



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10680.005834/2003-12
Recurso nº : 105-139794
Matéria : CSL
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : CONSTRUTORA LIDERANÇA LTDA.
Recorrida : 5ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão : 04 de dezembro de 2006.
Acórdão nº : CSRF/01-05.552

CSLL – MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – TRIBUTO APURADO INFERIOR AO VALOR CALCULADO POR ESTIMATIVA. O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 determina que a multa de ofício seja calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, grandeza que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. Na apuração do lucro real anual, o tributo devido pelo contribuinte só é conhecido ao final do período de apuração quando ocorre a aquisição de renda pelo contribuinte - fato gerador do Imposto sobre a Renda. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando o valor do cálculo estimado ultrapassa o tributo devido na escrita fiscal ao final do exercício.

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA – Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Recurso Especial Negado.

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

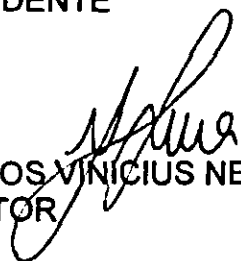
Processo nº : 10680.005834/2003-12

Acórdão nº : CSRF/01-05.552

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros José Henrique Longo e Manoel Antonio Gadelha Dias que deram provimento parcial ao recurso para restabelecer a multa isolada nos anos de 2001 e 2002.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 08 MAR 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, PAULO JANCINTO DO NASCIMENTO, JOSÉ CLÓVIS ALVES, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, DORIVAL PADOVAN e MARIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Processo nº : 10680.005834/2003-12
Acórdão nº : CSRF/01-05.552

Recurso nº : 105-139794
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : CONSTRUTORA LIDERANÇA LTDA
Recorrida : 5ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

R E L A T Ó R I O

O presente processo trata de lançamento de Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL em decorrência de falta de recolhimento da CSLL, nos anos-calendário de 1997 a 2000, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls. 22/27. Além disso, foi efetuado lançamento de multa isolada em razão da falta de recolhimento de CSL sobre a base estimada em 1997 (julho a dezembro) e, no período de 1998 a 2002, detectadas a partir da confrontação de valores declarados e escriturados pela contribuinte.

A empresa não recolheu CSLL de 1997 a 2000 em razão da existência de litígio judicial sobre a constitucionalidade dessa exigência. Transitado em julgado a ação judicial com decisão desfavorável ao pleito da recorrente, a fiscalização realizou o lançamento de ofício acompanhado de multa de ofício e juros cobrando o débito de Contribuição e multa isolada em razão das estimativas não recolhidas no curso dos períodos. Como a empresa a partir do ano-calendário 2001, passou a recolher a r. Contribuição, a fiscalização aplicou multa isolada em relação a falta de recolhimento de estimativas nos anos de 2001 e 2002.

Consta dos autos a informação de que a empresa manifestou desistência da impugnação interposta na parte relativa à falta de recolhimento da CSLL nos anos de 1997 a 2000, tendo em vista a sua opção pelo PAES (Lei nº 10.684/2003).

A Quinta Câmara deste Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, deu provimento ao recurso para excluir a exigência de multa isolada. Sustenta a Câmara recorrida que não há como exigir a multa isolada pela mera insuficiência no recolhimento de estimativas, quando não o valor pago ultrapassa o valor do tributo apurado ao final do exercício, eis que se encontra comprovado nos autos a adesão da contribuinte ao processo regular de parcelamento.




Processo nº : 10680.005834/2003-12

Acórdão nº : CSRF/01-05.552

Cientificada da decisão consubstanciada no Acórdão nº 105-14.712, de 16.09.2004, a Procuradoria da Fazenda Nacional ingressou com Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais com fulcro no art. 32, inciso I, do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria nº 55/98. Sustenta a recorrente que a r. decisão é contrária ao que dispõe o artigo 44, inciso IV, da Lei nº 9.430/96 que preceitua a aplicação de multa isolada sobre estimativas não recolhidas, independentemente do resultado final do exercício.

Conforme o Despacho nº 101-114/2005, a Presidência da Quinta Câmara do Primeiro Conselho recebeu o recurso especial interposto pela FAZENDA NACIONAL, vez que revestido dos requisitos de admissibilidade previstos na legislação de regência da matéria.

É o relatório.



Processo nº : 10680.005834/2003-12
Acórdão nº : CSRF/01-05.552

VOTO

Conselheiro - MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA, Relator

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

A questão 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, bem como a possibilidade de exigência concomitante de multa de ofício por falta de recolhimento de tributo devido ao final do exercício e por falta de recolhimento de estimativas no mesmo período.

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

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, **calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:**

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

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

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

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, **ainda que tenha apurado base**

Processo nº : 10680.005834/2003-12
Acórdão nº : CSRF/01-05.552

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

Processo nº : 10680.005834/2003-12

Acórdão nº : CSRF/01-05.552

sentido que lhe permita a realização de suas finalidades. Mas, a pretexto de concretizá-lo, não se pode menosprezar o sentido mínimo do texto legal. Por força da segurança jurídica, a interpretação de normas que imponham penalidades deve ser atenta ao que dispõe os textos normativos e esses oferecem limites à construção de sentidos.

Na verdade, Kelsen já dizia que toda norma legal deriva de uma vontade pré-jurídica (um querer), mas a dificuldade do intérprete repousa na identificação de o que se reputará como sendo essa vontade. No dizer de Marçal Justen Filho, não há qualquer caráter predeterminado apto a qualificar o interesse como público. Sustenta que "o processo de democratização conduz à necessidade de verificar, em cada oportunidade, como se configura o interesse público, Sempre e em todos os casos, tal se dá por meio da intangibilidade dos valores relacionados aos direitos fundamentais".¹

Nessa trilha de raciocínio, iniciaremos pelo exame das formulações literais, isolando os enunciados prescritivos e sua estrutura lógica, para depois alcançar as significações normativas e, como produto final, a regra jurídica. Norma não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática dos textos².

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

HIPÓTESE

Dado que houve falta de →
pagamento ou recolhimento,
recolhimento após o vencimento do

CONSEQUÊNCIA

Pagar multa de 75% ou 150%³ **calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição** (art. 44, *caput*,

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

²² Ricardo Guastini citado por Humberto Ávila em *Teoria dos Principios*, 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 : 10680.005834/2003-12

Acórdão nº : CSRF/01-05.552

prazo, sem o acréscimo de multa
moratória inciso I e II) ;

Dado que pessoa jurídica está sujeita ao pagamento do IR de forma estimada, ainda que tenha apurado base de cálculo negativa no ano correspondente. → Pagar multa isolada de 75% **calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição** (*caput*, art. 44, §1º, IV);

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

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

Nesse sentido, vale lembrar que o rigor é maior em se tratando de normas sancionatórias, não se devendo estender a punição além das hipóteses figuradas no texto. Além da obediência genérica ao princípio da legalidade, devem também atender a exigência de objetividade, identificando com clareza e precisão, os elementos definidores da conduta delituosa. Para que seja tida como infração, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata. A insegurança, sobretudo no campo de

Processo nº : 10680.005834/2003-12

Acórdão nº : CSRF/01-05.552

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.

Essas conclusões aplicadas à legislação tributária evidenciam o desarranjo na adequação das regras sancionadoras atualmente vigentes no imposto sobre a renda, em que ofensas a bens jurídicos de distintos graus de importância para o Direito são atribuídas penas equivalentes, sem que se atente ao princípio da proporcionalidade punitiva. A punição prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 pelo não-recolhimento do tributo (75% do imposto devido) é equivalente a punição prevista no mesmo artigo pelo descumprimento do dever de antecipar o mesmo tributo (75% do valor da estimativa). Em certos casos, a penalidade isolada chega a ser superior a multa de ofício aplicada pelo não recolhimento do tributo no fim do ano.



Processo nº : 10680.005834/2003-12

Acórdão nº : CSRF/01-05.552

Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam "princípio da consunção".

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: "pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave..." E prossegue "no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave".⁴

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**

⁴ *Instituições de Direito Penal, Parte Geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2002, págs. 276 e 277

Processo nº : 10680.005834/2003-12

Acórdão nº : CSRF/01-05.552

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 suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.891/95)."*⁵

Tanto é assim, que o art. 15 da Instrução Normativa SRF nº 93/97, ao interpretar o art. 2º da Lei nº 9.430/96, que trata do regime da estimativa, prescreve a

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

Processo nº : 10680.005834/2003-12

Acórdão nº : CSRF/01-05.552

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 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

Processo nº : 10680.005834/2003-12

Acórdão nº : CSRF/01-05.552

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 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

Processo nº : 10680.005834/2003-12

Acórdão nº : CSRF/01-05.552

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, 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 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,

Processo nº : 10680.005834/2003-12

Acórdão nº : CSRF/01-05.552

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 inexistir tributo devido no encerramento do exercício;
- 7- os balanços ou balancetes mensais são os meios de prova exigidos pelo Direito, para que o contribuinte demonstre a inexistência de tributo devido e a dispensa do recolhimento da estimativa.
- 8- após o final do exercício, o balanço de encerramento e o tributo apurado devem ser considerados para fins de cálculo da multa isolada;
- 9- antes do final do exercício, o fisco pode considerar para fins de aplicação de multa isolada o valor estimado calculado a partir da receita da empresa, desde que a inexistência de tributo não esteja comprovada por balanços ou balancetes mensais.



Processo nº : 10680.005834/2003-12

Acórdão nº : CSRF/01-05.552

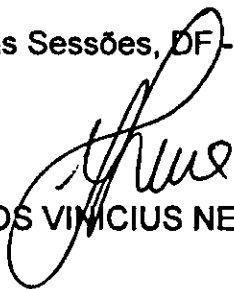
10- Se aplicada multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e constatado que também esse mesmo valor deixou de ser antecipado ao longo do ano sob a forma de estimativa, não será exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício,

No caso presente, em relação aos anos de 1997 a 2000, a empresa foi autuada para exigir principal e multa de ofício em relação à Contribuição não recolhida ao final do exercício (objeto de parcelamento no PAES) e, concomitantemente, foi aplicada multa isolada sobre a mesma base estimada não recolhida no curso do exercício. Essa dupla aplicação, por força do princípio da consunção, não pode subsistir.

Além disso, a recorrente recolheu, nos anos de 2001 e 2002, à título de estimativa no curso dos anos que foram objeto da autuação valor superior ao devido ao final do período-base de apuração (fls 391), não havendo como prosperar a exigência da penalidade pelo não recolhimento de estimativas que superam o tributo devido.

Assim sendo, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, DF- 04 de dezembro de 2006.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

