



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

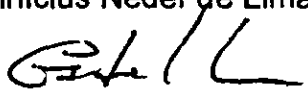
Processo nº : 10530.001371/00-57
Recurso nº : 103-130718
Matéria : IRPJ E OUTROS
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 3ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : PERERÊ PEÇAS MOTO CICLO LTDA
Sessão de : 21 de setembro de 2005
Acórdão : CSRF/01-05.320

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 de Contribuição devida apurada ao final do exercício.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL,

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Mário Junqueira Franco Júnior (Relator) e Manoel Antônio Gadelha Dias que deram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima.


MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE


MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA
REDATOR DESIGNADO

Processo nº : 10530.001371/00-57
Acórdão : CSRF/01-05.320

FORMALIZADO EM: 04 SET 2006

Participaram ainda, do presente julgamento, os conselheiros: CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, JOSÉ CLÓVIS ALVES, JOSÉ CARLOS PASSUELLO e DORIVAL PADOVAN. Ausentes justificadamente os Conselheiros CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES e JOSÉ HENRIQUE LONGO.



Processo nº : 10530.001371/00-57
Acórdão : CSRF/01-05.320

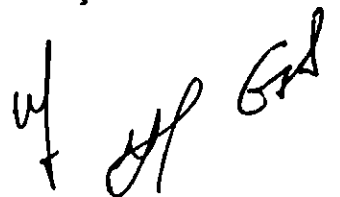
Recurso nº : 103-130718
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : PERERÉ PEÇAS MOTO CICLO LTDA

RELATÓRIO

Trata-se de especial interposto pela douta Procuradoria da Fazenda Nacional, tendo em vista o cancelamento da multa de ofício isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ nos meses de setembro a dezembro de 1998 e abril a dezembro de 1999, bem como sobre falta de estimativas da CSL, nos meses de novembro e dezembro de 1998.

O acórdão vergastado está assim ementado, no que pertinente:

"IRPJ – RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA – MULTA ISOLADA – A falta de transcrição dos balanços de redução/suspensão no Livro Diário, não se consubstancia em fato gerador de imposto, caracterizando, tão-somente, descumprimento de obrigação acessória. Além do mais, de acordo com o CTN, somente é possível estabelecer duas hipóteses de obrigação de dar, uma ligada diretamente à prestação de pagar tributo e seus acessórios (juros e a multa) e a outra relativamente à penalidade pecuniária por descumprimento de obrigação acessória, constituindo esta a única hipótese de se exigir multa isolada. Não fosse assim, encerrado o período de apuração do imposto de renda, 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, revelando-se improcedente a cominação de multa sobre parcelas não recolhidas."



Processo nº : 10530.001371/00-57
Acórdão : CSRF/01-05.320

Irresignada com o acórdão em referência, alega a recorrente violação ao artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, por entender que a multa isolada é justamente devida em função do não pagamento do imposto devido pelo regime de estimativa, ainda que o contribuinte tenha apurado, ao final do período, prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa.

Sustenta que a equidade não pode ser avocada para justificar a dispensa da penalidade isolada, eis que não há no ordenamento jurídico previsão legal que autorize esse procedimento.

De conseguinte, apresenta precedente da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes em que o dispositivo legal suso mencionado foi interpretado de forma diversa em relação à decisão recorrida. Na seqüência, arrola julgados de outras Câmaras que entende dar esteio à sua tese, requerendo, ao fim e ao cabo, o provimento do Recurso Especial, com a conseqüente manutenção do lançamento da multa isolada.

Com efeito, o eminente Presidente da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, mediante a decisão de fls. 561/562, admitiu o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, por entender presentes os pressupostos legais, determinado, ademais, a intimação da contribuinte para contra-razões, as quais foram devidamente apresentadas às fls. 565/578.

Contra-razões a fls. 569 nas quais a interessada alega que o fundamento da autuação seria apenas a falta da transcrição de balancetes, fato que não ensejaria a aplicação da multa isolada, prevalecendo os registros no Livro Diário. Aduz ainda que o fundamento da exigência está em testilha com o disposto no artigo 113, §§ 1º, 2º e 3º do CTN.

Em Sessão realizada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais em 09 de agosto de 2004, os autos foram distribuídos a este Conselheiro para apreciação.

É o Relatório.



Processo nº : 10530.001371/00-57
Acórdão : CSRF/01-05.320

VOTO VENCIDO

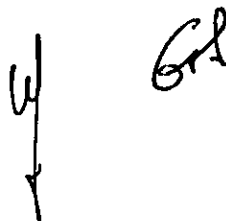
Conselheiro MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, haja vista tratar-se de decisão não-unânime. Na análise de plausibilidade, pertinente ao requisito da fundamentação da contrariedade à lei e às provas dos autos, deve ser conhecido o especial interposto pela fazenda, pois bem demonstrada.

Inicialmente, devo consignar que o presente caso não se trata de mera falta de transcrição de balancetes, que deveriam existir à época do vencimento das estimativas. Nos autos constam levantamentos contábeis mensais, acostados à época da impugnação, fls. 315 a 335. Compreendem apenas parte dos meses em litígio. Por ensejo do recurso voluntário foram os mesmos novamente acostados, sem que neles haja apuração da base de cálculo dos tributos acumulada no período pertinente até a data do levantamento contábil.

Outrossim, há transcrições no LALUR, fls. 345 a 449, acostadas apenas no recurso, sem que possam comprovar a existência, à época do vencimento das estimativas, de apuração acumulada, necessária para qualquer redução ou suspensão dos recolhimentos de estimativas.

No mérito, compreendo perfeitamente a repulsa que o percentual de 75% pode provocar naqueles de bom espírito, mas creio que as penalidades impostas são sobre infrações diversas, certo que a nós não é possível rechaçá-las simplesmente por sua exasperação.

Handwritten signature and initials, likely of the relator, appearing at the end of the text.

Processo nº : 10530.001371/00-57
Acórdão : CSRF/01-05.320

A primeira, a isolada, protege o sistema de bases correntes de arrecadação, e pune a conduta de não antecipar o tributo. A segunda, sobre o montante devido de tributo, pune a absoluta falta de recolhimento.

Retiro tal entendimento da própria Lei 9.430/96, cujo artigo 44 transcrevo:

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, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

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

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

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

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

Processo nº : 10530.001371/00-57
Acórdão : CSRF/01-05.320

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;

§ 2º Se o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, as multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente.

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60. da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

A dicção do inciso IV supratranscrito não me parece deixar margem de dúvida acerca do seu alcance, pois a aplicação da penalidade independe da apuração de resultado positivo, ou seja, é aplicável em qualquer situação, com ou sem base de imposto, bastando apenas que se tenha apurado o dever de recolher antecipações, mediante estimativas, pouco importando se as mesmas possuem apenas um carácter provisório, pois o que se busca preservar é a integridade do sistema de recolhimentos antecipados.

O contribuinte que deixa de recolher a estimativa está descumprindo norma específica quanto ao regime de antecipação, prevendo a lei punição para tal ato. Se, concomitantemente, a falta de inclusão de certo valor na base do tributo, tem

Processo nº : 10530.001371/00-57
Acórdão : CSRF/01-05.320

impacto tanto na estimativa não recolhida, como também no saldo de tributo a pagar, e este também não é recolhido, outro infração surge, pois a primeira não necessariamente pressupõe a segunda. Uma é pelo desrespeito ao regime de antecipações, a outra pela falta de recolhimento definitivo do tributo.

O mecanismo também se encontra alicerçado na IN 93/96, em seu artigo 16, que assim determina:

"Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos;

II - o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto."

Prova a meu ver irrefutável de que se trata de dupla infração, é que é possível vislumbrar-se situação de lançamento no decorrer do próprio ano-calendário, hipótese na qual há lançamento exclusivamente da multa isolada. Ocorre que se o contribuinte comete novo erro e deixa de recolher o saldo do tributo devido, também aí haverá lançamento, com multa de ofício.

Se não for assim estar-se-ia a prejudicar aquele que também deixou de recolher a estimativa, mas fez o recolhimento do saldo do imposto devido. A este cabe apenas a multa isolada, pela conduta em desrespeito ao regime de antecipação, e desde que não tenha sanado o dano que seu ato causou, ou seja, recolhido os juros entre a data do vencimento da estimativa e a data do ajuste na declaração de rendimentos. Para o outro, que adicionalmente tenha deixado de recolher o saldo do

Processo nº : 10530.001371/00-57
Acórdão : CSRF/01-05.320

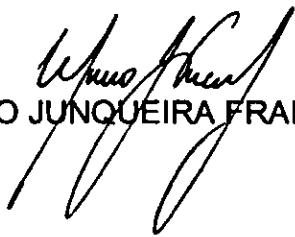
tributo, cabe a multa de ofício sobre este saldo. Caso contrário, ambos restariam punidos de forma idêntica, embora tenham cometido ilícitos distintos.

Não se trata, *data venia*, de ilícito meio, que possa vir a ser abrangido pelo falta de recolhimento no ajuste. Primeiro, porque as bases dos recolhimentos podem ser totalmente diversas. Segundo, porque a primeira punição é pelo descumprimento do regime de antecipação, que visa preservar tão-somente o fluxo de caixa do Estado, enquanto que a multa sobre o tributo definitivamente devido é a punição pela falta de recolhimento. Uma pune a conduta durante o ano-calendário, conforme opção do próprio contribuinte pelo regime de antecipações, a outra protege o ingresso definitivo.

Por fim, não sendo caso de mero descumprimento de obrigação acessória, não há qualquer conflito entre o fundamento da exigência e o disposto no artigo 113 do CTN, como alegou a interessada em suas contra-razões.

Isso posto, voto pelo provimento do recurso da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões - DF, em 21 de setembro de 2005.


MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR 

Processo nº : 10530.001371/00-57
Acórdão : CSRF/01-05.320

VOTO VENCEDOR

Conselheiro MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA, Relator.

Trata-se de decisão não-unânime da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes que foi desafiada por recurso especial da douta Procuradoria da Fazenda Nacional. O recurso atende os pressupostos para sua admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

A questão central a ser solucionada versa sobre a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento da estimativa quando a empresa apura, no encerramento do exercício, tributo em valor inferior a base estimada e não escritura os respectivos balanços e balancetes de suspensão em seu livro fiscal.

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

Processo nº : 10530.001371/00-57
Acórdão : CSRF/01-05.320

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.

O ilustre Conselheiro-relator sustenta a aplicação da multa isolada em todos os casos em que não houver recolhimento da estimativa, eis que a sanção foi concebida justamente para assegurar efetividade ao regime da estimativa e preservar o interesse público. Considera, nessa linha, procedente a exigência da multa isolada mesmo 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.

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

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

Processo nº : 10530.001371/00-57
Acórdão : CSRF/01-05.320

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

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

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. ☐

CONSEQUÊNCIA

Pagar multa de 75% ou 150%³ calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição (art. 44, *caput*, inciso I e II) ;

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

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.

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.

Processo nº : 10530.001371/00-57
Acórdão : CSRF/01-05.320

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.

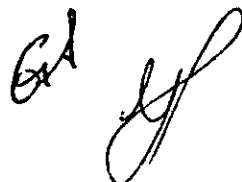
Reportando-me a doutrina de Paulo de Barros Carvalho, a base de cálculo da regra sancionatória, a semelhança da regra de incidência tributária, apresenta três funções: (i) compor a específica determinação da multa; (ii) medir a dimensão econômica do ato delituoso, e (iii) confirmar, infirmar ou afirmar 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 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.



Processo nº : 10530.001371/00-57
Acórdão : CSRF/01-05.320

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)."*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:

"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.

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

Processo nº : 10530.001371/00-57
Acórdão : CSRF/01-05.320

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.

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

Processo nº : 10530.001371/00-57
Acórdão : CSRF/01-05.320

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.**⁵

Assim, a falta de transcrição dos balancetes durante o curso do ano é falha formal, mas pode ser suprida pela transcrição no Livro Diário do balanço levantado no encerramento do exercício que demonstre que todo o imposto devido foi recolhido antecipadamente sob a forma de estimativa.

Chegamos, portanto, a poucas, mas importantes conclusões:

- 1- as penalidades, além da obediência genérica ao princípio da legalidade, devem também atender a exigência de objetividade, identificando com clareza e precisão, os elementos definidores da conduta delituosa.
- 2- a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas normas sancionadoras faz pressupor a identidade do critério material dessas normas;
- 3- tributo, na acepção que lhe é dada no direito positivo (art. 3º do Código Tributário Nacional) pressupõe a existência de obrigação jurídica tributária que não se confunde com valor calculado de forma estimada e provisória sobre ingressos;
- 4- a base de cálculo predita no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 refere-se à multa pela falta de pagamento de tributo;
- 5- o tributo devido ao final do exercício e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício;
- 6- 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;

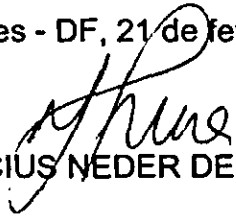
⁵ Na presença de prejuízo ou base de cálculo negativa, a interpretação sistemática dos dois enunciados prescritivos dispostos no mesmo artigo aqui comentados (*caput* e § 1º, inciso IV, do art. 44) conduz ao entendimento de que o procedimento fiscal e a aplicação da penalidade devem obrigatoriamente 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.

Processo nº : 10530.001371/00-57
Acórdão : CSRF/01-05.320

No caso presente, a recorrente foi autuada pela falta de recolhimento de estimativas de CSLL apuradas nos períodos de novembro e dezembro de 1998 e em montante excedente ao tributo devido ao final do exercício.

Dado o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial.

Sala das Sessões - DF, 21 de fevereiro de 2005.


MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA 