



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10680.007481/2003-87
Recurso nº : 101-138868
Matéria : CSL
Recorrente : CONSTRUTORA LÍDER LTDA.
Recorrida : 1ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Sessão de : 18 de setembro de 2006
Acórdão : CSRF/01-05.511

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 provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CONSTRUTORA LÍDER LTDA,

ACORDAM os Membros da Primeira da Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros

Processo nº : 10680.007481/2003-87
Acórdão : CSRF/01-05.511

José Henrique Longo (Relator), Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antonio Gadelha Dias que deram provimento parcial ao recurso para reduzir o percentual da multa isolada para 50%. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 30 JAN 2007

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CÂNDIDO RODRÍGUES NEUBER, MÁRCIO MAÇHADO CALDEIRA, JOSÉ CLÓVIS ALVES, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES e DORIVAL PADOVAN. Ausente justificadamente o Conselheiro PAULO JACINTO DO NASCIMENTO.

Processo nº : 10680.007481/2003-87
Acórdão : CSRF/01-05.511

Recurso nº : 101-138868
Recorrente : CONSTRUTORA LÍDER LTDA.
Interessada : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

A pessoa jurídica acima identificada, inconformada com a decisão prolatada no Acórdão 101-94861 (fls. 506 e seguintes), interpôs Recurso Especial por divergência de interpretação à lei tributária dada por outra Câmara, com base no inciso II do art. 32 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (Portaria MF 55/98, parte 2).

A matéria em debate é a exigência de multa isolada pela insuficiência de recolhimento de estimativa da CSL nos meses dos anos de 1997 a 2002. Foi objeto de exigência também, mas não faz parte do Recurso Especial, a CSL dos anos de 1997 a 2000.

Conforme consta do Relatório do Acórdão recorrido, a justificativa pela falta de recolhimento da estimativa – e também da CSL em si – seria em face do êxito em ação Declaratória para reconhecer a inconstitucionalidade da Lei 7689/88.

O acórdão que negou provimento ao recurso voluntário contém a seguinte ementa na parte que é objeto do Recurso Especial:

MULTA ISOLADA CUMULADA COM MULTA DE OFÍCIO – POSSIBILIDADE – Verificada a falta de pagamento da contribuição social por estimativa, após o término do ano-calendário, cabe o lançamento da multa, exigida isoladamente, sobre os valores devidos e não recolhidos por estimativa e da multa proporcional calculada sobre a contribuição devida no encerramento do ano-calendário, não declarada e/ou não recolhida pela pessoa jurídica.

A demonstração da divergência e correspondente cabimento constou de peça apartada do Recurso Especial (fls. 542 e 630/641).



Processo nº : 10680.007481/2003-87
Acórdão : CSRF/01-05.511

Os argumentos do Recurso Especial são, em suma, os seguintes:

- a) A Lei 9430/96, seguindo o sistema implantado pela Lei 8981/95, faculta às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real duas formas de pagamento do imposto e da contribuição social: calculando-os com base na receita bruta mensal, ou nos balanços de suspensão e/ou redução; em ambas as hipóteses o contribuinte estará obrigado à apuração do lucro real em 31 de dezembro, eis que a estimativa tem caráter precário e provisório;
- b) Encerrado o ano-calendário, o saldo do imposto e da contribuição será pago ou compensado com o que for devido no ano seguinte, não havendo que se falar em estimativa; isto é, prevalece o imposto e a contribuição apurados;
- c) Na situação dos autos, as DIPJs apontam que a recorrente recolheu a título de estimativa valores acima da contribuição apurada com base em resultado de 31 de dezembro, o que ensejou inclusive crédito do imposto;
- d) Na verdade, a fiscalização se prende ao fato de que os valores declarados na DCTF não correspondem aos valores calculados segundo os critérios adotados na auditoria fiscal, o que teria gerado falta de pagamento da contribuição social; ora, tais inconsistências não substituem o verdadeiro núcleo do fato gerador do IRPJ e CSL porque, encerrado o ano-calendário, o que se apura é o saldo a pagar ou a compensar/restituir;
- e) Multa guarda natureza de penalidade que pretende alcançar caráter punitivo e educativo; assim, toda ação que vise educar e punir não pode ser excessiva, sob pena de ilegalidade ou abusiva; no acórdão recorrido, entendeu-se que além da multa de ofício é devida a multa isolada, cumulativamente;
- f) A decisão merece reparo porque exige duas penalidades sobre fatos concorrentes; como a estimativa é uma antecipação da CSL devida e como a CSL está sendo exigida com a multa de ofício, então está sendo exigida duplamente multa sobre a mesma base; não há na legislação nenhum



Processo nº : 10680.007481/2003-87
Acórdão : CSRF/01-05.511

dispositivo que autorize a conclusão que tais multas possam ser exigidas cumulativamente;

- g) A única hipótese de aplicação da multa isolada seria no caso de não recolhimento de tributo já declarado no prazo de 20 dias após o início da fiscalização (art. 47 da Lei 9430);
- h) Nos anos de 2001 e 2002, a recorrente recolheu a título de estimativa mais do que a CSL devida ao final do ano, e apurou saldo a restituir;
- i) O cálculo da multa deve seguir o princípio da proporcionalidade, sendo que a base deve ter como limite a diferença entre o imposto anual devido e a estimativa obrigatória, se menor;
- j) No caso dos autos, além de encerrado o ano-calendário, a apuração do lucro real anual e da CSL demonstrou que a estimativa paga foi superior à contribuição devida, inexistindo base de cálculo da sanção.

O Despacho Presi 101-131/2005 deu seguimento ao Recurso Especial (fls. 643/648).

A Fazenda Nacional apresentou suas contra-razões (fls. 649/654 – cujas páginas estão fora de ordem), nas quais sustenta que o contribuinte somente está dispensado de recolher os tributos devidos, apurados pelo sistema de estimativa, quando transcrever no Livro Diário os balancetes de suspensão ou redução, e que, quando deixar de recolher, sem justificar com os balancetes, está sujeito ao pagamento da multa isolada.

É o relatório.



Processo nº : 10680.007481/2003-87
Acórdão : CSRF/01-05.511

VOTO VENCIDO

Conselheiro JOSÉ HENRIQUE LONGO, Relator.

Diante da análise minuciosa do cabimento elaborada pelo i. Presidente da 1ª Câmara, conheço do Recurso Especial.

O tema da multa isolada tem gerado dissidência nesta Turma, e, apesar de vencido, entendo que devo manter a mesma posição que vinha adotando.

Primeiramente, para esclarecimento dos meus pares, observo que nos anos de 1997 a 2000, a recorrente não promoveu recolhimento de CSL por ter entendido que estava abrigada por decisão transitada em julgado, que posteriormente foi rescindida mediante processo judicial adequado. Nesses anos, a base da multa isolada utilizada pelo fiscal foi superior ao tributo efetivamente cobrado no lançamento de ofício.

Com relação aos anos de 2001 e 2002, também a base para apuração da multa isolada (estimativa) foi superior ao valor do tributo apurado pelo contribuinte em sua DIPJ.

A questão tratada nestes autos cinge-se à aplicação de multa isolada prevista no art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/96, em razão pela falta de recolhimento da CSLL sobre base de cálculo estimada, verbis:

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

...

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

...



Processo nº : 10680.007481/2003-87
Acórdão : CSRF/01-05.511

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;

O dispositivo é expresso e claro para aplicação da multa isolada para o caso em tela. Com efeito, ocorreu no mundo real a hipótese legal, qual seja a falta de recolhimento da CSL por estimativa ou falta de levantamento de balancete de suspensão ou redução do recolhimento.

Não me parece relevante debater nestes autos – como se fez no julgamento do recurso voluntário – se o fato gerador da apuração do IRPJ e da CSL é sempre trimestral, pois se identificada a situação de regime de estimativa – como é o caso – o que necessita ser verificado é o cumprimento do que está previsto em lei.

Não cabe ao julgador administrativo expressar seu juízo de valor quando a questão for de constitucionalidade do dispositivo legal ou de dimensão da penalidade prevista na lei. Aliás, a impossibilidade está expressa no art. 22-A do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes.

Não compartilho da tese de que deve ser limitada a base para apuração da multa à base do tributo apurada no fim do ano, pois não é esse o comando que está contido no art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/96. Tanto é que a multa deve ser apurada sobre o valor da estimativa, sem nenhuma limitação em relação à apuração de resultado, que se prevê ao final a sua incidência mesmo em caso de prejuízo no ano.

São efetivamente duas penalidades – isolada e de ofício – mas sobre duas situações distintas; uma relativa à antecipação dos valores calculados pela estimativa (independentemente da formação da base de cálculo em 31 de dezembro), e outra relativa ao tributo efetivamente constituído. Ou



Processo nº : 10680.007481/2003-87
Acórdão : CSRF/01-05.511

seja, são eventos distintos, cujos descumprimentos geram penalidades distintas.

Quanto à limitação da aplicação da multa isolada, em relação ao montante da CSL calculada em 31/12, não há previsão legal para tanto, e por isso não se pode acatar a pretensão.

Assim, deve ser mantida a multa isolada. Contudo, o dispositivo aplicado para a imposição da penalidade foi alterado pelo artigo 18 da MP 303/2006, com redução do percentual, *in verbis*:

Art. 18. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de tributo, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

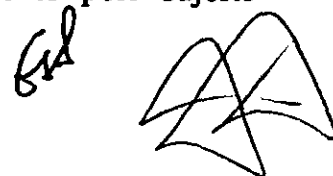
II - de cinquenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º, serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:



Processo nº : 10680.007481/2003-87
Acórdão : CSRF/01-05.511

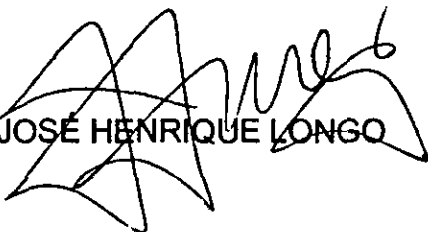
I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38." (NR)

Assim, nos termos do art. 106, II, c, do CTN¹, dou parcial provimento ao recurso para o fim de reduzir a multa isolada para o montante de 50%.

Sala das Sessões – DF, em 18 de setembro de 2006


JOSE HENRIQUE LONGO

¹ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

...

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

...

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.



Processo nº : 10680.007481/2003-87
Acórdão : CSRF/01-05.511

VOTO VENCEDOR

Conselheiro MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA, Redator designado.

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:

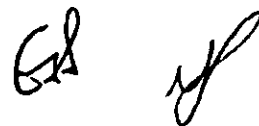
Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

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 : 10680.007481/2003-87
Acórdão : CSRF/01-05.511

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.

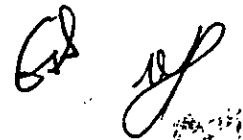
As remissões relevantes são as seguintes:

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-



Processo nº : 10680.007481/2003-87
Acórdão : CSRF/01-05.511

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”.²

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 textos³.

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

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%⁴ **calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição** (art. 44, *caput*, inciso I e II) ;

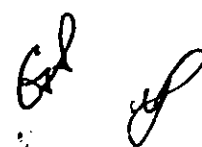
Dado que pessoa jurídica está sujeita ao pagamento do IR de forma

→ Pagar multa isolada de 75% **calculadas sobre a totalidade ou diferença de**

² MARÇAL, Justen Filho. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2005, p.43/44.

³³ Ricardo Guastini citado por Humberto Ávila em *Teoria dos Princípios*, São Paulo: Malheiros, 2005, p.22.

⁴ 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 : 10680.007481/2003-87
Acórdão : CSRF/01-05.511

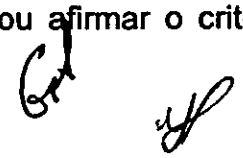
estimada, ainda que tenha apurado base de cálculo negativa no ano correspondente. **tributo ou contribuição** (*caput*, art. 44, §1º, IV);

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

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

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

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



Processo nº : 10680.007481/2003-87
Acórdão : CSRF/01-05.511

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.

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.



Processo nº : 10680.007481/2003-87
Acórdão : CSRF/01-05.511

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".⁵

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

⁵ *Instituições de Direito Penal, Parte Geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2002, págs. 276 e 277



Processo nº : 10680.007481/2003-87
Acórdão : CSRF/01-05.511

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.

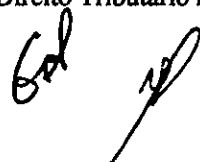
Marco Aurélio Greco, na mesma direção, sustenta que *“mensalmente, o que se dá é apenas o pagamento por imposto determinado sobre base de cálculo estimada (art. 2º, caput), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (art. 3º do art. 2º). Portanto, imposto e contribuição 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).”*⁶

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,

⁶ Marco Aurélio Geco. *Multa Agravada em Duplicidade*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário nº 76, p. 159



Processo nº : 10680.007481/2003-87
Acórdão : CSRF/01-05.511

seria só devido ao final do exercício (em 31.12). Sob o sistema de estimativa mensal, permite-se a redução dos pagamentos mensais caso o resultado tributável seja reduzido ou aumentado ao longo do ano-calendário, desde que evidenciado por balancetes de suspensão (art. 29 da Lei nº 8.981/94). Assim, via de regra, o tributo – sob a forma estimada - não será devido antecipadamente em caso de inexistência de lucro tributável.

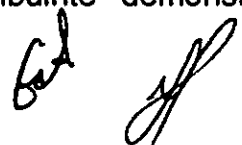
Tal inferência se alinha coerentemente com o princípio de bases correntes, pois se a empresa nada deve ao longo do ano, nada deverá ao seu final. Se houvesse algum recolhimento prévio que não tem correspondência com o tributo devido ao final do período, tal fato implicaria apenas em restituição ou compensação tributária. Por outro lado, no encerramento do exercício, caso constatada a insuficiência de pagamento do tributo apurado pelo lucro real as empresas terão de complementar a estimativa que fora recolhida ao longo do mesmo período.

Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que **a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício.** Eventuais diferenças, a maior ou a menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução de tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

Defendem alguns que a conclusão acima contradiz o § 1º, inciso IV, do mesmo dispositivo legal, que estabelece a aplicação de multa isolada na hipótese de a pessoa jurídica estar sujeita ao pagamento de 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,



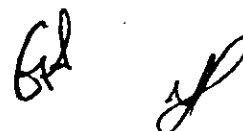
Processo nº : 10680.007481/2003-87
Acórdão : CSRF/01-05.511

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 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.**



Processo nº : 10680.007481/2003-87
Acórdão : CSRF/01-05.511

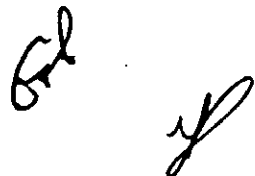
Resta examinar, então, qual seria a hipótese em que, na presença de prejuízo fiscal, se deveria aplicar a multa isolada.

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, 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;

Two handwritten signatures in black ink, one above the other, located at the bottom right of the page.

Processo nº : 10680.007481/2003-87
Acórdão : CSRF/01-05.511

- 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.
- 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.
- 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, o relatório indica que a empresa foi autuada para exigir principal e multa de ofício em relação a Contribuição não recolhida ao final do exercício e, concomitantemente, foi aplicada multa isolada sobre a mesma base estimada não recolhida no curso do exercício. Como exposto, essa dupla aplicação, por força do princípio da consunção, não pode subsistir.



Processo nº : 10680.007481/2003-87
Acórdão : CSRF/01-05.511

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, não havendo como prosperar a exigência da penalidade pelo não recolhimento de estimativas que superam o tributo devido.

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

Sala das Sessões - DF, em 18 de setembro de 2006


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

