



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10580001111/2006-15
Recurso nº 502112 Voluntário
Acórdão nº **1402-00.371 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 25 de janeiro de 2011
Matéria CSLL
Recorrente S&M DISTRIBUIDORA LTDA
Recorrida 1ª TURMA/DRJ-SDR

Assunto: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL
Ano-calendário: 2002

FALTA DE TRANSCRIÇÃO DOS BALANÇOS E BALANCETES DE SUSPENSÃO OU REDUÇÃO NO LIVRO DIÁRIO - MULTA ISOLADA. Ainda que o art. 35, parágrafo 1º, alínea "a", da Lei nº 8.981/95, tenha subordinado a validade dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução à transcrição no Livro Diário, esse fato isoladamente não é condição suficiente para exigência da multa isolada, pois não afeta a validade e a eficácia da escrituração como prova primária e não há acusação de que as informações contidas nos balancetes de suspensão estejam em desacordo com os registros constantes no Livro Diário, ou que tenham sido levantados com desobediência às leis comerciais e fiscais.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

A jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais é pacífica quanto à improcedência da aplicação de penalidade pelo não recolhimento de estimativas quando o valor do cálculo estimado ultrapassa o tributo devido na escrita fiscal ao final do exercício

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **4ª câmara / 2ª turma ordinária** da primeira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário para excluir a multa isolada. Vencido o Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro, que mantinha a exigência. Os Conselheiros Frederico Augusto Gomes de Alencar e Albertina Silva

Processo nº 10580001111/2006-15
Acórdão n.º **1402-00.371**

S1-C4T2
Fl. 2

Santos de Lima votaram pelas conclusões. Ausente momentaneamente, o Conselheiro Antônio José Praga de Souza, que foi substituído pelo Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro

(assinado digitalmente)

Albertina Silva dos Santos Lima - Presidente

(assinado digitalmente)

Carlos Pelá - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário contra decisão da DRJ/SDR, que manteve a exigência de multa isolada aplicada sobre a falta de recolhimento de estimativas do ano calendário de 2002, por ausência de escrituração dos balancetes de suspensão no livro diário, em desacordo com as normas infralegais aplicáveis. Lançada também a CSLL do exercício, em valor inferior às estimativas apuradas, com multa de ofício de 75%.

Inconformado com o auto de infração, o contribuinte apresentou impugnação, a qual juntou os balancetes de suspensão de janeiro a dezembro de 2002. Alega que na presença destes balancetes, não cabe a cobrança das estimativas. Não questionou a cobrança da CSLL apurada.

A DRJ houve por bem manter a exigência da multa isolada sobre as estimativas não recolhidas, sob o argumento de que os balancetes de redução ou suspensão apresentados não foram elaborados em atendimento a todas as condições previstas na instrução normativa SRF 93/97, tais como transcrição no livro diário, elaboração prévia à fiscalização ou preenchimento do LALUR. Por conta disso, manteve a exigência da multa isolada. Importante destacar que o contribuinte não foi intimado, durante o procedimento de fiscalização, para apresentar os balanços ou balancetes de suspensão. A primeira oportunidade que teve para apresentar os balancetes foi na impugnação, oportunidade em que foram carreados aos autos.

O contribuinte, diante da decisão da DRJ, apresenta recurso voluntário, em que repisa os argumentos expendidos na impugnação, especialmente quanto à ausência de imposto devido nos períodos autuados, tendo em vista os balancetes trazidos à colação junto com a impugnação.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro CARLOS PELÁ, Relator

Conheço do Recurso por ser tempestivo, por atender aos requisitos de admissibilidade e por conter matéria de competência deste Conselho.

Duas questões merecem ser destacadas neste processo.

A primeira delas diz respeito à aplicação de multa isolada sobre as estimativas após o encerramento do período de apuração.

É assente neste Conselho que a aplicação da multa isolada sobre estimativas mensais não recolhidas somente é possível no curso do próprio exercício em que estas estimativas são devidas. Sobre este tema, adoto, permissa vênua, a fundamentação adotada pelo Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, no Acórdão CSRF/01-05.511, pois contempla ampla e integralmente a hipótese destes autos. Sustenta o Conselheiro, em parte destacada do seu voto:

“A questão a ser solucionada versa sobre a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento da estimativa quando a empresa apura, ao final do exercício, tributo inferior ao valor das estimativas devidas ao longo do ano, bem como a possibilidade de exigência concomitante de multa de ofício por falta de recolhimento de tributo devido ao final do exercício e por falta de recolhimento de estimativas no mesmo período.

O art 44 da Lei nº 9.430/96 que autoriza a aplicação da multa isolada tem o seguinte teor:

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 base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

Art. 2º (Lei nº 9.430/96) — 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 estimado, 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.

As remissões relevantes são as seguintes:

" -

Art. 35 (Lei nº 8.981/95) — 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 excede o valor do imposto, calculado com base no lucro real do período em curso. (...)

§2º - Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de base de cálculo negativas fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.

Após a edição desse dispositivo legal, inúmeros debates instalaram-se no âmbito desse Conselho de Contribuintes, sobretudo acerca da aplicação cumulativa das sanções neles previstas. Na verdade, a leitura isolada dos enunciados do artigo 44 da Lei nº 9.430 tem levado alguns dos meus pares a sustentar a aplicação da multa isolada em todos os casos em que não houver recolhimento da estimativa. Sustentam que a sanção foi concebida justamente para assegurar efetividade ao regime da estimativa e preservar o interesse público.

Ressalto, inicialmente, que a divergência não se situa na necessidade de dar efetividade ao regime de estimativa, porquanto o intérprete deve atribuir a lei o sentido que lhe permita a realização de suas finalidades. Mas, a pretexto de concretizá-lo, não se pode menosprezar o sentido mínimo do texto legal. Por força da segurança jurídica, a interpretação de normas que imponham penalidades deve ser atenta ao que dispõe os textos normativos e esses oferecem limites à construção de sentidos.

O Conselheiro, então, passa à análise das proposições normativas e do seu sentido possível em face do ordenamento jurídico. Após reconstruir a estrutura lógica do sistema de penalidades aplicáveis à falta de recolhimento das estimativas durante o ano, especialmente no tocante às funções que a base de cálculo dos tributos, seguindo as lições de Paulo de Barros Carvalho, conclui:

“Essas conclusões aplicadas à legislação tributária evidenciam o desarranjo na adequação das regras sancionadoras atualmente vigentes no imposto sobre a renda, em que ofensas a bens jurídicos de distintos graus de importância para o Direito são atribuídas penas equivalentes, sem que se atente ao princípio da proporcionalidade punitiva. A punição prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 pelo não-recolhimento do tributo (75% do imposto devido) é equivalente a punição prevista no mesmo artigo pelo descumprimento do dever de antecipar o mesmo

tributo (75% do valor da estimativa). Em certos casos, a penalidade isolada chega a ser superior a multa de ofício aplicada pelo não recolhimento do tributo no fim do ano.

Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam "princípio da consunção".

Aplicando o princípio da consunção, firmado nas lições de Miguel Reale, o conselheiro afirma:

Primeiro, o exame do texto evidencia que o artigo 44 da Lei nº 9.430/96 determina que a multa seja calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo. Por inferência lógica, tem que se entender que os incisos I e II também se referem à falta de pagamento de tributo.

Importante firmar que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, eis que, juridicamente, o fato gerador do tributo só será tido por ocorrido ao final do período anual (31/12). O valor do lucro — base de cálculo do tributo — só será apurado por ocasião do balanço no encerramento do exercício, momento em que são compensados os valores pagos antecipadamente em cada mês sob bases estimadas e realizadas outras deduções desautorizadas no cálculo estimado.

Tributo, na acepção que lhe é dada no direito positivo (art. 3º do Código Tributário Nacional) pressupõe a existência de obrigação jurídica tributária que não se confunde com valor calculado de forma estimada e provisória sobre ingressos da pessoa jurídica.

Marco Aurélio Greco, na mesma direção, sustenta que "mensalmente, o que se dá é apenas o pagamento por imposto determinado sobre base de cálculo estimada (art. 2º, caput), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (art. 3º do art. 2º). Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo ao período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação provisória de um recolhimento, em contemplação de um fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação — e que dele não pode se distanciar — que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.891/95)."

Tanto é assim, que o art. 15 da Instrução Normativa SRF nº 93/97, ao interpretar o art. 2º da Lei nº 9.430/96, que trata do regime da estimativa, prescreve a impossibilidade de as autoridades fiscais exigir de ofício a estimativa não paga no vencimento, a saber:

"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."

A lógica do pagamento de estimativas é, portanto, de antecipar, para os meses do ano-calendário respectivo, o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria só devido ao final do exercício (em 31.12). Sob o sistema de estimativa mensal, permite-se a redução dos pagamentos mensais caso o resultado tributável seja reduzido ou aumentado ao longo do ano-calendário, desde que evidenciado por balancetes de suspensão (art. 29 da Lei nº 8.981/94). Assim, via de regra, o tributo — sob a forma estimada - não será devido antecipadamente em caso de inexistência de lucro tributável.

Tal inferência se alinha coerentemente com o princípio de bases correntes, pois se a empresa nada deve ao longo do ano, nada deverá ao seu final. Se houvesse algum recolhimento prévio que não tem correspondência com o tributo devido ao final do período, tal fato implicaria apenas em restituição ou compensação tributária. Por outro lado, no encerramento do exercício, caso constatada a insuficiência de pagamento do tributo apurado pelo lucro real as empresas terão de complementar a estimativa que fora recolhida ao longo do mesmo período.

Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício.

Eventuais diferenças, a maior ou a menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução de tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador — totalidade ou diferença de tributo — só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

Defendem alguns que a conclusão acima contradiz o § 1º, inciso IV, do mesmo dispositivo legal, que estabelece a aplicação de multa isolada na hipótese de a pessoa jurídica estar sujeita ao pagamento de tributo ou contribuição e deixar de fazê-lo, ainda que tenha prejuízo ou apurado base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. Ou seja, por esse enunciado, permaneceria obrigatório o recolhimento por estimativa mesmo se houvesse prejuízo ou base de cálculo negativa.

Essa contradição é apenas aparente.

O parágrafo 2º do art. 39 da Lei n.º 8.383/91 autoriza a interrupção ou diminuição dos pagamentos por antecipação quando o contribuinte demonstra, mediante balanços ou balancetes mensais, que o valor já pago da estimativa acumulada excede o valor do tributo calculado com base no lucro ajustado do período em curso.

Os balanços ou balancetes mensais são, então, os meios de prova exigidos pelo Direito, para que se demonstre a inexistência de tributo devido. Na verdade, para emprestar praticidade ao regime de estimativa, inverteu-se o ônus da prova, atribuindo ao contribuinte o dever de demonstrar que não apurou lucro no curso do ano e que não está sujeito ao recolhimento antecipado. Via de regra, o ônus de provar que o contribuinte está sujeito ao regime de estimativa, para fins de aplicação da multa, caberia ao agente fiscal.

Assim, caso a pessoa jurídica não promova o correspondente recolhimento da estimativa nos meses próprios do respectivo ano-calendário e não apresente os balancetes de suspensão no curso do período - ainda que tenha experimentado prejuízo ou base de cálculo negativa - ficará sujeita à multa isolada de que trata o art. 44 da Lei n.º 9.430/96. A lei estabelece uma presunção de que o valor calculado de forma presumida (estimada) coincide com o tributo que será devido ao final do período, partindo da constatação de que a estimativa não foi recolhida e de omissão do sujeito passivo em apresentar os balanços ou balancetes.

Esse não é caso, contudo, da empresa que, após o término do ano-calendário correspondente, apresenta o balanço final do período ao invés de balancetes ou balanços de suspensão. Nesse caso, a exigência da norma sancionadora para que se comprove a inexistência de tributo é atendida. Vale dizer, após o encerramento do período, o balanço final (de dezembro) é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário. Nesse

momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor devido pelo contribuinte. Se não há tributo devido, tampouco há base de cálculo para se apurar o valor da penalidade. Não há porque se obrigar o contribuinte a antecipar o que não é devido e forçá-lo a pedir restituição posteriormente. Daí concluir que o balanço final é prova suficiente para afastar a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa.

Resta examinar, então, qual seria a hipótese em que, na presença de prejuízo fiscal, se deveria aplicar a multa isolada.

Nesse caso, a interpretação sistemática dos dois enunciados prescritivos dispostos no mesmo artigo aqui comentados (caput e § 1º, inciso IV, do art. 44) conduz ao entendimento de que o procedimento fiscal e a aplicação da penalidade devem obrigatoriamente ocorrer no curso do ano-calendário, pois a conduta objetivada pela norma (dever de antecipar o tributo) é descumprida e, nesse momento, o efetivo resultado do exercício não está evidenciado mediante balancetes.

Assim, em virtude da inobservância da pessoa jurídica dos dispositivos legais reitores, o agente fiscal não tem como aferir a situação fiscal corrente do contribuinte. O legislador concede a fiscalização, durante o transcorrer do período-base, o poder de presumir que o valor apurado de forma estimada a partir da receita da empresa coincide com o tributo devido, desde que demonstrada a omissão do dever probatório atribuído pela lei ao contribuinte. Essa presunção legal da existência de tributo não poderia ser desfeita após a aplicação da multa de lançamento de ofício pela

posterior apresentação de balanço na fase de defesa administrativa, pois tomaria o arbitramento do tributo sob base estimada condicional.

Chegamos, portanto, a poucas, mas importantes conclusões:

1-as penalidades, além da obediência genérica ao princípio da legalidade, devem também atender a exigência de objetividade, identificando com clareza e precisão, os elementos definidores da conduta delituosa.

2-a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas normas sancionadoras faz pressupor a identidade do critério material dessas normas;

3-tributo, na acepção que lhe é dada no direito positivo (art. 3º do Código Tributário Nacional) pressupõe a existência de obrigação jurídica tributária que não se confunde com valor calculado de forma estimada e provisória sobre ingressos;

4-a base de cálculo predita no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 refere-se à multa pela falta de pagamento de tributo;

5-o tributo devido ao final do exercício e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo

que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício;

6-não será devida estimativa caso inexista tributo devido no encerramento do exercício;

7-os balanços ou balancetes mensais são os meios de prova exigidos pelo Direito, para que o contribuinte demonstre a inexistência de tributo devido e a dispensa do recolhimento da estimativa.

8-após o final do exercício, o balanço de encerramento e o tributo apurado devem ser considerados para fins de cálculo da multa isolada;

9-antes do final do exercício, o fisco pode considerar para fins de aplicação de multa isolada o valor estimado calculado a partir da receita da empresa, desde que a inexistência de tributo não esteja comprovada por balanços ou balancetes mensais.

10-Se aplicada multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e constatado que também esse mesmo valor deixou de ser antecipado ao longo do ano sob a forma de estimativa, não será exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício, “

Entendo que o voto do Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima se aplique perfeitamente ao caso presente, e as razões invocadas já seriam suficientes para dar provimento ao recurso voluntário.

Mas, além da impossibilidade de aplicação da multa isolada neste caso, um segundo ponto deve ser abordado. Com efeito, o contribuinte apresentou, juntamente com a impugnação, os balancetes de redução/suspensão dos tributos devidos por estimativa nos meses de janeiro a dezembro do ano-calendário. Não os transcreveu, é verdade, no Livro Diário, mas o mero descumprimento de uma formalidade não pode acarretar na exigência de multa pela falta de recolhimento de antecipações materialmente indevidas.

Sobre este aspecto, também já se manifestou o extinto Conselho de Contribuintes em mais de uma oportunidade, cabendo trazer à colação os seguintes julgados:

1º Conselho de Contribuintes / 7a. Câmara / ACÓRDÃO 107-09.523 em 15.10.2008

IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1999 a 2001 e 2003

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ - Anocalendário:

FALTA DE TRANSCRIÇÃO DOS BALANÇOS E BALANCETES DE SUSPENSÃO OU REDUÇÃO NO LIVRO DIÁRIO - MULTA ISOLADA. Ainda que o art. 35, parágrafo 1º, alínea "a", da Lei nº 8.981/95, tenha subordinado a validade dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução à transcrição no Livro Diário, esse fato isoladamente não é condição suficiente para exigência da multa isolada, pois, não afeta a validade e a

eficácia da escrituração como prova primária e, não há acusação de que as informações contidas nos balancetes de suspensão estejam em desacordo com os registros constantes no Livro Diário, ou que tenham sido levantados com desobediência às leis comerciais e fiscais.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

A jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais é pacífica, quanto à improcedência da aplicação de penalidade pelo não recolhimento de estimativas quando o valor do cálculo estimado ultrapassa o tributo devido na escrita fiscal ao final do exercício.

1º Conselho de Contribuintes / 1a. Câmara / ACÓRDÃO 101-95.183 em 12/09/2005

IRPJ E OUTRO - Ex(s): 1999 a 2002

MULTA ISOLADA - MERA FALTA DE TRANSCRIÇÃO E BALANCETES NO LIVRO DIÁRIO - No contexto do caráter

provisório das estimativas, e tendo em vista a essência da penalidade pela falta de recolhimento das mesmas, ou seja, preservação do regime de antecipações e proteção ao fluxo de caixa do Estado, revela-se ancilar e meramente formal, podendo ser ultrapassada, a obrigação acessória de transcrição dos balancetes, quando isoladamente considerada.

Recurso Voluntário provido.

Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso.

Manoel Antonio Gadelha Dias - Presidente

Publicado no DOU em: 20.04.2006

Relator: Mário Junqueira Franco Junior

Na mesma linha destes julgados, há vários outros adotados pelo Extinto Conselho de Contribuintes. Assim, considerando esses precedentes e adotando suas fundamentações, VOTO no sentido de DAR provimento ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 25 de janeiro de 2011

(assinado digitalmente)

Carlos Pelá - Relator

Processo nº 10580001111/2006-15
Acórdão n.º **1402-00.371**

S1-C4T2
Fl. 12
