



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-7

Processo nº : 10680.009342/2003-98
Recurso nº : 142318
Matéria : CSLL - Exs. 2002 a 2004
Recorrente : HIPOLABOR FARMACÊUTICA LTDA
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 25 DE JANEIRO DE 2006
Acórdão nº : 107-08.413

IRPJ – MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 precisa que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade isolada quando a base estimada exceder ao montante da contribuição devida ao final do exercício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por HIPOLABOR FARMACÊUTICA LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os conselheiros Albertina Silva Santos de Lima (Relatora) e Luiz Martins Valero, que mantinham parte da multa isolada, relativa ao ano de 2001. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE E REDATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: **12.5** ABR 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NATANAEL MARTINS, HUGO CORREIA SOTERO, NILTON PÊSS e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente, justificadamente o conselheiro OCTAVIO CAMPOS FISCHER.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.009342/2003-98
Acórdão nº : 107-08.413

Recurso nº : 142318
Recorrente : HIPOLABOR FARMACÊUTICA LTDA.

RELATÓRIO

I – DA AUTUAÇÃO

Trata o presente processo, de auto de infração, que resultou na exigência de Multa isolada por constatação de divergência entre o valor declarado do imposto de renda apurado por estimativa e os valores escriturados pelo contribuinte gerando falta de pagamento da CSLL incidente sobre a base de cálculo estimada em função dos balanços de suspensão ou redução, em diversas datas contidas no intervalo dos fatos geradores de 31/08/2001 a 31/03/2003.

Como enquadramento legal da exigência da multa isolada consta: art. 44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430/96, os arts. 222, 841, incisos III e IV, 843 e 957, § único, inciso IV do RIR/99.

A partir de janeiro de 2000, a contribuinte passou a diferir o lucro das vendas efetuadas a órgãos públicos e não recebidas no período. Assim a partir de janeiro de 2001, a contribuinte deveria adicionar na apuração do lucro real, e conseqüentemente na apuração da CSLL, o lucro diferido de períodos anteriores, inclusive na apuração das estimativas mensais devidas.

Em alguns meses dos anos-calendário de 2001, 2002 e 2003, o contribuinte apresentou lucro e deveria ter recolhido as estimativas mensais, da CSLL, com base nos balancetes de suspensão e/ou redução, porém não efetuou o recolhimento das estimativas devidas.



Processo nº : 10680.009342/2003-98
Acórdão nº : 107-08.413

Consta também em referido termo que considerando a existência de valores devidos de CSLL não regularizados pela contribuinte e que não foram declarados em DCTF, se efetuaria o lançamento de ofício das diferenças apuradas, em autos de infração apartados.

II – DA IMPUGNAÇÃO E DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Apresentou impugnação parcial alegando que devem ser excluídas da tributação os valores das multas isoladas dos fatos geradores apurados nos anos-calendário de 2001 e 2002, em razão das mesmas serem lançadas após o encerramento dos exercícios e após a entrega tempestiva das declarações do IRPJ correspondentes. Informa que incluiu no PAES a multa relativa a 31.01.2003 e que pagou a multa referente a 28/02/2003 e 31/03/2003.

Pelo acórdão da 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Belo Horizonte, o lançamento foi considerado procedente.

III – DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo e consta às fls. 206, despacho da autoridade preparadora sobre o arrolamento de bens a que se refere a IN SRF nº 264/2002.

O recurso foi apresentado conjuntamente para este processo e para o de nº 10680.009338/2003-20.

Alega que os procedimentos de fiscalização, parcialmente, devem ser revistos e excluídos da tributação os valores das multas isoladas dos fatos geradores apurados nos anos-calendário de 2001 e 2002, posto que foram tributadas após o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.009342/2003-98

Acórdão nº : 107-08.413

encerramento dos exercícios sociais desses anos e respectivas entregas de declarações do IRPJ correspondentes.

Discute o princípio da verdade material. Informa que concomitantemente, sobre as bases de cálculo ajustadas, a autoridade tributária efetuou, na mesma data, lançamento do auto de infração da CSLL, processo nº 10680.009341/2003-43. Afirmar que as bases de cálculo utilizadas nos diversos processos se sobrepõem e que nesses lançamentos foi aplicada a multa de 75% prevista no caput do art. 957 do RIR/99 (art. 44, inciso I da Lei nº 9.430/96). Argumenta que o valor da multa isolada de que trata o art. 44 da Lei nº 9.430/96, não pode ser exigido cumulativamente com a multa de ofício incidente sobre a CSLL, apurados pelo lançamento, anualmente, sob pena de se impor penalidades que se sobrepõem.

Faz alusão à aceção técnica e semântica de “multa” e discorre sobre legislação tributária concluindo que não é cabível a aplicação de duas multas simultaneamente, sobre fatos concorrentes, pois estaria a legislação tributária adentrando na esfera do confisco e estaria sendo desenhado aumento penitencial, não autorizado em lei.

Em relação ao mérito, afirma que, a autoridade administrativa está submetida aos princípios da proporcionalidade ou razoabilidade e princípio da vedação de tributo confiscatório.

Alega que a apuração, levada a efeito pela autoridade tributária, caracteriza procedimento de confisco não autorizado em lei e que o inciso IV do art. 150 da Constituição veda o confisco.

Cita jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.009342/2003-98
Acórdão nº : 107-08.413

IV – CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA EM SESSÃO
DE 18.05.2005.

Este colegiado, pela Resolução nº 107-0.520, em 18.05.2005, converteu o julgamento em diligência para que a autoridade preparadora informasse a fase em que se encontra o processo nº 10680.009341/2003-43 e para que fosse juntada cópia do auto de infração.

A autoridade preparadora pelo despacho de fls. 213 informou que o processo mencionado encontra-se parcelado na sistemática do PAES e juntou a cópia do auto de infração conforme anexo.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.009342/2003-98
Acórdão nº : 107-08.413

VOTO VENCIDO

Conselheira - ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, Relatora.

O recurso voluntário preenche os requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Trata o presente processo, de auto de infração, que resultou na exigência de Multa isolada por constatação de divergência entre o valor declarado do imposto de renda apurado por estimativa e os valores escriturados pelo contribuinte gerando falta de pagamento da CSLL incidente sobre a base de cálculo estimada em função dos balanços de suspensão ou redução, em diversas datas contidas no intervalo de 31/08/2001 a 31/03/2003.

O recurso se refere apenas à multa isolada relativa aos fatos geradores de 08/2001 (R\$ 9.190,92), 09/2001 (R\$ 12.268,71), 01/2002 (13.295,64), 03/2002 (R\$ 12.694,56), 05/2002 (R\$ 2.169,34) e 12/2002 (14.712,03). As multas do ano-calendário de 2001 totalizam R\$ 21.459,63 e foram calculadas sobre as estimativas de R\$ 28.612,84 e as do ano-calendário de 2002, totalizam R\$ 42.871,57, calculadas sobre a estimativa de R\$ 57.162,09.

Houve o lançamento concomitante do IRPJ, por divergência entre os valores declarados e os escriturados, em processo apartado protocolizado sob o nº 10680.09341/2003-43, cujos débitos encontram-se parcelados pela sistemática do PAES.

A recorrente alega em síntese que houve a incidência de duas multas sobre a mesma base de cálculo, razão pela qual as penalidades não podem se



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.009342/2003-98
Acórdão nº : 107-08.413

sobrepôr sob pena de ferir os princípios da proporcionalidade ou razoabilidade e princípio da vedação de confisco e que o lançamento se deu após o encerramento dos anos-calendário, quando não mais poderia ter sido efetuado.

Conforme se depreende da cópia do auto de infração de exigência da CSLL, cuja cópia consta do anexo, com o lançamento da diferença de receita entre os valores declarados e os escriturados e compensação de base negativa de CSLL de 1998, foi apurada no ano-calendário de 2001, CSLL incluindo o adicional no valor total de R\$ 13.350,18, que após ajustes resultou na contribuição de R\$ 9.545,50. No ano-calendário de 2002, a CSLL devida após ajustes resultou na contribuição a pagar de valor de R\$ 57.162,07. Também foi exigida a multa de lançamento de ofício de 75% que incidiu sobre o valor da CSLL apurada.

Passo a apreciar a exigência da multa isolada.

Recentemente, passei a votar pela improcedência da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas, quando também se exige o tributo e respectiva multa de ofício, e a base de cálculo das duas multas apresentam valor idêntico.

Inicialmente, transcrevo o art. 44 da Lei nº 9.430/96, que trata da penalidade aplicada na situação de falta ou insuficiência de pagamento de tributo, entre outras situações:

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;

(...)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.009342/2003-98
Acórdão nº : 107-08.413

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

(...)

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 art. 2º mencionado trata do pagamento do IRPJ da pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real determinado sobre base de cálculo estimada. O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 (acima transcrito), ao especificar as multas aplicáveis nos casos de lançamento de ofício, prevê, a cobrança da referida multa, isoladamente, no caso em que o contribuinte deixe de efetuar os recolhimentos por estimativa, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido no ano-calendário correspondente.

Para os anos-calendário de 2001 e 2002, o valor da CSLL fez parte do crédito tributário lançado de ofício e sobre o qual incidiu a multa proporcional. As estimativas foram apuradas para calcular a base de cálculo da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas. O valor da base de cálculo da multa de ofício que equivale ao valor da CSLL exigida, corresponde a parte (R\$ 9.545,50) do valor da base de cálculo da multa isolada lançada, para o ano-calendário de 2001 e tem valor

idêntico (R\$ 57.162,07) à base de cálculo da multa isolada, relativa ao ano-calendário de 2002.

Levando-se em conta que é o bem público que deve ser protegido, aplicar a multa proporcional cumulativamente com a multa isolada, por falta de



Processo nº : 10680.009342/2003-98

Acórdão nº : 107-08.413

recolhimento da estimativa sobre os valores apurados, em procedimento fiscal, sobre base de cálculo de idêntico valor, implicaria admitir que, sobre o imposto apurado de ofício, se aplicaria duas punições, que significaria em relação à falta, a imposição de penalidade desproporcional ao proveito obtido.

Por semelhança, deve-se ter em vista que o art. 70 do Código Penal dispõe que quando o agente, mediante uma só ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não, aplica-se a mais grave das penas cabíveis, ou se iguais, somente uma delas, mas aumentada, em qualquer caso, de um sexto até metade.

Portanto, tendo em vista que o valor apurado de CSLL, em 31.12.2001, é menor do que o valor das estimativas apuradas pela fiscalização sobre as quais foi calculada a multa isolada, entendo que o valor da penalidade deve ser recalculado, considerando-se como base de cálculo o valor das estimativas que formam a base de cálculo da multa isolada, deduzidas do valor da CSLL lançada, o que implica na exoneração da multa isolada no valor de R\$ 7.159,12.

Em relação à exigência relativa ao ano-calendário do ano de 2002, o valor das estimativas que formam a base de cálculo da multa isolada é exatamente igual ao valor apurado de CSLL, que é base de cálculo da multa proporcional de 75%. Dessa forma a exigência da multa isolada desse ano-calendário deve ser exonerada.

Esse entendimento está centrado na interpretação de que constatado o não recolhimento das estimativas, a multa isolada é devida sempre e até mesmo

nas situações em que o contribuinte apresenta prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente (desde que não tenha apurado os balancetes de suspensão ou redução do tributo demonstrando o prejuízo fiscal ou redução do tributo). Por essa interpretação não importa que o lançamento tenha sido realizado durante o ano-calendário ou após seu encerramento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.009342/2003-98

Acórdão nº : 107-08.413

Também deve ser ressaltado, que no lucro real, o regime de estimativas é uma faculdade. Tendo feito a opção, por esse regime, o contribuinte deve se submeter a suas regras.

Do exposto, oriento meu voto para dar provimento parcial ao recurso para excluir a multa isolada do ano-calendário de 2002 e exonerar o valor de R\$ 7.159,12, relativo ao ano-calendário de 2001.

Sala das Sessões – DF, em 25 de janeiro de 2006.

ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA

VOTO VENDOR

Conselheiro - MARCOS VINICIUS NEDER DE LIM, Redator-Designado.



Processo nº : 10680.009342/2003-98
Acórdão nº : 107-08.413

Observe-se, preliminarmente, que minha divergência com ilustre relatora restringe-se à aplicação da multa isolada sobre a base estimada em valor superior ao tributo apurado no encerramento do exercício, acompanhando as razões de decidir com relação a exoneração da multa isolada até o montante do tributo devido.

Cumprе ressaltar, para melhor delimitar o caso dos autos, que o valor recolhido a título de estimativa pelo contribuinte ao longo do ano de 2001 supera o tributo devido ao final do exercício. Extrai-se do voto da relatora que a base de cálculo da multa de ofício no ano de 2001 corresponde a parte (R\$ 9545,50) do valor da base de cálculo da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa lançada no mesmo ano. A relatora exonerou a parcela da exigência que coincide nos anos de 2001 e 2002 e manteve a parcela da penalidade calculada sobre o excedente da base de cálculo da estimativa em relação a do tributo apurado no final do ano de 2001.

Essa matéria já foi enfrentada na Câmara Superior de Recursos Fiscais, que tem reiteradas vezes entendido que é indevida a cobrança da multa isolada de que trata o art. 44 da Lei nº 9.430/96 no caso de os valores calculados por estimativa serem superiores aos apurados no balanço de encerramento do exercício.

Na trilha desse entendimento, adoto e transcrevo voto de minha lavra proferido na sessão de 14 de março de 2005 (Acórdão CSRF/01-05.179), *verbis*:

“A divergência a ser solucionada versa sobre a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento da estimativa quando a empresa apurar, ao final do

exercício, tributo inferior ao valor das estimativas devidas ao longo do ano ou mesmo base de cálculo negativa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.009342/2003-98
Acórdão nº : 107-08.413

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

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

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

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

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

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

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

As remissões relevantes são as seguintes:

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

acumulado excede o valor do imposto, calculado com base no lucro real do período em curso. (...)



Processo nº : 10680.009342/2003-98
Acórdão nº : 107-08.413

§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.

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

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



Processo nº : 10680.009342/2003-98
Acórdão nº : 107-08.413

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

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

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



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

Dado que a pessoa jurídica prova, por meio de balanço ou balancetes mensais, que o valor acumulado excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período.



Dispensar recolhimento por estimativa (art. 44, §1º, IV c/c art. 35, §2º, da Lei 8981/95).

Essas proposições extraídas do texto legal devem guardar coerência interna, por isso a construção lógica da regra jurídica não pode levar ao cumprimento de um enunciado prescritivo e ao necessário descumprimento de outro do mesmo dispositivo legal. O intérprete deve buscar o sentido do conjunto que afaste

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

³ A hipótese de majoração da multa de ofício para 150% está prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 caso identificado verdadeiro intuito de fraude.



Processo nº : 10680.009342/2003-98
Acórdão nº : 107-08.413

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



Processo nº : 10680.009342/2003-98
Acórdão nº : 107-08.413

percentuais idênticos em duas regras sancionadoras faz pressupor a identidade ou, pelo menos, a proximidade da materialidade dessas condutas ilícitas. Ou seja, sanções que têm a mesma base de cálculo devem, em princípio, corresponder a idêntica conduta ilícita.

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

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

Importante firmar que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, eis que, juridicamente, o fato gerador 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*



Processo nº : 10680.009342/2003-98
Acórdão nº : 107-08.413

contemplação de evento futuro que se reputa em formação – e que dele não pode se distanciar – que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.891/95).”⁴

Tanto é assim, que o art. 15 da Instrução Normativa SRF nº 93/97, ao interpretar o art. 2º da Lei nº 9.430/96, que trata do regime da estimativa, prescreve a impossibilidade de as autoridades fiscais exigir de ofício a estimativa não paga no vencimento, a saber:

“Art.15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.”

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

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

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



Processo nº : 10680.009342/2003-98
Acórdão nº : 107-08.413

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, 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.



Processo nº : 10680.009342/2003-98
Acórdão nº : 107-08.413

Assim, caso a pessoa jurídica não promova o correspondente recolhimento da estimativa nos meses próprios do respectivo ano-calendário e não apresente os balancetes de suspensão no curso do período - ainda que tenha experimentado base de cálculo negativa - ficará sujeita à multa isolada de que trata o art. 44 da Lei nº 9.430/96. A lei estabelece uma presunção de que o valor calculado de forma presumida (estimada) coincide com o tributo que será devido ao final do período, partindo da constatação de que a estimativa não foi recolhida e 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 base de cálculo negativa, se deveria aplicar a multa isolada.

Na presença de base de cálculo negativa, a interpretação sistemática dos dois enunciados prescritivos dispostos no mesmo artigo aqui comentados (*caput* e § 1º, inciso IV, do art. 44) conduz ao entendimento de que o procedimento fiscal e a aplicação da penalidade devem obrigatoriamente ocorrer no curso do ano-calendário, pois a conduta objetivada pela norma (dever de antecipar o tributo) é descumprida e,



Processo nº : 10680.009342/2003-98

Acórdão nº : 107-08.413

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;
- 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;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.009342/2003-98
Acórdão nº : 107-08.413

- 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."

Considerando que, no caso sob análise, a multa isolada foi calculada sobre base de cálculo superior a do tributo apurado no final do ano de 2001, decido pela improcedência da exigência. Com relação a penalidade isolada calculada até o montante da provisão do imposto, acompanho os fundamentos da Conselheira relatora para exonerar a exigência da multa nos anos de 2001 e 2002.

Isso posto, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 25 de janeiro de 2006.

MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA