



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10508.000246/2002-02  
Recurso nº. : 140.179  
Matéria: : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE OLUCRO LÍQUIDO – EX:  
2001  
Recorrente : WAYTEC TECNOLOGIA EM COMUNICAÇÃO LTDA.  
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-SALVADOIR – BA.  
Sessão de : 25 de janeiro de 2006  
Acórdão nº. : 101-95.347

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 por Maioria.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por WAYTEC TECNOLOGIA EM COMUNICAÇÃO LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Sandra Maria Faroni, Caio Marcos Cândido e Manoel Antonio Gadelha Dias que negaram provimento ao recurso.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO  
RELATOR

Processo nº. : 10508.000246/2002-02  
Acórdão nº. : 101-95.347

FORMALIZADO EM: 06 JUN 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, VALMIR SANDRI, PAULO ROBERTO CORTEZ e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.



Processo nº. : 10508.000246/2002-02  
Acórdão nº. : 101-95.347  
Recurso nº. : 140.179  
Recorrente : Waytec Tecnologia em Comunicação Ltda.


## RELATÓRIO

Por presentes os pressupostos de admissibilidade recursal, dele tomo conhecimento.

A situação, objeto do auto de infração, consiste na aplicação de multa isolada por falta de recolhimentos da CSLL por estimativa mensal, relativamente ao ano de 2000, exercício de 2001.

Consta que a infração ficou caracterizada por que a contribuinte, em janeiro de 2000, não obstante sua opção na DIPJ/2001 pelo Balanço/balancete de Suspensão/Redução, deixou de transcrever no Livro Diário, desatendendo o determinado no art. 35, parágrafo primeiro, da Lei nº. 8.981/95. E, no tocante aos meses de fevereiro até dezembro de 2000 optou, em sua DIPJ/2001, pelos recolhimentos com base na receita bruta e acréscimos. Importante constar que a contribuinte optou pelo regime de tributação com base no lucro real anual.

A fiscalização esclarece, a fls. 55/58, a composição da base de cálculo da multa isolada, sustentando o cômputo na mesma, os incentivos fiscais do ICMS – crédito presumido – do Estado da Bahia, conforme Protocolo de Intenções a fls.326 a 331 destes autos, por entender que “quando da apuração do crédito presumido de ICMS, a conta passiva, representativa, da obrigação é baixada total ou parcialmente, a depender do valor do crédito presumido apurado no período, através de lançamento contábil a débito da conta representativa da obrigação. É natural que a contrapartida desta baixa do passivo represente uma RECEITA, uma vez que ocorre a extinção de uma dívida, sem a concomitante diminuição de um ativo.” (fls. 057). E, também foi incluída na referida base de cálculo da multa isolada, a conta representativa das variações cambiais passivas, em razão de ter sido lançada em única conta pelo regime de competência, na esteira do previsto pelo art. 9º da Lei 9.718/98.



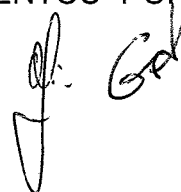
Processo nº. : 10508.000246/2002-02  
Acórdão nº. : 101-95.347

A Contribuinte, a fls. 263/279, apresenta sua impugnação, alegando, em apertada síntese, o quanto segue:

- da inexistência de prejuízo ao erário e desconsideração da realidade em face ao formalismo legal, posto que, por equívoco próprio, não registrou os balanços mensais em Livro Diário, mas os elaborou e junta nesta oportunidade, devidamente assinados pelo representante legal e responsável pela contabilidade, para os meses de fevereiro até dezembro de 2000. E, relativamente ao mês de janeiro que apenas não registrou o balanço no Livro Diário. E em todos os períodos mensais não ocorreu o fato gerador da CSLL, razão pela qual não procede o lançamento em questão, e também como se verifica em seu demonstrativo de encerramento de exercício, a contribuinte não auferiu lucro tributável;
- do caráter confiscatório da multa arbitrada: a contribuinte tece considerações doutrinárias e cita decisões judiciais acerca da arguição de inconstitucionalidade do efeito de confisco da multa imputada, pelo valor isoladamente aplicado de 75% ;
- da ilegalidade da inclusão do campo "outras receitas" na composição da receita bruta do sujeito passivo, por entender se tratar de subvenção para investimento, ao abrigo do disposto no art. 443, do RIR/99, assim como entende que o ICMS não pode ser incluído na base de cálculo da CSLL, pois não se constitui em receita ou faturamento da contribuinte, seguindo o mesmo raciocínio posicionamento do Judiciário em relação a base de cálculo do PIS;
- da não inclusão das variações cambiais na base de cálculo da CSLL, esclarecendo que as variações cambiais foram passivas e não ativas, quando do fechamento da liquidação do contrato, conforme demonstra em planilha juntada nesta fase.

