



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10665.001043/99-19
Recurso nº. : 108-133749
Matéria : IRPJ.
Recorrente : TRANCID TRANSPORTE COLETIVO DA CIDADE DE DIVINÓPOLIS
LTDA
Recorrida : 8ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Sessão de : 11 de setembro de 2007
Acórdão nº. : CSRF/01-05.726

IRPJ – MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua 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 apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a empresa recolhe, ao longo do ano, valor superior ao apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TRANCID TRANSPORTE COLETIVO DA CIDADE DE DIVINÓPOLIS LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiros Mário Sérgio Fernandes Barroso que deu provimento parcial ao recurso.


ANTONIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA
PRESIDENTE


CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 10 DEZ 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, JOSÉ CLÓVIS ALVES, IRINEU BIANCHI (Substituto convocado), MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA, MARIAM SEIF (Conselheira Substituta) e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE

Processo nº. : 10665.001043/99-19
Acórdão nº. : CSRF/01-05.726

FILHO. Ausente momentaneamente o Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima.
Ausente justificadamente o Conselheiro José Carlos Passuello.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized 'M' followed by a checkmark-like flourish.

Processo nº. : 10665.001043/99-19
Acórdão nº. : CSRF/01-05.726

Recurso nº. : 108-133749
Recorrente : TRANCID TRANSPORTE COLETIVO DA CIDADE DE DIVINÓPOLIS
 LTDA
Interessada : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

Versa o presente processo sobre a exigência de multa isolada por falta de recolhimento da estimativa do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, correspondente ao mês de novembro de 1997

Segundo a descrição dos fatos constante do Auto de Infração (fls. 3), diz o autuante que, conforme consta na ficha 09 da declaração de IRPJ/98, não foi apurado imposto a pagar devido ao ajuste feito no mês de dezembro de 1997, sendo apenas exigida a multa correspondente a falta de recolhimento de estimativa.

A exigência foi mantida em primeira instância, ensejando recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes.

A Egrégia Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, através do Acórdão nº 108-07-637, de 05/12/2003 (fls. 96/101), decidiu, por maioria de votos, negar provimento ao recurso.

O aresto ostenta a seguinte ementa:

"IRPJ – MULTA ISOLADA – ESTIMATIVA – Cabível a imposição da penalidade, quando o contribuinte sujeito ao recolhimento por estimativa, deixar de fazê-lo, a teor do que determina o art. 44, inciso I, e seu § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96. Recurso negado."

Irresignada, a empresa recorre à Câmara Superior de Recursos Fiscais, com fundamento no artigo 32, inciso II, aprovado pela Portaria nº 55/98, contra o referido aresto da Oitava Câmara, em que foi sucumbente, arguindo dissídio jurisprudencial, por meio dos acórdãos 103-20572; 103-21.030; 107-06244, que tratam da aplicabilidade da multa isolada por falta de recolhimento de antecipações sobre base de cálculo estimada, exigida com base no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96.



Processo nº. : 10665.001043/99-19
Acórdão nº. : CSRF/01-05.726

O ilustre Presidente da oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, através do Despacho nº 108-092/2004 (fls. 169/171), em conformidade com o disposto no art. 34, § 1º, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, deu seguimento o recurso especial interposto pelo contribuinte, tendo em vista que foram observados os pressupostos para a admissibilidade do apelo.

Intimada da decisão e do despacho citado em 23/05/2005 (fls. 171), a Douta Procuradoria da Fazenda Nacional, na mesma data (fls.172/177), apresentou contra-razões ao recurso, sustentando o aresto recorrido.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of stylized, cursive letters, likely representing the name of the reporting officer.

Processo nº. : 10665.001043/99-19
Acórdão nº. : CSRF/01-05.726

VOTO

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator:

O recurso previsto no inciso I do artigo 5º, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (RICSRF), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, é privativo da Fazenda Nacional, como expressamente consigna o § 1º, do mencionado dispositivo, razão pela qual não conheço do apelo com base nesse fundamento.

O recurso de divergência está previsto no inciso II, do artigo 5º do RICSRF, e tanto pode ser interposto pela Fazenda Nacional como pelo contribuinte, segundo prevê o § 1º desse artigo.

O recurso de divergência apresentado pelo sujeito passivo observou o prazo de 15 (quinze) dias para sua interposição, estabelecido no artigo 7º, do mesmo regimento. O paradigma indicado em confronto com o aresto recorrido comprova a existência de dissídio jurisprudencial, como bem demonstrou a Presidência da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

As contra-razões oferecidas pela Fazenda Nacional têm fulcro no §1º, do art. 8º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, e foram apresentadas no prazo ali previsto.

Tomo conhecimento, portanto, do recurso de divergência do contribuinte e das contra-razões da Douta Procuradoria da Fazenda Nacional.

A matéria não é nova, já tendo sido objeto de diversos acórdãos desta Turma, Inicialmente, com dissidências sobre o tema tratado nestes autos até que a maioria do Colegiado concluiu que, se a empresa que não recolheu as estimativas a que estivesse obrigada, nem levantasse balanços de suspensão, apurasse prejuízos ao final do período não estaria sujeita, após o encerramento do período, à multa

Processo nº. : 10665.001043/99-19

Acórdão nº. : CSRF/01-05.726

isolada, consoante nos dão notícia os paradigmas apresentados. E outros mais. Dentre estes mais, tem peculiar importância o Ac. CSRF/01-05.652, de 27/03/2007, no julgamento do Recurso 108-133750, interposto pela ora recorrente, Trancid Transporte Coletivo da Cidade de Divinópolis Ltda, no Processo nº 10665.001042/99-48, em razão da multa isolada sofrida por diferença de estimativa referente à CSLL.

Ocorrendo nestes autos os mesmos fatos que ditaram o lançamento da multa e sua manutenção, peço vênica ao ilustre relator do Recurso 108-133750, Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, para reproduzir o voto condutor do respectivo aresto (voto que acompanhei na oportunidade), como razão de decidir na espécie em julgamento. E também para repetir a ementa então adotada:

"O recurso atende os pressupostos para sua admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

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

A declaração de rendimentos do exercício 1998, ano-base 1997, às fls. 21, evidencia base negativa de CSLL no período objeto da autuação.

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

Processo nº. : 10665.001043/99-19

Acórdão nº. : CSRF/01-05.726

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

Art. 2º (Lei nº 9.430/96) – A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimado, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

As remissões relevantes são as seguintes:

Art. 35 (Lei nº 8.981/95) – A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado excede o valor do imposto, calculado com base no lucro real do período em curso. (...)

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

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

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



Processo nº. : 10665.001043/99-19
Acórdão nº. : CSRF/01-05.726

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:

<u>HIPÓT</u>	<u>CONSEQUÊN</u>
<u>ESE</u>	<u>CIA</u>
Dado	Pagar multa
que houve falta	de 75% ou 150% ³
de pagamento ou	calculadas sobre a
recolhimento,	totalidade ou diferença
recolhimento	de tributo ou
após o	contribuição (art. 44,
vencimento do	caput, inciso I e II) ;
prazo, sem o	

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

² ³ Ricardo Guastini citado por Humberto Ávila em *Teoria dos Princípios*, São Paulo: Malheiros, 2005, p.22.

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. : 10665.001043/99-19
Acórdão nº. : CSRF/01-05.726

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.

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

Processo nº. : 10665.001043/99-19
Acórdão nº. : CSRF/01-05.726

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 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,

Processo nº. : 10665.001043/99-19
Acórdão nº. : CSRF/01-05.726

sanções que têm a mesma base de cálculo devem, em princípio, corresponder a idêntica conduta ilícita.

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

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

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

Tributo, na acepção que lhe é dada no direito positivo (art. 3º do Código Tributário Nacional) pressupõe a existência de obrigação jurídica tributária que não se 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*

Processo nº. : 10665.001043/99-19
Acórdão nº. : CSRF/01-05.726

*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.

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

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

Processo nº. : 10665.001043/99-19
Acórdão nº. : CSRF/01-05.726

pagamento ou devolução de tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

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

Essa contradição é apenas aparente.

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

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

Assim, caso a pessoa jurídica não promova o correspondente recolhimento da estimativa nos meses próprios do respectivo ano-calendário e não apresente os balancetes de suspensão no curso do período - ainda que tenha experimentado prejuízo ou base de cálculo negativa - ficará sujeita à multa isolada de que trata o art. 44 da Lei 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

Processo nº. : 10665.001043/99-19
Acórdão nº. : CSRF/01-05.726

final do período, partindo da constatação de que a estimativa não foi recolhida e de omissão do sujeito passivo em apresentar os balanços ou balancetes.

Esse não é caso, contudo, da empresa que, após o término do ano-calendário correspondente, apresenta o balanço final do período ao invés de balancetes ou balanços de suspensão. Nesse caso, a exigência da norma sancionadora para que se comprove a inexistência de tributo é atendida. Vale dizer, após o encerramento do período, o balanço final (de dezembro) é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário. Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor devido pelo contribuinte. Se não há tributo devido, tampouco há base de cálculo para se apurar o valor da penalidade. Não há porque se obrigar o contribuinte a antecipar o que não é devido e forçá-lo a pedir restituição posteriormente. Daí concluir que **o balanço final é prova suficiente para afastar a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa.**

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

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

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

Processo nº. : 10665.001043/99-19
Acórdão nº. : CSRF/01-05.726

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

Chegamos, portanto, a poucas, mas importantes conclusões:

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



Processo nº. : 10665.001043/99-19
Acórdão nº. : CSRF/01-05.726

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

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

No caso presente, a recorrente recolheu à título de estimativa no curso dos anos que foram objeto da autuação valor superior ao devido ao final do período-base de apuração, não havendo como prosperar a exigência da penalidade pelo não recolhimento de estimativas.

Assim sendo, voto no sentido de dar provimento ao recurso”.

Tanto lá como aqui, a empresa apurou resultado negativo ao fim do ano-calendário, como se verifica às fls. 21 do presente processo.

Face ao exposto, dou provimento ao recurso do contribuinte.

Sala das Sessões - DF, 11 de setembro de 2007.



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES

