



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-7

Processo nº : 11030.002300/2003-43
Recurso nº : 142198
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – Ex.: 2002
Recorrente : COMIL CARROCERIAS E ÔNIBUS LTDA
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-SANTA MARIA/RS
Sessão de : 06 DE JULHO DE 2005
Acórdão nº : 107-08.154

NULIDADE – LANÇAMENTO. Não procede, o argumento de nulidade do lançamento. O Decreto nº 70.235/72 prevê a revisão pela administração dos atos de lançamento, visando a correta aplicação da legislação tributária, com amplo direito de defesa aos contribuintes. O fato da decisão da DRJ julgar improcedente parte do lançamento, por razões de mérito, não acarreta a nulidade do lançamento. Também não estão presentes os pressupostos legais previstos no art. 59 combinado com o art. 10 do Decreto mencionado.

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 do imposto e contribuição devidos apurados ao final do exercício.

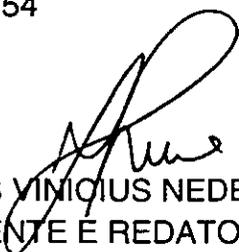
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COMIL CARROCERIAS E ÔNIBUS LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, 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. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002300/2003-43
Acórdão nº : 107-08.154


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE E REDATOR - DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 04 ABR 2006

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



Processo nº : 11030.002300/2003-43
Acórdão nº : 107-08.154

Recurso nº : 142198
Recorrente : COMIL CARROCERIAS E ÔNIBUS LTDA.

RELATÓRIO

I – DA AUTUAÇÃO E DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Trata o presente processo de exigência de multa isolada por falta de recolhimento das estimativas da CSLL relativas aos fatos geradores de junho e julho de 2001, declaradas em DCTF. Como enquadramento legal foi citado o art. 44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430/96. Essa multa foi mantida pela decisão da DRJ.

Também foi exigida multa isolada da CSLL com vencimento em abril, julho e agosto de 2001, por falta de pagamento da Contribuição Social por estimativa incidente sobre a base de cálculo estimada em função de balanços de suspensão ou redução apurados pela contribuinte, quando deixou de adicionar o crédito presumido do IPI nos meses de março e junho de 2001. Esse lançamento é reflexo do auto de infração relativo à exigência de CSLL, a que se refere o processo nº 11030.002299/2003-57. A DRJ excluiu essa exigência em razão de ter sido lançada simultaneamente com a multa proporcional, sobre o mesmo crédito tributário.

II – DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo e consta às fls. 252, despacho da autoridade preparadora por meio do qual informa que foi formalizado o processo de arrolamento nº 13027.000245/2004-12.

Alega nulidade do lançamento e apresenta razões de mérito, conforme a seguir se evidencia.

1. NULIDADE POR DUPLA EXIGÊNCIA DE MULTA



Processo nº : 11030.002300/2003-43
Acórdão nº : 107-08.154

Argumenta a nulidade do lançamento por dupla exigência de multa, por que estaria sendo exigida, a multa de ofício lançada em outro auto de infração e neste auto de infração, a multa isolada. Ambas incidentes sobre o mesmo crédito tributário e que a decisão recorrida admitiu que não é cabível a aplicação simultânea da multa de lançamento de ofício e da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa acumulada sobre a mesma infração apurada em procedimento fiscal e que por essa razão, efetivamente ocorreu a anomalia argüida como preliminar, tendo sido exigidas as duas multas, e que tal erro configura elemento justificativo de nulidade do lançamento.

2. DO MÉRITO

Alega que este auto de infração é reflexivo de outro auto de infração notificado na mesma data, relativo à exigência da CSLL do ano-calendário de 2001. E, que a decisão proferida no lançamento principal deve ser estendida aos lançamentos reflexos e que a exigência da multa no lançamento principal arreda a exigência de multa isolada em decorrência da caracterização da duplicidade na aplicação da penalidade.

Argumenta que toda e qualquer receita decorrente de exportação, está imune à incidência de contribuições sociais, porque a Emenda Constitucional nº 33/2001, não faria distinção da CSLL, levando ao entendimento de que vale para todas as contribuições. Faz longa exposição sobre essa matéria.

Também discorre sobre não ter ocorrido omissão de receita.

A recorrente aduz que a multa deve ser adequada aos parâmetros da Constituição Federal (art. 150, IV) e na esteira dos julgados do STF, que a reduziu a 30%.



Processo nº : 11030.002300/2003-43
Acórdão nº : 107-08.154

3. DO REQUERIMENTO

Requer que seja acolhida a preliminar por duplicidade de autuação e aplicação cumulativa de multa de mora e multa isolada, para julgar improcedente o feito fiscal, sem julgamento do mérito. Se o mérito for apreciado que seja julgado improcedente face à inocorrência de infração à legislação. Se forem ultrapassadas as premissas anteriores que a multa seja adequada a 30% do valor da contribuição e que seja determinada uma diligência nas contas da recorrente com a finalidade de comprovação do alegado no item 5.2 do recurso, que corresponde ao item 2.2 acima e que defira à recorrente, a qualquer tempo, a juntada de provas que julgue necessárias para o seu perfeito deslinde.

