



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-7

Processo nº : 10384.000637/2004-24
Recurso nº : 143941
Matéria : IRPJ – Exs.: 2001 a 2004
Recorrente : LIMPEL SERVIÇOS GERAIS LTDA - ME
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-FORTALEZA/CE
Sessão de : 06 DE JULHO DE 2005
Acórdão nº : 107-08.143

IRPJ – MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 precisa que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade isolada quando a base estimada exceder ao montante do imposto e contribuição devidos apurados ao final do exercício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LIMPEL SERVIÇOS GERAIS LTDA - ME.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator designado. Vencidos os conselheiros Luiz Martins Valero e Albertina Silva Santos de Lima (Relatora). Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE E REDATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 14 MAR 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NATANAEL MARTINS, OCTAVIO CAMPOS FISCHER, HUGO CORREIA SOTERO, NILTON PÊSS e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



Processo nº : 10384.000637/2004-24
Acórdão nº : 107-08.143

Recurso nº : 143941
Recorrente : LIMPEL SERVIÇOS GERAIS LTDA - ME

RELATÓRIO

I – DA AUTUAÇÃO, DA IMPUGNAÇÃO E DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.

Trata o presente processo, de auto de infração, originado de procedimento de verificações obrigatórias, que resultou na exigência do IRPJ dos **anos-calendário de 1999 a 2002**, e respectiva multa proporcional de 75%, por divergências entre os valores escriturados e os efetivamente recolhidos. Base legal: arts. 247 e 841 do RIR/99.

Observa-se pelas cópias das DIPJ dos anos-calendário de 1999 a 2002, que a empresa apresentou DIPJ pelo Lucro Real com os valores zerados.

Também foi exigida multa isolada por não ter havido apuração e recolhimento das antecipações no valor correto, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e/ou balanços de suspensão ou redução de **31/01/99 a 31/12/2003**, com base no disposto dos artigos 889, incisos III e IV do RIR/94, arts. 2º, 43, 44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430/96; arts. 221, 222, 223, 841, incisos III e IV, 843, e 957, § único, inciso IV do RIR/99.

A autuada apresentou impugnação parcial alegando que o Ato Declaratório de exclusão do SIMPLES somente foi expedido em 04/2000 e que somente a partir dessa data poderia ser exigido o IRPJ e discutiu a multa isolada por recolhimento insuficiente das estimativas.

Os débitos do IRPJ e respectiva multa proporcional dos anos-calendário de 2001 e 2002, não impugnados e respectiva multa proporcional foram transferidos



Processo nº : 10384.000637/2004-24
Acórdão nº : 107-08.143

para o processo nº 10384.001092/2004-73, conforme Termo de Transferência de crédito tributário emitido em 13.04.2004, doc. de fls. 259, permanecendo sob controle deste processo o lançamento da multa isolada.

Pelo acórdão da 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Fortaleza, o lançamento foi considerado procedente em parte, sendo indevido o lançamento relativo aos fatos geradores ocorridos até 04/2000, data do Ato Declaratório de exclusão do SIMPLES.

Ao expressar a conclusão, a Turma Julgadora excluiu do lançamento, o IRPJ dos anos-calendário de 1999 e 2000 e as multas isoladas dos períodos de apuração de 02/99 até 04/2000.

II – DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo e foram arrolados bens conforme processo nº 10.384.000715/2004-91.

A recorrente discute a exigência da multa isolada, por falta ou insuficiência de recolhimento do IRPJ por estimativa mensal, porque foi aplicada após o término do ano-calendário em que ocorreram os fatos geradores e porque entende que não existe a possibilidade de exigência de multa isolada e multa de ofício sobre uma mesma base de cálculo.

Cita jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes e afirma que a exigência da multa prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, quando o tributo efetivamente devido está sendo exigido por meio de auto de infração com aplicação de multa de ofício, além de violar os dispositivos do CTN, como admitido pela jurisprudência administrativa, afronta os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, assim como do não confisco, em contraste com a Constituição Federal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10384.000637/2004-24
Acórdão nº : 107-08.143

Alega que encerrado o ano-calendário, a requerente elaborou balanço patrimonial, a demonstração do resultado do exercício, bem como a demonstração do lucro real, onde o cálculo do IRPJ, referente aos anos-calendário auditados resultaram em IRPJ devido bastante inferior ao calculado como estimativas no período. Entende que a exigência da multa isolada somente faria sentido se operada no curso do próprio ano-calendário.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive script.



Processo nº : 10384.000637/2004-24
Acórdão nº : 107-08.143

VOTO VENCIDO

Conselheira -ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, Relatora.

O recurso voluntário preenche os requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

O lançamento relativo aos fatos geradores até 04/2000 foi considerado improcedente pela decisão de primeira instância. Dessa conclusão, considerou indevidos os lançamentos do IRPJ relativo aos anos-calendário de 1999 e 2000 e a multa isolada de 02/99 até 04/2000. O IRPJ relativo aos anos-calendário de 2001 e 2002 já havia sido transferido para o processo nº 10384.001092/2004-73, porque o lançamento respectivo não foi objeto de impugnação.

Está em discussão neste processo, a exigência da multa isolada dos fatos geradores de 05/2000 a 12/2003.

O valor do IRPJ exigido para os anos-calendário de 2001 e 2002 é o apurado pela empresa, constante em seu livro LALUR, cujas declarações haviam sido entregues com valores zerados. Foi aplicada multa proporcional de 75%. As multas isoladas foram calculadas sobre as estimativas que deveriam ter sido pagas.

Registra-se que o valor das estimativas que deveriam ter sido recolhidas, sobre as quais foram calculadas as multas isoladas, são superiores ao valor do ajuste anual, para os anos-calendário de 2001 e 2002.

Observa-se que para o ano-calendário de 2003, não houve lançamento do IRPJ, posto que o auto de infração foi lavrado em 27.02.2004, cuja ciência foi dada em 02.03.2004. Não consta no auto de infração cópia da declaração do Imposto de



Processo nº : 10384.000637/2004-24
Acórdão nº : 107-08.143

Renda do ano-calendário de 2003, para verificação do valor do IRPJ apurado. Em relação ao ano-calendário de 2000, não consta neste processo a apuração do IRPJ relativo ao período de 01.05.2000 a 31.12.2000.

Recentemente, passei a votar pela improcedência da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas, quando também se exige o tributo e respectiva multa isolada, e a base de cálculo das duas multas apresentam valor idêntico.

Inicialmente, transcrevo o art. 44 da Lei nº 9.430/96, que trata da penalidade aplicada na situação de falta ou insuficiência de pagamento de tributo, entre outras situações:

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:

(...)

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;

(...)



Processo nº : 10384.000637/2004-24
Acórdão nº : 107-08.143

O art. 2º mencionado trata do pagamento do IRPJ da pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real determinado sobre base de cálculo estimada. O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 (acima transcrito), ao especificar as multas aplicáveis nos casos de lançamento de ofício, prevê, a cobrança da referida multa, isoladamente, no caso em que o contribuinte deixe de efetuar os recolhimentos por estimativa, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido no ano-calendário correspondente.

Para os anos-calendário de 2001 e 2002, o valor do tributo fez parte do crédito tributário lançado de ofício e sobre o qual incidiu a multa proporcional. As estimativas foram apuradas para calcular a base de cálculo da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas. O valor da base de cálculo da multa de ofício calculada sobre o valor do tributo exigido, equivale a parte do valor da base de cálculo da multa isolada lançada.

Levando-se em conta que é o bem público que deve ser protegido, aplicar a multa proporcional cumulativamente com a multa isolada, por falta de recolhimento da estimativa sobre os valores apurados, em procedimento fiscal, sobre base de cálculo de idêntico valor, implicaria admitir que, sobre o imposto apurado de ofício, se aplicaria duas punições, que significaria em relação à falta, a imposição de penalidade desproporcional ao proveito obtido.

Por semelhança, deve-se ter em vista que o art. 70 do Código Penal dispõe que quando o agente, mediante uma só ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não, aplica-se a mais grave das penas cabíveis, ou se iguais, somente uma delas, mas aumentada, em qualquer caso, de um sexto até metade.

Portanto, tendo em vista que o valor apurado do IRPJ, em 31.12.2001 e 31.12.2002, é menor do que o valor das estimativas apuradas pela fiscalização sobre as quais foi calculada a multa isolada, entendo que o valor da penalidade deve ser



Processo nº : 10384.000637/2004-24
Acórdão nº : 107-08.143

recalculado considerando como base de cálculo o seguinte: “valor das estimativas que foram base de cálculo da multa isolada + valor das estimativas recolhidas” deduzidas do valor do IRPJ lançado.

Em relação à exigência relativa aos anos-calendário dos anos de 2000 e 2003, entendo, que a multa deve prevalecer posto que não houve lançamento concomitante do tributo e respectiva multa proporcional.

Esse entendimento está centrado na interpretação de que constatado o não recolhimento das estimativas, a multa isolada é devida até mesmo nas situações em que o contribuinte apresenta prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente (desde que não tenha apurado os balancetes de suspensão ou redução do tributo demonstrando o prejuízo fiscal ou redução do tributo). Por essa interpretação não importa que o lançamento tenha sido realizado durante o ano-calendário ou após seu encerramento.

Também deve ser ressaltado, que no lucro real, o regime de estimativas é uma faculdade. Tendo feito a opção, por esse regime, o contribuinte deve se submeter a suas regras.

Observo ainda que a decisão de primeira instância ao expressar sua conclusão deixou de excluir a exigência da multa isolada de janeiro de 1999, mesmo afirmando que deveriam ser excluídas as exigências relativas aos fatos geradores ocorridos até 04/2000. Tal exclusão se deu porque o Ato Declaratório de exclusão da contribuinte do regime do SIMPLES foi expedido em 04/2000. A autoridade preparadora ao dar ciência ao contribuinte da decisão de primeira instância emitiu a intimação de fls. 296 a 298, em que consta a cobrança da multa relativa a 01/99. Entendo que a multa referente a esse mês deve ser excluída do lançamento para fins de compatibilização com a decisão recorrida, de que devem ser excluídas as exigências relativas aos fatos geradores ocorridos até 04/2000.

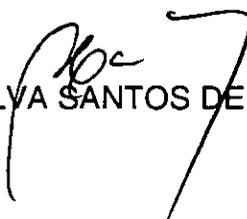


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10384.000637/2004-24
Acórdão nº : 107-08.143

Do exposto, oriento meu voto para dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência, a parte da multa isolada, calculada sobre o valor da mesma base de cálculo da multa de ofício, relativa aos anos-calendário de 2001 e 2002 e também excluir a multa isolada relativa ao mês de janeiro de 1999.

Sala das Sessões – DF, em 06 de julho de 2005.


ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA



Processo nº : 10384.000637/2004-24
Acórdão nº : 107-08.143

VOTO VENCEDOR

Conselheiro - MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA Redator.

Observe-se, preliminarmente, que minha divergência com ilustre relatora restringe-se à aplicação da multa isolada sobre a base estimada, nas outras questões trazidas pelo recurso acompanhado as razões do bem lançado voto do Conselheira-relatora.

A Conselheira-relatora propõe a exclusão da multa isolada quando cobrada concomitantemente com a multa de ofício. Acompanho a relatora nessa posição, por entender que a infração caracterizada pela conduta de não recolher o tributo abrange a infração menor configurada pela omissão de antecipação do tributo.

O legislador, ao estabelecer sanções, deve respeitar o princípio da proporcionalidade, evitando a imposição de sanções mais gravosas que o necessário para atingir a finalidade prevista para assegurar o cumprimento da conduta prevista na lei tributária. Nesse contexto, com bem sustenta Helenilson Cunha Pontes, deve-se analisar “a compatibilidade entre o objetivo visado com a regra tributária inobservada e o nível de sanção previsto para essa inobservância, mas, sobretudo, a extensão da limitação sobre indivíduo que deve suportar a sanção”¹

A legislação tributária federal tem evidenciando certo desarranjo na adequação das regras sancionadoras, 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

¹ PONTES, Helenilson Cunha. *Direito Tributário Sancionador e o princípio da proporcionalidade*. In Revista de Direito Tributário da APET. São Paulo: MP editora, edição 05, junho de 2005, p. 75.



Processo nº : 10384.000637/2004-24
Acórdão nº : 107-08.143

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 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. Ou seja, não há como o contribuinte cometer a infração de omitir recolhimento do tributo sem obrigatoriamente deixar de antecipar o mesmo tributo. Estamos diante ao que a doutrina penal denomina “consumção”.

Se a conduta é única e deve ser aplicada a sanção que visa proteger o bem jurídico mais relevante, que é sem dúvida, no caso, a arrecadação do tributo. Não importa se, por falha legislativa na adequação do delito a pena, infrações de grau ofensivo distintos acabaram por ter idêntico percentual de punição, ao aplicador cumpre verificar a pena incidente no caso concreto.

Firmada essa primeira posição, surge também a questão da exigência de multa isolada pela falta de recolhimento de estimativa sobre a parcela excedente ao valor do tributo devido pela recorrente no balanço de encerramento ao final do exercício. A ilustre relatora considerou procedente a exigência da multa isolada mesmo



Processo nº : 10384.000637/2004-24
Acórdão nº : 107-08.143

na hipótese em que a estimativa é superior ao tributo devido ao fim do exercício. Ouso discordar desse entendimento, por estar convencido de que a multa isolada só deve ser cobrada se o valor da estimativa não recolhida for igual ou inferior ao valor do tributo devido ao final do exercício.

Essa matéria, aliás, já foi enfrentada na Câmara Superior de Recursos Fiscais, que tem reiteradas vezes entendido que é indevida a cobrança da multa isolada de que trata o art. 44 da Lei nº 9.430/96 no caso de os valores calculados por estimativa serem superiores aos apurados no balanço de encerramento do exercício.

Na trilha desse entendimento, adoto e transcrevo voto de minha lavra proferido na sessão de 14 de março de 2005 (Acórdão CSRF/01-05.179), *verbis*:

“A divergência a ser solucionada versa sobre a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento da estimativa quando a empresa apurar, ao final do exercício, tributo inferior ao valor das estimativas devidas ao longo do ano ou mesmo base de cálculo negativa.

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



Processo nº : 10384.000637/2004-24
Acórdão nº : 107-08.143

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 negativa fiscal apurada 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.



Processo nº : 10384.000637/2004-24
Acórdão nº : 107-08.143

Na verdade, Kelsen já dizia que toda norma legal deriva de uma vontade pré-jurídica (um querer), mas a dificuldade do intérprete repousa na identificação de o que se reputará como sendo essa vontade. No dizer de Marçal Justen Filho, não há qualquer caráter predeterminado apto a qualificar o interesse como público. Sustenta que “o processo de democratização conduz à necessidade de verificar, em cada oportunidade, como se configura o interesse público, Sempre e em todos os casos, tal se dá por meio da intangibilidade dos valores relacionados aos direitos fundamentais”.²

Nessa trilha de raciocínio, iniciaremos pelo exame das formulações literais, isolando os enunciados prescritivos e sua estrutura lógica, para depois alcançar as significações normativas e, como produto final, a regra jurídica. Norma não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática dos textos³.

Nesse sentido, o artigo 44 da Lei nº 9.430/96 prescreve, de forma sintética, o seguinte:

HIPÓTESE

CONSEQUÊNCIA

Dado que houve falta de pagamento ou recolhimento, recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória



Pagar multa de 75% ou 150%⁴ calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição (art. 44, *caput*, inciso I e II) ;

Dado que pessoa jurídica está sujeita ao pagamento do IR de forma estimada, ainda que tenha apurado base de cálculo negativa no ano correspondente.



Pagar multa isolada de 75% calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição (*caput*, art. 44, §1º, IV);

² MARÇAL, Justen Filho. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2005, p.43/44.

³ Ricardo Guastini citado por Humberto Ávila em *Teoria dos Princípios*, São Paulo: Malheiros, 2005, p.22.

⁴ A hipótese de majoração da multa de ofício para 150% está prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 caso identificado verdadeiro intuito de fraude.



Processo nº : 10384.000637/2004-24
Acórdão nº : 107-08.143

Dado que a pessoa jurídica prova, por meio de balanço ou balancetes mensais, que o valor acumulado excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período. → Dispensar recolhimento por estimativa (art. 44. §1º, IV c/c art. 35, §2º, da Lei 8981/95).

Essas proposições extraídas do texto legal devem guardar coerência interna, por isso a construção lógica da regra jurídica não pode levar ao cumprimento de um enunciado prescritivo e ao necessário descumprimento de outro do mesmo dispositivo legal. O intérprete deve buscar o sentido do conjunto que afaste contradições, afinal, dentre a moldura de significações possíveis de um texto de direito positivo a escolha do intérprete de ser feita em consonância com todo ordenamento jurídico.

Nesse sentido, vale lembrar que o rigor é maior em se tratando de normas sancionatórias, não se devendo estender a punição além das hipóteses figuradas no texto. 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. Para que seja tida como infração, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata. A insegurança, sobretudo no campo de aplicação de penalidades, é absolutamente incompatível com a essência dos princípios que estruturam os sistemas jurídicos no contexto dos regimes democráticos.

Reportando-me a doutrina de Paulo de Barros Carvalho, a base de cálculo da regra sancionatória, a semelhança da regra de incidência tributária, apresenta três funções: (i) compor a específica determinação da multa; (ii) medir a dimensão econômica do ato delituoso, e (iii) confirmar, infirmar ou afirmar o critério material da infração. A primeira função permite apurar o montante da sanção. Na segunda, o valor adotado como base de cálculo busca aferir o quanto o sujeito ativo foi



Processo nº : 10384.000637/2004-24
Acórdão nº : 107-08.143

prejudicado (função reparadora) e para garantir eficácia a norma (função desestimuladora da conduta ilícita).

Por fim, a última função da base de cálculo atende a exigência de proporcionalidade entre o delito e a sanção. Se a conduta visa coibir falta de pagamento de tributo, a base de cálculo apropriada é o montante não pago. Se, por outro lado, a conduta ilícita refere-se ao descumprimento de um dever instrumental não relacionado à falta de recolhimento de tributo, não seria razoável adotar essa grandeza como base de cálculo. Nessa mesma linha, a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas regras sancionadoras faz pressupor a identidade ou, pelo menos, a proximidade da materialidade dessas condutas ilícitas. Ou seja, sanções que têm a mesma base de cálculo devem, em princípio, corresponder a idêntica conduta ilícita.

Fixadas essas premissas, passo ao exame dos enunciados acima transcritos.

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



Processo nº : 10384.000637/2004-24
Acórdão nº : 107-08.143

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).”*⁵

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.

⁵ Marco Aurélio Geco. *Multa Agravada em Duplicidade*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário nº 76, p. 159



Processo nº : 10384.000637/2004-24
Acórdão nº : 107-08.143

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.



Processo nº : 10384.000637/2004-24
Acórdão nº : 107-08.143

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 base de cálculo negativa - ficará sujeita à multa isolada de que trata o art. 44 da Lei nº 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.**



Processo nº : 10384.000637/2004-24
Acórdão nº : 107-08.143

Resta examinar, então, qual seria a hipótese em que, na presença de base de cálculo negativa, se deveria aplicar a multa isolada.

Na presença de base de cálculo negativa, 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 tornaria 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;



Processo nº : 10384.000637/2004-24
Acórdão nº : 107-08.143

- 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.”

No caso sob exame, tendo em vista que, nos anos em que não foi exigida a multa de lançamento de ofício por falta de recolhimento de tributo (1999 e 2002), não há nos autos indicação sobre a existência de tributo devido no encerramento do exercício, tanto que a fiscalização não indicou ou formalizou a exigência de tributo, voto no sentido de excluir as multas isoladas aplicadas no lançamento.

Sala das Sessões – DF, em 06 de julho de 2005.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA