



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 16327.001044/2004-46
Recurso nº : 159.104
Matéria : IRPJ – Ex(s): 2001 – MULTA ISOLADA
Recorrentes : 10ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP e CITICORP MERCANTIL
PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS S. A
Sessão de : 12 DE SETEMBRO DE 2007
Acórdão nº : 105-16.622

IRPJ E CSLL - MULTA ISOLADA - FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ COM BASE NO LUCRO ESTIMADO - A regra é o pagamento com base no lucro real apurado no trimestre, a exceção é a opção feita pelo contribuinte de recolhimento do imposto e adicional determinados sobre base de cálculo estimada. A Pessoa Jurídica somente poderá suspender ou reduzir o imposto devido a partir do segundo mês do ano calendário, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculados com base no lucro real do período em curso. (Lei nº 8.981/95, art. 35 c/c art. 2º Lei nº 9.430/96) A falta de recolhimento ou recolhimento a menor, está sujeita às multas de 75% ou 150%, quando o contribuinte não demonstra ser indevido o valor do IRPJ do mês em virtude de recolhimento excedentes em períodos anteriores. (Lei nº 9.430/96 44 § 1º inciso IV c/c art. 2º) A base de cálculo da multa é o valor 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.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA – A compensação indevida somente passou a ser sancionada a partir da MP nº 2.158-35 de 24-08-2001, caso ficasse comprovada uma das hipóteses previstas nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64 e a partir de janeiro de 2.007 (MP 351) quando comprovada falsidade na declaração.

RECURSO DE OFÍCIO: Correta a decisão de Primeira Instância que aplica retroativamente lei penal tributária que reduziu a multa isolada.

Recurso de ofício negado e recurso voluntário provido



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº :16327.001044/2004-46
Acórdão nº : 105-16.622

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos de ofício e voluntário interpostos pela 10ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM SÃO PAULO SP-I e CITICORP MERCANTIL PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS S. A .

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães, Marcos Rodrigues de Mello e Waldir Veiga Rocha que suspendiam o julgamento para aguardar a solução do litígio em relação à compensação relativa ao processo.


JOSÉ CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE e RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 OUT 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, MARCOS VINÍCIUS BARROS OTTONI (Suplente convocado) e IRINEU BIANCH. Ausente, justificadamente o Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº : 16327.001044/2004-46
Acórdão nº : 105-16.622

Recurso nº : 159.104
Recorrentes : 10ª TURMA DA DRJ SP-I E CITICORP MERC. PART. E INVESTIMENTOS
S. A .

RELATÓRIO

Tratam os autos de recursos de ofício e voluntário, apresentados pela 1ª Turma da DRJ em SP-I e por CITICORP MERCANTIL PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS SA, CNPJ Nº 58.923.194/0001-87. A empresa, já qualificada nestes autos, inconformada com a decisão prolatada pela 10ª Turma da DRJ em São Paulo SP-I, consubstanciada no acórdão de nº 16.12.461 de 22 de fevereiro de 2007, que julgou procedente em parte o lançamento referente a multa isolada , contido no Auto de Infração de fls. 55/61 tendo em vista as seguintes infrações:

DA AUTUAÇÃO

Trata o presente processo do auto de infração de fls 02/06, através do qual foi formalizada a exigência relativa à multa isolada no valor de R\$ 7.152.594,96 por falta de recolhimento do IRPJ - estimativa, nos meses janeiro, abril maio e junho de 2000.

Relata a Fiscalização o seguinte:

MULTA ISOLADA

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMATIVA.

Falta de pagamento de IRPJ, incidente sobre base de cálculo estimada. Valor apurado em conformidade com a representação formulada pela Divisão de Orientação e Análise da Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária em São Paulo em 27/04/2004, uma vez que o contribuinte não provou a existência de saldo negativo do Imposto de Renda declarado na DIPJ.

Enquadramento legal e Demonstrativo de cálculo da multa às fls 03.

DA IMPUGNAÇÃO



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº :16327.001044/2004-46
Acórdão nº : 105-16.622

Inconformada, a interessada apresentou a impugnação de fls 54/64 na qual alega, em síntese, o seguinte:

A presente impugnação dirige-se contra auto de infração lavrado para constituir multa isolada, pela suposta ausência de recolhimento do IRPJ por estimativa nos meses de janeiro, abril, maio e junho de 2000.

Referidos valores deixaram de ser recolhidos em virtude de procedimento de compensação (PA nº 11610.001857/2001-74) não homologado pela receita federal, cujo despacho decisório veio ser objeto de manifestação de inconformidade, ainda pendente de apreciação pelo C. Órgão Julgador competente.

Uma vez suspensa a exigibilidade do crédito tributário (art. 74, parágrafo 11, da Lei nº9430, de 27/12/1996, com a redação dada pela Lei nº10.833, de 29/12/2003), não há que se falar em descumprimento de obrigação tributária, muito menos na aplicação de qualquer penalidade em função de não recolhimento do tributo.

Os créditos originaram-se do ano de 1997, por pagamento a maior do imposto bem como dos anos de 1998 e 1999, por saldos negativos de IRPJ, decorrentes de retenções na fonte e de pagamentos por estimativa em valor superior ao efetivamente devido nos respectivos ajustes.

Em vista das compensações realizadas naquele ano de 2000, a Impugnante apresentou à Receita, ainda, os respectivos pedidos de restituição (PA nº 11610.001857/2001-74), os quais vieram ser, com o advento de IN nº210/2002, convertidos em Declaração de Compensação.

Cumpridas as formalidades legais exigidas para o procedimento levado a cabo na época, bem como comprovada a origem dos valores objeto de compensação, resta impositiva a conclusão de que o r. despacho decisório em voga não pode prosperar, impondo-se o integral acolhimento da presente manifestação de inconformidade.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº :16327.001044/2004-46
Acórdão nº : 105-16.622

DO PEDIDO

Por todo o exposto, vem a Requerente pedir a V. Sas. que julguem improcedente e sem efeito a parcela do r. despacho decisório que lhe foi desfavorável, reconhecendo-se a integralidade dos créditos declarados e compensados, para os devidos fins de direito.

Levado a julgamento de primeira instância, a 10ª Turma da DRJ em São Paulo SP-I, decidiu pela procedência, em parte, do lançamento, reduzindo a multa isolada para 50%, aplicando retroativamente a legislação mais benéfica, MP 351/2007, proferindo o acórdão nº 16-12.461 que tem a seguinte ementa:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 31/01/2000, 30/04/2000, 31/05/2000, 30/06/2000

MULTA ISOLADA. APURAÇÃO POR ESTIMATIVA. FALTA OU RECOLHIMENTO A MENOR. Verificada a falta ou recolhimento a menor do imposto de renda devido por estimativa, cabível aplicação da multa de ofício isolada.

MULTA DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA. Aplica-se a lei a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Considerando que a exoneração ultrapassara o limite de alçada, de sua decisão recorre a este Colegiado.

Inconformado o contribuinte apresentou o recurso voluntário de folhas 119 a 136, trazendo os argumentos da inicial, acrescentando que a IN SRF 210/202 não prevalecer sobre norma legal, art. 74 § 11 da Lei 9.430/96.

E de garantia arrolou bens.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº :16327.001044/2004-46
Acórdão nº : 105-16.622

VOTO

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator.

RECURSO DE OFÍCIO.

O recurso é devido eis que o valor do crédito exonerado ultrapassa o limite de alçada, portanto dele conheço.

Analisando a decisão recorrida frente a legislação em vigor na data do julgamento, verifico o acerto do acórdão, eis que aplicou retroativamente o artigo 14 da MP 351 de 22.01.2007, que alterou a redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, modificando o percentual da multa, dos 75% previstos anteriormente e aplicados no presente processo para 50%.

A decisão recorrida deu efetividade à previsão contida no artigo 106-II-C da Lei nº 5.172/66 (CTN), aplicando retroativamente lei que comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso é tempestivo dele conheço.

MÉRITO

Trata a matéria de exigência da multa isolada prevista no artigo 44 Parágrafo 1º inciso IV, em virtude da falta de recolhimento do IPRJ com base na estimativa previsto no artigo 2 ambos artigos da Lei n 9.430 de 1996, com redação dada pelo artigo 14 da MP 351 de 22 de janeiro de 2007.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº :16327.001044/2004-46
Acórdão nº : 105-16.622

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.

Para 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº :16327.001044/2004-46
Acórdão nº : 105-16.622

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.**



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº :16327.001044/2004-46
Acórdão nº : 105-16.622

§ 1º - A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido com observância das disposições das leis comerciais.

§ 2º -

§ 3º - Para efeito de determinação do saldo do imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

- a) dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 2º do art. 39;
- b) dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;
- c) do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidentes sobre receitas computadas na determinação do lucro real;
- d) do imposto de renda calculado na forma dos arts. 27 a 35 desta Lei, pago mensalmente.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº :16327.001044/2004-46

Acórdão nº : 105-16.622

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 (camê-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;

NOVA REDAÇÃO DADA PELO ARTIGO 14 DA MP 351 DE 22.01.2007, ao artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº :16327.001044/2004-46
Acórdão nº : 105-16.622

§ 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº :16327.001044/2004-46
Acórdão nº : 105-16.622

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 balancetes mensais nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.981/95. Se ficar demonstrado que nos períodos anteriores ao considerado, já recolhera o imposto em valor superior ao devido conforme regras do lucro real.

Analisando o artigo 35 podemos afirmar que a suspensão somente é possível a partir do segundo mês, visto que somente tem lugar a suspensão ou 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 suficiente 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº :16327.001044/2004-46
Acórdão nº : 105-16.622

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº :16327.001044/2004-46
Acórdão nº : 105-16.622

ocorrência do fato gerador, daí o tratamento correto deve ser de antecipação do devido em 31.12. de cada ano.

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

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

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

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

Podemos afirmar que o aparente conflito também existe entre a previsão de exigência da multa ainda que se apure prejuízo, com a previsão contida na letra "b" do §



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº :16327.001044/2004-46
Acórdão nº : 105-16.622

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:

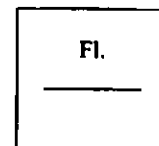
I - à capitulação legal do fato;

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

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA



Processo nº :16327.001044/2004-46
Acórdão nº : 105-16.622

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

De fato como já dissemos a aplicação da multa após o levantamento do balanço e a apuração resultado anual para fins fiscais, que pode ser prejuízo, lucro zero ou lucro positivo, deve ser aplicada com razoabilidade pois a dúvida está patente quanto à base de cálculo da multa. A base da penalidade seria o valor das antecipações não recolhidas ou, seria o valor do imposto apurado pelo lucro real anual? Se o contribuinte apurou prejuízo anual, a falta dos balanços ou balancetes que deveriam ter sido feitos e transcritos nos diários, que como já dissemos têm vida efêmera, podem ser motivo para a aplicação da multa?

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

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº :16327.001044/2004-46

Acórdão nº : 105-16.622

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

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

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

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

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

CONCOMITÂNCIA DE APLICAÇÃO DAS MULTAS – ISOLADA E PROPORCIONAL:

1) Após o ano calendário a fiscalização detecta omissão de receita, deve-se exigir a multa proporcional de 75% ou 150%, e não a multa isolada pois essa sanção é para dar efetividade aos recolhimentos das estimativas durante o ano calendário calculadas sobre o faturamento escriturado.

2) No balanço anual a empresa apura imposto em valor superior às estimativas recolhidas, porém calculou e recolheu as antecipações cumprindo corretamente a legislação, não há multa a ser cobrada pois cumpriu corretamente as regras da estimativa.

3) No balanço anual a empresa apura imposto maior que as estimativas recolhidas em virtude de recolhimento a menor das estimativas a que estava sujeita, a multa a ser aplicada é a isolada sobre a diferença entre a soma das estimativas a que estava obrigada e a efetivamente recolhida.

4) A empresa declara em DIRF a estimativa correta, mas não recolhe, levanta balanço anual que mostra ser devida aquela estimativa, aproveita o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº :16327.001044/2004-46

Acórdão nº : 105-16.622

valor da estimativa não recolhida para redução do imposto anual, a multa a ser lançada será a isolada pelo não recolhimento da estimativa, e o imposto deverá ser exigido na totalidade, ou seja, sem a consideração da estimativa declarada mas não recolhida.

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

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº :16327.001044/2004-46
Acórdão nº : 105-16.622

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

A partir da edição da MP 351, em 22.01.2007, houve a modificação da redação dada ao artigo 44 da Lei nº 9.430/96, não só em relação ao percentual mas também quanto à própria base de cálculo da multa que deixou de ser o imposto devido e passou a ser sobre o valor do pagamento mensal, resolvendo portanto o principal entrave à aplicação da referida penalidade, de certa forma confirmou a impropriedade da base anteriormente estabelecida, defendida no presente voto.

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

Manuseando os autos, verifico que conforme informação do autuante no exercício de 2.002 ano calendário de 2.000, 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.

Verifico também que o contribuinte tomou ciência dos autos de infração fora em 06.08.2.004, portanto fora do curso dos anos calendário objeto da autuação 2.000, tal fato é importante diante da tese assentada na CSRF uma vez que durante o ano calendário o valor da multa equivale a 75% da estimativa não recolhida a cada mês, vigente até 12/2006 e 50% a partir de janeiro 2007.

Manuseando os autos verifico que pelo extrato de folha 177 a empresa apurou em 31.12.2000, saldo negativo de IR no valor de R\$ 14.320.237,10, logo inaplicável a multa isolada pelo não recolhimento da estimativa após a apuração do resultado anual que se mostrou negativo.

De acordo com a tese exposta não há possibilidade de exigência da multa isolada após o curso do ano calendário pois não existe a base de cálculo prevista no caput



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº :16327.001044/2004-46

Acórdão nº : 105-16.622

do artigo 44 da Lei 9.430/96 que é o valor do imposto devido, ainda não recolhido na forma de estimativa que seria devida no curso do ano calendário.

Mas não é só isso a penalidade foi aplicada na realidade, não por falta de recolhimento de estimativa mas por compensação indevida conforme representação de folha 07.

A compensação indevida teve a legislação bastante alterada de 1.996 em diante senão vejamos:

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o 'caput' será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001

Art. 90. Serão objeto de lançamento de ofício as diferenças apuradas, em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados, relativamente aos tributos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº :16327.001044/2004-46
Acórdão nº : 105-16.622

Antigas Redações - Alterações do ano de 2004

{Antiga redação da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.}

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida e aplicar-se-á unicamente nas hipóteses de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, de o crédito ser de natureza não tributária, ou em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não-homologação da compensação, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

{Art. 18, 'caput', com redação dada pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007.}

{*0730013700* Duplo clique aqui para ver as antigas redações.}

§ 1º Nas hipóteses de que trata o 'caput', aplica-se ao débito indevidamente compensado o disposto nos §§ 6º a 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

§ 2º A multa isolada a que se refere o 'caput' deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso I do 'caput' do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº :16327.001044/2004-46
Acórdão nº : 105-16.622

{§ 2º com redação dada pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007.}

{*0730013855* Duplo clique aqui para ver as antigas redações.}

§ 3º Ocorrendo manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação e impugnação quanto ao lançamento das multas a que se refere este artigo, as peças serão reunidas em um único processo para serem decididas simultaneamente.

Pela análise da legislação percebe-se com clareza a inexistência à época dos fatos geradores ano de 2.000, de qualquer norma sancionadora pela compensação indevida, tal só passou a existir a partir da edição da Lei 10.833/2003, mesmo assim com a ressalva de que a multa isolada só poderia ser aplicada nos casos de dolo presente, ou seja sonegação, fraude ou conluio, previstos nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

Já a nova redação dada pela MP nº 351 de 22 de janeiro de 2.007, vinculou a aplicação da multa isolada por compensação indevida, caso a fiscalização consiga comprovar falsidade na declaração apresentada pelo sujeito passivo.

Como vimos não havia previsão legal para se aplicar a multa isolada por compensação indevida à época dos fatos geradores – ano de 2.000.

Indevidamente a fiscalização no auto de infração chamou de falta de pagamento do IRPJ sobre a base estimada, pois de acordo com a representação sobre a qual a própria descrição dos fatos faz referência, é clara que houve uma compensação indevida de saldo negativo de IRPJ, por decorrência se concluiu pelo não recolhimento das estimativas, porém esse é fato conseqüente e não o fato originário que foi a compensação indevida. Ou seja, o fato descrito não se subsume a norma de regência. Aliás, nenhum dos artigos mencionados no auto de infração diz respeito à exigência de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº :16327.001044/2004-46
Acórdão nº : 105-16.622

multa isolada por compensação indevida e nem poderia eis que tal norma não existia quando da edição do RIR/99.

Pelo exposto, conheço dos recursos apresentados, e decido negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 12 de setembro de 2007.


JOSE CLOVIS ALVES