É o relatório.



Processo nº : 11030.002300/2003-43
Acórdão nº : 107-08.154

VOTO VENCIDO

Conselheira - ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, Relatora.

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

Não procede, o argumento de nulidade do lançamento. O Decreto nº 70.235/72 prevê a revisão pela administração dos atos de lançamento, visando a correta aplicação da legislação tributária, com amplo direito de defesa aos contribuintes. O fato da decisão da DRJ julgar improcedente parte do lançamento da multa isolada, por razões de mérito, não acarreta a nulidade do lançamento. Também não estão presentes os pressupostos legais previstos no art. 59 combinado com o art. 10 do Decreto mencionado.

Quanto ao mérito, destaca-se que somente está em discussão, a exigência da multa isolada sobre os valores das estimativas lançadas em DCTF por não terem sido recolhidas, posto que a multa isolada reflexo do processo nº 11030.002299/2003-57 foi exonerada pela decisão de primeira instância.

No processo mencionado há lançamento da multa isolada por não terem sido recolhidas, as estimativas do IRPJ declaradas em DCTF, e também foi apurada omissão de receita, caracterizada pela não adição à Receita Bruta, do crédito presumido do IPI, sendo exigido o IRPJ e CSLL e respectivas multas de ofício. Para o IRPJ também foi lançada a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas apuradas no auto de infração. Referida multa também foi exonerada quando do julgamento de primeira instância. Portanto, o julgamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas declaradas em DCTF, não depende do julgamento do lançamento a que se refere o processo mencionado.



Processo nº : 11030.002300/2003-43
Acórdão nº : 107-08.154

Entre as razões de mérito há o argumento de que a CSLL não seria exigível, posto que o incentivo fiscal do crédito presumido do IPI, se refere a receitas de exportação, e que essa contribuição não caberia quando decorrente dessas receitas e em consequência não caberia a multa. Entretanto, conforme já abordado, essa multa por se referir a exigência de CSLL declarada em DCTF não está vinculada com o reconhecimento do crédito presumido do IPI de que trata o processo nº 11030.002299/2003-57.

Quanto ao argumento de que não houve omissão de receita e o pedido de diligência, também não têm relação com o que está em discussão neste processo.

O centro do litígio passa a ser, se cabe o lançamento de multa isolada por falta de recolhimento das estimativas da CSLL declaradas em DCTF.

Referidas estimativas, conforme item 5 do Termo de Verificação Fiscal, integrante do auto de infração, foram declaradas em DCTF e apuradas com base em balanços de suspensão e/ou redução, lavrados nas páginas 4 e 5, do Livro LALUR nº 2 do ano de 2001. Intimada a contribuinte, a mesma não provou que tenha efetuado o pagamento dessas estimativas.

O autuante afirmou no item 5 do Termo mencionado o que a seguir transcrevo: *“em que pese que o contribuinte tenha apurado e recolhido saldo a maior da CSLL do que o devido, no ano-calendário de 2001, ou seja em 31/12/2001 e, portanto esta Contribuição não mais seria exigível ...”*.

Ainda que em 31.12.2001, a contribuinte tenha apurado que houve recolhimento de estimativas da CSLL de valor superior ao devido, conforme trecho acima transcrito, cabe a multa sobre o valor das estimativas não recolhidas. Entendo que estão presentes os pressupostos legais para sua imposição.



Processo nº : 11030.002300/2003-43
Acórdão nº : 107-08.154

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

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.

Acrescente-se que as estimativas foram declaradas em DCTF.

Quanto ao pedido de redução da multa para 30%, registra-se que, o percentual de 75% está previsto na Lei nº 9.430/96. Não há base legal para que este Colegiado reduza o percentual da multa a 30%.

Em relação ao princípio do não confisco, entendo que o disposto no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal diz respeito a utilizar tributo, com efeito, de confisco. No presente caso, o lançamento se refere a multa e não a tributo. Ressalte-se também que esse diploma legal dirige-se ao legislador e não ao aplicador da lei.

Ademais não compete aos órgãos julgadores da administração tributária decidir sobre arguições de inconstitucionalidade das leis, por se tratar de matéria de competência privativa do Poder Judiciário, nos termos do artigo 97 e 102 da Constituição Federal. A aplicação da lei será afastada pela autoridade julgadora somente na hipótese de sua declaração de inconstitucionalidade, por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002300/2003-43
Acórdão nº : 107-08.154

Do exposto, oriento meu voto para rejeitar a arguição de nulidade e no mérito negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões – DF, em 06 de julho de 2005.


ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA



Processo nº : 11030.002300/2003-43
Acórdão nº : 107-08.154

VOTO VENCEDOR

Observe-se, preliminarmente, que minha divergência com ilustre relatora restringe-se à aplicação da multa isolada sobre a base estimada, nas outras questões trazidas pelo recurso acompanhado as razões do bem lançado voto do Conselheira-relatora.

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. Essa afirmação se extrai do próprio Termo de Verificação Fiscal às fls 18, em que os atuantes aduzem que: "Em que pese que o contribuinte tenha apurado e recolhido saldo a maior da CSLL do que o devido, no ano-calendário de 2001, ou seja, em 31/12/2001 e, portanto, esta Contribuição não mais seria exigível, houve falta ou insuficiência de pagamento de valores apurados nos meses de junho e julho de 2001 (PA), quando estes eram devidos (...)"

Logo a questão a solucionada se resume a exigência de multa isolada pela falta de recolhimento de estimativa na parcela excedente ao valor do tributo apurado no balanço de encerramento ao final do exercício.

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



Processo nº : 11030.002300/2003-43
Acórdão nº : 107-08.154

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

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. (...)

§2º - Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais,



Processo nº : 11030.002300/2003-43

Acórdão nº : 107-08.154

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

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.

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

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



Processo nº : 11030.002300/2003-43
Acórdão nº : 107-08.154

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 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

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 : 11030.002300/2003-43
Acórdão nº : 107-08.154

também atender a exigência de objetividade, identificando com clareza e precisão, os elementos definidores da conduta delituosa. Para que seja tida como infração, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata. A insegurança, sobretudo no campo de aplicação de penalidades, é absolutamente incompatível com a essência dos princípios que estruturam os sistemas jurídicos no contexto dos regimes democráticos.

Reportando-me a doutrina de Paulo de Barros Carvalho, a base de cálculo da regra sancionatória, a semelhança da regra de incidência tributária, apresenta três funções: (i) compor a específica determinação da multa; (ii) medir a dimensão econômica do ato delituoso, e (iii) confirmar, infirmar ou afirmar o critério material da infração. A primeira função permite apurar o montante da sanção. Na segunda, o valor adotado como base de cálculo busca aferir o quanto o sujeito ativo foi prejudicado (função reparadora) e para garantir eficácia a norma (função desestimuladora da conduta ilícita).

Por fim, a última função da base de cálculo atende a exigência de proporcionalidade entre o delito e a sanção. Se a conduta visa coibir falta de pagamento de tributo, a base de cálculo apropriada é o montante não pago. Se, por outro lado, a conduta ilícita refere-se ao descumprimento de um dever instrumental não relacionado à falta de recolhimento de tributo, não seria razoável adotar essa grandeza como base de cálculo. Nessa mesma linha, a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas regras sancionadoras faz pressupor a identidade ou, pelo menos, a proximidade da materialidade dessas condutas ilícitas. Ou seja, sanções que têm a mesma base de cálculo devem, em princípio, corresponder a idêntica conduta ilícita.

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

Primeiro, o exame do texto evidencia que o artigo 44 da Lei nº 9.430/96 determina que a multa seja calculada **sobre a totalidade ou diferença de tributo**. Por



Processo nº : 11030.002300/2003-43
Acórdão nº : 107-08.154

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).”*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.”

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



Processo nº : 11030.002300/2003-43
Acórdão nº : 107-08.154

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 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.



Processo nº : 11030.002300/2003-43
Acórdão nº : 107-08.154

Essa contradição é apenas aparente.

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

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

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



Processo nº : 11030.002300/2003-43
Acórdão nº : 107-08.154

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, 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;



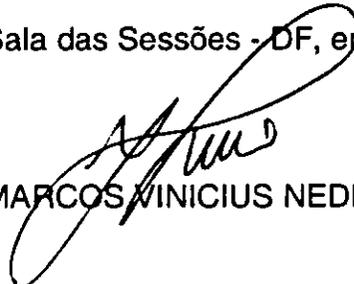
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002300/2003-43
Acórdão nº : 107-08.154

- 3- tributo, na acepção que lhe é dada no direito positivo (art. 3º do Código Tributário Nacional) pressupõe a existência de obrigação jurídica tributária que não se confunde com valor calculado de forma estimada e provisória sobre ingressos;
- 4- a base de cálculo predita no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 refere-se à multa pela falta de pagamento de tributo;
- 5- o tributo devido ao final do exercício e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício;
- 6- não será devida estimativa caso inexista tributo devido no encerramento do exercício;
- 7- os balanços ou balancetes mensais são os meios de prova exigidos pelo Direito, para que o contribuinte demonstre a inexistência de tributo devido e a dispensa do recolhimento da estimativa.
- 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."

Isso posto, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 6 de julho de 2005.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA