</sup>: *"...o primeiro cuidado do hermeneuta contemporâneo*

 \_\_\_\_\_  
<sup>2</sup> REALE, Miguel - Lições Preliminares de Direito - Saraiva, São Paulo, 2000, 25ª Edição.

Processo nº : 13839.001183/2001-69  
Acórdão nº : 107-06.854

*consiste em saber qual a finalidade social da lei, no seu todo, pois é o fim que possibilita penetrar na estrutura de suas significações particulares."*

Não é diferente o magistério de Carlos Maximiliano em sua obra "Hermenêutica e Aplicação do Direito", Forense. 13ª edição, 1993, pág. 151:

*"O hermeneuta sempre terá em vista o fim da lei, o resultado que a mesma precisa atingir em sua atuação prática. A norma enfeixa um conjunto de providências protetoras julgadas necessárias para satisfazer a certas exigências econômicas e sociais; será interpretada de modo que melhor corresponda àquela finalidade e assegure plenamente a tutela de interesse para o qual foi regida."*

Pois bem, o abandono da regra de apuração do imposto de renda trimestral, a partir de 1997, é uma opção exercida pelo contribuinte que não dispõe de estrutura administrativa capaz de apurar o montante do tributo e da contribuição social devidos de forma definitiva, na periodicidade determinada pela Lei, mas a contrapartida exigida é o recolhimento de um valor mensalmente estimado, com base na receita bruta e acréscimos.

A lei nº 9.430/96 vai mais longe ao permitir que o valor estimado seja reduzido ou até suspenso, a partir do momento em que o contribuinte demonstre, através de balanços ou balancetes, que o valor já recolhido no período abrangido pelos balanços ou balancetes de acompanhamento, supera ou é suficiente para cobrir o imposto ou a contribuição devidos no referido período.

O fim visado pelo legislador foi coibir a fuga da periodicidade trimestral da apuração, postergando o pagamento do tributo ou da contribuição para o ano-calendário seguinte.

E aquele contribuinte que ao final do ano-calendário de incidência do imposto ou da contribuição nada apurou como devido, por apresentar prejuízo fiscal?

Este, como visto, teve a oportunidade de demonstrar sua situação deficitária em todos os períodos do ano-calendário, bastava elaborar os balanços de

Processo nº : 13839.001183/2001-69  
Acórdão nº : 107-06.854

monitoramento das estimativas obrigatórias, no tempo previsto na Lei. A demonstração fora do prazo não pode produzir os mesmos efeitos exigidos legalmente.

Não há quem não reconheça que a multa isolada é uma penalidade por demais gravosa e que apresenta um defeito original ao tomar como base de cálculo o imposto ou contribuição que, ao final do ano-calendário, se revela indevido ou em valor devido menor que o estimado.

Mas é uma regra jurídica e, como tal, tem que ter efetividade e esta só é alcançada pela coação estatal, garantida pela sanção, materializando-se o disposto no art. 75 do Código Civil vigente *"todo direito corresponde a uma ação que o assegura"*.

Por isso, voto por se negar provimento ao recurso, no tocante à aplicação da multa isolada.

Sala das Sessões-DF, 17 de outubro de 2002.

  
LUIZ MARTINS VALERO