



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-7

Processo nº : 10384.003412/2002-68
Recurso nº : 141.772
Matéria : IRPJ E OUTRO – Exs.: 1997 a 2002
Recorrente : CLAUDINO S/A LOJAS DE DEPARTAMENTOS
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-FORTALEZA/CE
Sessão de : 15 DE JUNHO DE 2005
Acórdão nº : 107-08.110

PAF – NORMAS PROCESSUAIS – SUSTENTAÇÃO ORAL – NEGATIVA - CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA – IMPROCEDÊNCIA - Nos termos da legislação que rege o PAF, o julgamento de processos em primeira instancia se faz no âmbito interno das DRJ's, não havendo nesta fase, pois, a possibilidade de sustentação oral, não se podendo daí se afirmar, contudo, vulneração ao princípio da ampla defesa.

IRPJ/CSLL – DECADÊNCIA PARCIAL – RECONHECIMENTO DE OFÍCIO - Considerando que, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, para feitos de contagem do prazo decadencial, o "*dies a quo*" se conta do fato gerador, tendo como "*dies ad quem*" o quinto ano a contar daquele, tem-se, indiscutivelmente, que em relação aos meses anteriores a outubro de 1997, a decadência se operou, pelo que, dos autos de infração, parte das multas lançadas deve ser expurgada.

IRPJ/CSLL – MULTA ISOLADA - ESTIMATIVAS – ANOS CALENDÁRIOS JÁ ENCERRADOS – LIMITE - Após o encerramento do ano calendário, a base de cálculo para efeitos de aplicação da multa isolada tem como limite os saldos de tributos a pagar na declaração de ajuste, não sendo cabível, a sua imposição, conseqüentemente, na inexistência de bases.

IRPJ/CSLL – MULTA ISOLADA - ESTIMATIVAS – ANO CALENDÁRIO EM CURSO – LIMITE – No decorrer do próprio ano calendário da fiscalização, é cabível a aplicação da multa isolada de 75% sobre as estimativas (ou diferenças de estimativas) não recolhidas, independentemente de na posterior declaração de ajuste ter sido apurado prejuízo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CLAUDINO S.A. LOJAS DE DEPARTAMENTOS.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de cerceamento do direito de defesa, e por maioria de votos, de ofício, reconhecer a decadência parcial dos lançamentos nos meses anteriores a outubro de 1997, vencidos os Conselheiros Luiz Martins Valero, Albertina Silva Santos de Lima e Marcos Vinicius Neder de Lima que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10384.003412/2002-68
Acórdão nº : 107-08.110

não declaravam a decadência em relação à CSLL e por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencidos os conselheiros Luiz Martins Valero e Albertina Silva Santos de Lima que mantinham integralmente a multa isolada.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE


NATANAEL MARTINS
RELATOR

FORMALIZADO EM: 21 SET 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento os conselheiros OCTAVIO CAMPOS FISCHER, HUGO CORREIA SOTERO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente, justificadamente o conselheiro NILTON PÊSS.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10384.003412/2002-68
Acórdão nº : 107-08.110

RELATÓRIO

Trata o presente processo de autos de infração de IRPJ e de CSLL, lavrados em razão da falta/insuficiência de recolhimentos por estimativas do imposto de renda pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro.

Da descrição dos fatos e enquadramento legal da infração, verificou a fiscalização, do confronto com as receitas que serviram de bases de cálculo das estimativas com a totalidade das receitas que deveriam ter servido como bases de cálculo, diferenças no recolhimento, razão pela qual, com fulcro no § 1º, inciso IV, do art. 44, sobre as diferenças apuradas, aplicou a multa isolada de 75%.

Não se conformando com os lançamentos, o contribuinte, tempestivamente, ofertou impugnação, alegando:

- (i) que o dispositivo legal sobre o qual se fundou a exigência fiscal não pode ser interpretado literalmente por conduzir à absurda conclusão de se punir com a exagerada multa de 75% tributo que ao fim e ao cabo, na declaração de ajuste, o contribuinte recolhera;
- (ii) não seria razoável, portanto, admitir-se que a lei determine a consideração de um montante apenas estimado de renda, principalmente para o efeito de impor pesada sanção ao contribuinte, que a final pagou o seu imposto integralmente, considerando o montante real da renda auferida no período;
- (iii) que a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, em face de decisões a que faz referência, teria rejeitado a aplicação da multa isolada, seja em razão de que esta contrariaria o CTN, seja pelo entendimento de que encerrado o período base de tributação a penalidade não mais poderia ser aplicável, seja porque, em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10384.003412/2002-68
Acórdão nº : 107-08.110

- havendo lançamento de ofício para cobrança do tributo, não teria cabimento a aplicação da multa isolada; e
- (iv) por fim, que o patrono da causa fosse informando do dia e hora em que ocorreria a sessão de julgamento para que pudesse fazer sustentação oral de suas razões de defesa.

A 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Fortaleza/CE, apreciando o feito, nos termos do Acórdão DRJ/FOR nº 4.396/04, cuja ementa abaixo se reproduz, julgou procedente o lançamento:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal.

Ano-calendário: 1997,1998, 1999, 2000, 2001 e 2002.

Ementa: SUSTENTAÇÃO ORAL INDEFERIMENTO.

Não existe, no âmbito da legislação processual tributária, previsão para realização de sustentação oral, pela defesa, durante a sessão de julgamento administrativo de primeira instância.

Assunto: Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ.

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 e 2002.

Ementa: MULTA ISOLADA, FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

Tendo optado pela forma de tributação dos lucros com base no lucro real, a pessoa jurídica fica sujeita às antecipações do Imposto de Renda mensais por estimativa. O não recolhimento ou o recolhimento a menor do tributo sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada prevista no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 e 2002.

Ementa: TRIBUTAÇÃO REFLEXA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10384.003412/2002-68
Acórdão nº : 107-08.110

Aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido a íntima relação de causa e efeito entre elas."

Em apelo de fls., a recorrente manifesta o seu inconformismo quanto ao resultado do julgamento, alegando:

- (i) que, ao negarem o seu pleito de sustentação oral, com a realização do julgamento em sessão secreta, teria havido cerceamento ao seu direito de defesa, padecendo o julgamento, pois, de nulidade insanável;
- (ii) que o art. 44 da lei 9.430/96 deveria ter sido interpretado conforme a Constituição, sem que dessa interpretação resultasse invalidação da norma, mas, tão somente, sua adequada aplicação;
- (iii) que não seria cabível a imposição de penalidades tomando como cálculo bases estimadas, mormente considerando que no ajuste anual os tributos apurados foram devidamente recolhidos; e
- (iv) que, por fim, a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes vêm afastando a aplicação de penalidades da espécie.

Às fls 355, despacho da autoridade preparadora dando conta de que o recurso teve o seu adequado preparo.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10384.003412/2002-68
Acórdão nº : 107-08.110

VOTO

Conselheiro - Natanael Martins, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

A preliminar de cerceamento ao direito de defesa, ao argumento de que o recorrente teria o indeclinável direito de fazer sustentação oral quando do julgamento na DRJ, o que lhe foi impedido, não procede.

Com efeito, se é certo que tanto no processo administrativo quanto no judicial o direito de defesa deva ser amplo, não menos certo é que este deve obedecer as suas específicas regras processuais, vale dizer, às regras estabelecidas no Decreto 70.235/72, não se podendo admitir que a simples não previsão de sustentação oral em julgamento realizado no âmbito das DRJ's possa acoimar o julgamento como viciado.

Aliás, sem embargo de que a Lei 9.784/99 somente seja aplicável subsidiariamente, a verdade é que o que o referido inciso X, § único, de seu artigo 2º, não fala em imperiosa necessidade de sustentação oral, apenas garantindo, como corolário da ampla defesa, os direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, direitos que, a toda evidência, foram manejados pelo recorrente, tanto que nesta assentada o seu recurso encontra-se em julgamento, momento em que, segundo o Regimento deste Colegiado, aí sim, oferta-se a possibilidade de sustentação oral.

Rejeito, pois, a preliminar suscitada.

Antes, porém, de adentrar ao mérito da questão, embora não suscitado pelo recorrente, não vejo como não reconhecer que os efeitos da decadência fulminaram parte dos lançamentos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10384.003412/2002-68
Acórdão nº : 107-08.110

De fato, dos autos do processo verifica-se que a ciência dos autos de infração ao recorrente se deu em 25 de novembro de 2002, ao passo que nestes autos, mês a mês, desde março de 1997, foram lançadas multas isoladas de IRPJ e de CSLL.

Ora, considerando que nos termos da jurisprudência hoje mansa e pacífica neste Colegiado, tanto o IRPJ quanto a CSLL são tributos sujeitos a lançamento por homologação, considerando que, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, para feitos de contagem do prazo decadencial, o "*dies a quo*" se conta do fato gerador, tendo como "*dies ad quem*" o quinto ano a contar daquele, tem-se, indiscutivelmente, que em relação aos meses anteriores a outubro de 1997, a decadência se operou, pelo que dos autos de infração parte das multas lançadas deve ser expurgada.

Nem se diga, ao argumento de que no presente caso se trata, apenas, de lançamentos de multas isoladas, que a regra de decadência, porque referida a tributos, não poderia ser aplicável. É que, ao dispor o CTN, em seu Art. 113, § 3º, que, relativamente a penalidade, havendo o seu descumprimento, esta se converte em obrigação principal, segue-se daí que em matéria de decadência deve-se aplicar o mesmo regime do tributo que lhe deu causa.

Quanto ao mérito, como bem retratado pelo recorrente, a propósito da matéria inúmeros julgamentos e tomadas de posições realmente se verificaram em diversas Câmaras deste Conselho, alguns inclusive negando a aplicabilidade da multa isolada após o encerramento do respectivo ano-calendário.

Neste Colegiado o debate foi intenso, sendo certo que das discussões um fato indiscutível se extraiu, vale dizer, o de que a aplicação da multa isolada tinha como razão de ser o descumprimento da conduta que a lei impõe ao contribuinte que opta pela apuração anual do IRPJ e da CSLL, razão pela qual esta não poderia, pura e simplesmente, ser afastada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10384.003412/2002-68
Acórdão nº : 107-08.110

Pois bem, convictos que estávamos quanto à necessidade de aplicação da multa isolada quando a conduta imposta pela lei ao contribuinte fosse violada, a questão que se punha era, pois, quanto a base de cálculo sobre a qual deveria incidir e quanto à possibilidade, ou não, de sua cumulação com outras penalidades.

A alegação do recorrente quanto à necessidade de interpretação da norma punitiva conforme a Constituição, embora sensível em face da magnitude da multa, lamentavelmente não tem cabimento em sede de processo administrativo porquanto o julgador administrativo, diversamente do julgador do Poder Judiciário, não tem a prerrogativa de poder dosar a penalidade, mas, tão somente, o de aplicá-la nos termos da lei.

Não obstante, em recentes julgamentos, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, tendo como relator o E. Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, nos Acórdãos CSRF/01-05181 e CSRF/01-05201, cujas ementas a seguir transcrevo, a meu ver assentou as balizas para a adequada interpretação da lei que versa sobre a tormentosa multa isolada de 75%, aplicável sobre estimativas não recolhidas:

**“ Acórdão : CSRF/01-05181 -
CSLL – 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 da contribuição devida apurada ao final do exercício**

Recurso provido parcialmente”

**“Acórdão : CSRF/01.05201-
IRPJ – MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - PREJUÍZO FISCAL - O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 precisa que a multa de ofício deve ser calculada sobre a**



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10384.003412/2002-68
Acórdão nº : 107-08.110

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 pelo não-recolhimento de estimativa quando a empresa apura prejuízo em sua escrita fiscal ao final do exercício.

Recurso provido"

Assim, para orientar o meu voto, tomo a liberdade de transcrever o voto proferido pelo E. Conselheiro Marcos Vinicius, no Acórdão CSRF 01/05181:

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

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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10384.003412/2002-68
Acórdão nº : 107-08.110

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.

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”.¹

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 textos².

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

HIPÓTESE

Dado que houve falta de pagamento ou recolhimento, →

CONSEQUÊNCIA

Pagar multa de 75% ou 150%³ calculadas sobre a totalidade ou diferença de

¹ MARÇAL, Justen Filho. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2005, p.43/44.

² Ricardo Guastini citado por Humberto Ávila em *Teoria dos Princípios*, São Paulo: Malheiros, 2005, p.22.

³ 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.

V



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10384.003412/2002-68
Acórdão nº : 107-08.110

recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória

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);

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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10384.003412/2002-68
Acórdão nº : 107-08.110

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 da Contribuição Social sobre o Lucro 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 provisório 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).”*⁴

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:

⁴ Marco Aurélio Geco. *Multa Agravada em Duplicidade*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário nº 76, p. 159



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10384.003412/2002-68
Acórdão nº : 107-08.110

"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 contribuição e deixar de fazê-lo, **ainda que tenha 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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10384.003412/2002-68
Acórdão nº : 107-08.110

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 da 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 base de cálculo negativa, se deveria aplicar a multa isolada.

Na presença de prejuízo ou 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 valor 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;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10384.003412/2002-68
Acórdão nº : 107-08.110

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

Nesse contexto, na esteira do quanto decidido pela E. CSRF, afastando dos lançamentos as parcelas atingidas pela decadência, tendo em conta de que após o encerramento do ano calendário o limite das bases de cálculo das multas aplicáveis são, respectivamente, os saldos de IRPJ e de CSLL, bem como que no curso do ano calendário a multa isolada é cabível independentemente da circunstância de a apuração final dos tributos resultar em prejuízo, as multas aplicáveis seriam as seguintes:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10384.003412/2002-68
Acórdão nº : 107-08.110

ANO CALENDÁRIO DE 1997	
IRPJ	CSLL
Multa lançada: R\$ 776.815,78	Multa lançada: R\$ 785.416,65
Saldo de IRPJ a Pagar (Ajuste) R\$ 6.278.006,60 (fls. 86)	Saldo de CSLL a Pagar (Ajuste) R\$ 1.359.240,83 (fls. 93)
Multa Devida: R\$ 236.575,50* *multa reduzida em face da decadência parcial	Multa Devida: R\$ 192.996,06* *multa reduzida em face da decadência parcial.
ANO CALENDÁRIO DE 1998	
IRPJ	CSLL
Multa lançada: R\$ 510.949,17	Multa lançada: R\$ 759.042,21
Saldo de IRPJ a Pagar (Ajuste) R\$ 1.949.423,89 (fls. 107, v)	Saldo de CSLL a Pagar (Ajuste) R\$ 639.253,27 (fls. 114,v)
Multa Devida: R\$ 510.949,17	Multa Devida: R\$ 479.439,95* * multa reduzida em face do limite de sua aplicação (639.253,27 x 75%)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10384.003412/2002-68
Acórdão nº : 107-08.110

ANO CALENDÁRIO DE 1999	
IRPJ	CSLL
Multa lançada: R\$ 825.699,12	Multa lançada: R\$ 699.874,03
Saldo de IRPJ a Pagar (Ajuste) R\$ 846.399,90 (fls. 134)	Saldo de CSLL a Pagar (Ajuste) R\$ 123.400,50 (fls. 140)

ANO CALENDÁRIO DE 2000	
IRPJ	CSLL
Multa lançada: R\$ 1.154.362,48	Multa lançada: R\$ 768.444,52
Saldo de IRPJ a Pagar (Ajuste) R\$ 698.818,34 (fls. 153)	Saldo de CSLL a Pagar (Ajuste) R\$ 0,00 (fls. 155, v)
Multa Devida: R\$ 524.113,75 <ul style="list-style-type: none">• multa reduzida em face do limite de sua aplicação• (698.818,34 x 75%)	Multa Devida: nihil* *impossibilidade de aplicação da multa: saldo negativo de CSLL



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10384.003412/2002-68
Acórdão nº : 107-08.110

ANO CALENDÁRIO DE 2001	
IRPJ	CSLL
Multa lançada: R\$ 1.642.962,00	Multa lançada: R\$ 869.111,82
Saldo de IRPJ a Pagar (Ajuste)	Saldo de CSLL a Pagar (Ajuste)
R\$ 0,00 (fls. 177)	R\$ 0,00 (fls. 182)
Multa Devida: nihil*	Multa Devida: nihil*
*impossibilidade de aplicação da multa: saldo negativo de IRPJ	*impossibilidade de aplicação da multa: saldo negativo de CSLL

ANO CALENDÁRIO DE 2002	
IRPJ	CSLL
Multa lançada: R\$ 496.852,48	Multa lançada: R\$ 387.349,52
Multa Devida: R\$ 496.852,48	Multa Devida: R\$ 387.349,52.
<u>Total da Multa de IRPJ Cabível:</u>	<u>Total da Multa de CSLL Cabível:</u>
<u>R\$ 2.403.290,82</u>	<u>R\$ 1.152.335,90</u>

Em face do exposto, rejeito a preliminar suscitada, de ofício reconheço a decadência parcial dos lançamentos, afastando as multas isoladas lançadas sobre os

V



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10384.003412/2002-68
Acórdão nº : 107-08.110

meses anteriores a outubro do ano calendário de 1997, inclusive, bem como, quanto ao mérito, dou provimento parcial ao recurso, devendo-se excluir de tributação, conseqüentemente, os valores de R\$ 3.004.350, 22 e de R\$ 3.240,022,85, dos autos de infração de IRPJ e de CSLL, respectivamente.

É como voto

Sala das Sessões – DF, em 15 de junho de 2005.

Natanael Martins
NATANAEL MARTINS