A DRJ, por sua 2ª T. julgou o lançamento integralmente procedente, adotando a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido –CSLL  
Ano-calendário: 2000  
Ementa: MULTA ISOLADA. FALTA DOS RECOLHIMENTOS POR ESTIMATIVA.



Processo nº. : 10508.000246/2002-02  
Acórdão nº. : 101-95.347

É devida a multa isolada quando a contribuinte, optar pela elaboração de balanço/balancete de suspensão e não transcrevê-lo no livro Diário, e também, quando optar pelo recolhimento do imposto de renda e da contribuição devidos com base na estimativa mensal, e deixar de fazê-lo, e não restar demonstrado, mediante a elaboração de balanços ou balancetes de suspensão, devidamente transcritos no livro Diário, a inexistência de valores a recolher.

#### MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. INCONSTITUCIONALIDADE.

A limitação constitucional que veda a utilização de tributo com efeito de confisco não se refere às penalidades. Ademais, quando a contribuinte entende-se prejudicada por lei vigente que acusa de inconstitucional, só lhe resta a via do Poder Judiciário para reclamar seu pretense direito, pois falece competência à autoridade administrativa para apreciação de inconstitucionalidade de lei, cabendo-lhe apenas acatar e fazer cumprir seus ditames.

#### RECOLHIMENTO PELA ESTIMATIVA. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo da CSLL sobre a qual incide a multa de ofício isolada, é aquela prevista em lei, sendo indevida a exclusão do ICMS. As receitas correspondentes aos créditos do ICMS provenientes de incentivos fiscais também integram a referida base de cálculo.

#### RECOLHIMENTO PELA ESTIMATIVA. RECEITAS DE VARIAÇÕES CAMBIAIS.

As receitas relativas às variações monetárias decorrentes de variações cambiais de obrigações do contribuinte devem ser incluídas na base de cálculo da CSLL no mês em que ocorrer a respectiva liquidação da respectiva obrigação, considerando assim a variação efetivamente apurada nessa ocasião. À opção da pessoa jurídica, como no caso concreto, poderão ser incluídas na referida base de cálculo segundo o regime de competência.

#### Lançamento Procedente”

Assim, os fundamentos relevantes da decisão acima ementada, são:

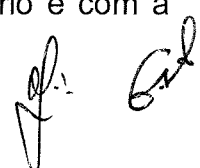
- reitera que a falta de transcrição dos supostos balanços no livro Diário é exigência legal e restou descumprida: art. 222 a 230 do RIR/99 e art. 28 e 30 da Lei nº 9.430/96, cabendo a autoridade administrativa o dever funcional, vinculado, à aplicação dos aludidos preceitos, de impor a penalidade cabível, como sucedeu. E ademais, a contribuinte também não demonstrou a escrituração dos balanços no Lalur, reforçando a correção do lançamento de ofício;

Processo nº. : 10508.000246/2002-02  
Acórdão nº. : 101-95.347

- quando a argüição de multa confiscatória, por inconstitucional, não cabe o pronunciamento da autoridade administrativa, por faltar-lhe competência legal;
- no que se refere as inclusões na base de cálculo da multa lançada, reitera que se trata de receita operacional da contribuinte e como se trata de um benefício concedido pelo fisco, isso deve ser considerado como receita. Ainda comenta decisões do 2º CC e judiciais que sustentam a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS, vez que integra o preço da mercadoria, tendo a mesma natureza o crédito presumido;
- em relação a inclusão das variações cambiais, com a opção da contribuinte por contabilizar pelo regime de competência, conforme fls.32, combinado com a alteração promovida pela MP 1.991-14, de 11 de fevereiro de 2000, na MP 1.858-10, de 1999, relativamente as variações monetárias, para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, correto o procedimento do autuante em incluir tais valores na base lançamento da multa isolada.

A contribuinte, tempestivamente, interpôs seu recurso voluntário, que pode ser assim resumido:

- considera relevante pontuar que em 2000 não apurou lucro e sim prejuízo, conforme se reporta aos documentos juntados nos autos,
- esclarece, como é o seu caso, que a opção pelo lucro real anual, que o fato gerador do imposto de renda ocorre em 31 de dezembro, sendo as estimativas meras antecipações. Desta feita, qualquer diferença após 31 de dezembro não poderá ser cobrada se não houve apuração de imposto a pagar, demonstrado por balanço patrimonial. Cita decisão desse E. Conselho, a fls. 394, para firmar o entendimento de que encerrado o período de apuração do imposto, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido apurado, com base no lucro real. No mesmo voto cita, em situação similar ao presente caso, que a ausência de registro no livro Diário é apenas uma irregularidade formal, consubstanciada em descumprimento de obrigação acessória, uma vez que a suposta exigência configurou-se indevida no final do ano calendário e com a



Processo nº. : 10508.000246/2002-02  
Acórdão nº. : 101-95.347

apresentação da declaração de rendimento, sendo incabível a punição isolada. Tal procedimento somente é possível quando e se constatar recolhimento menor que a base estimada e se o fizer dentro do período-base de apuração e pagamento bem assim, antes da contribuinte entregar sua declaração de ajuste anual.

- Assevera que os balanços apresentados com sua impugnação sequer foram examinados e contestados pela digna autoridade julgadora "a quo", apesar de não registrados no livro Diário, por lapso operacional de sua contabilidade. Com os mesmos, durante todo o ano-calendário de 2000, ficou demonstrado que a contribuinte não deixou de recolher a CSLL, posto que não ocorreu o fato gerador da mesma,
- Em relação as inclusões do crédito presumido do ICMS e da variação monetária ativa na base estimada da multa isolada reitera os argumentos defensivos expostas na peça inicial de defesa.

Verifica-se a fls. 414/433 o Arrolamento de bens, conforme exigido pela IN SRF nº 264, de 2002, para o seguimento do recurso voluntário deste julgamento.

É o relatório.



Processo nº. : 10508.000246/2002-02  
Acórdão nº. : 101-95.347

## VOTO

Conselheiro ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO, Relator

Uma vez verificados os pressupostos de admissibilidade recursal, dele tomo conhecimento.

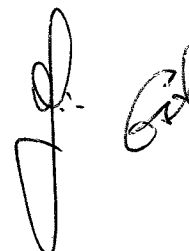
Trata-se da discussão da multa isolada por falta de recolhimentos das estimativas da CSLL, e a respectiva composição de base de cálculo das mesmas.

Filio-me ao entendimento adotado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, quando decidiu sobre a impossibilidade de exigência da multa isolada após encerrado o período-base da respectiva apuração, sendo que apurado, posteriormente, não haver ou haver tido pagamento de imposto ou contribuição maior que as estimativas devidas nos meses do ano exigido.

Acompanho, portanto, os fundamentos do Voto do Eminentíssimo Conselhoheiro MARCUS VINICIUS NEDER DE LIMA, que assim decidiu no acórdão CSRF 01-05.181, em sessão de 14 de março de 2005:

“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.

Reproduzo, data venia, a bem analisada questão das antecipações das estimativas da CSLL, com o encerramento do exercício e apuração em competente balanço de contribuição indevida ou devida em valores maiores, extraída do acórdão acima citado:



Processo nº. : 10508.000246/2002-02  
Acórdão nº. : 101-95.347

“A divergência a ser solucionada versa sobre a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento da estimativa quando a empresa apurar base de cálculo negativa no encerramento do exercício.

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.

Processo nº. : 10508.000246/2002-02  
Acórdão nº. : 101-95.347

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.

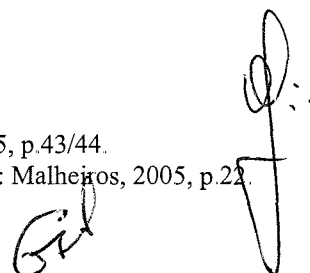
Na verdade, Kelsen já dizia que toda norma legal deriva de uma vontade pré-jurídica (um querer), mas a dificuldade do intérprete repousa na identificação de o que se reputará como sendo essa vontade. No dizer de Marçal Justen Filho, não há qualquer caráter predeterminado apto a qualificar o interesse 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”.<sup>1</sup>

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 textos<sup>2</sup>.

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

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

<sup>2</sup> Ricardo Guastini citado por Humberto Ávila em *Teoria dos Princípios*, São Paulo: Malheiros, 2005, p.23.

Handwritten signature and initials in black ink, located in the bottom right corner of the page. The signature appears to be 'Gil' and there is a large, stylized flourish or mark to its right.

### 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%<sup>3</sup> **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);

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

<sup>3</sup> 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. : 10508.000246/2002-02  
Acórdão nº. : 101-95.347

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 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 –



Processo nº. : 10508.000246/2002-02  
Acórdão nº. : 101-95.347

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).”*<sup>4</sup>

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,

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

Processo nº. : 10508.000246/2002-02  
Acórdão nº. : 101-95.347

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



Processo nº. : 10508.000246/2002-02

Acórdão nº. : 101-95.347

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 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.



Processo nº. : 10508.000246/2002-02  
Acórdão nº. : 101-95.347

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;
- 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;

Processo nº. : 10508.000246/2002-02  
Acórdão nº. : 101-95.347

- 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.”

Para o caso vertente, a Recorrente demonstrou, com a juntada de seu balanço, que não auferiu lucro tributável,

Posta a improcedência do lançamento da multa isolada sobre a falta de pagamento das antecipações das estimativas da CSLL, no mérito, deixo de adentrar a discussão e apreciação da composição da base de cálculo da multa, vez que a considero indevida pelo motivos acima expostos.

Por esses fundamentos, sou por dar provimento ao recurso voluntário, integralmente.

Eis como voto.

Sala das sessões, (DF) em 25 de janeiro de 2006.

  
ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO 