



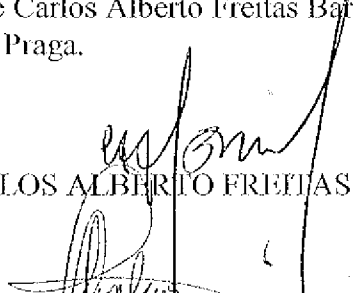
MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

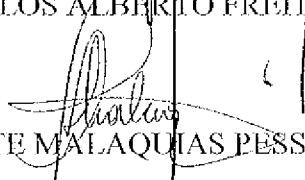
Processo nº 11060.000069/2005-68
Recurso nº 107-148.381 - Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-00.438 - 1ª Turma
Sessão de 04 de novembro de 2009
Matéria IRPJ E OUTRO - MULTA ISOLADA CONCOMITANCIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COMERCIAL DE ALIMENTOS TIGRE LTDA.

Ementa: MULTA ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ou inexistência de saldo de tributo a recolher.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Ivete Malaquias Pessoa Monteiro (Relatora), Adriana Gomes Rêgo e Carlos Alberto Freitas Barreto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Antonio Praga.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO - Relatora.


ANTÔNIO PRAGA - Redator Designado.

EDITADO EM: 20 JUN 2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente Substituto), Antônio Praga, Karem Jurcidini Dias, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Antônio Carlos Guidoni Filho, Adriana Gomes Rêgo, Valmir Sandri, Leonardo de Andrade Couto e João Carlos de Lima Júnior (Substituto Convocado).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial apresentado em 23/02/2007 pela Fazenda Nacional, contra Acórdão nº 107-08.786, fls. 346/355, proferido pela então Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em 18/10/2006, assim ementado:

PRELIMINAR DE NULIDADE - ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. Na situação em que as infrações tenham sido praticadas durante a gestão de sócio anterior, o lançamento deve ser efetuado em nome da pessoa jurídica, pois, as infrações praticadas a beneficiaram. O art 135 do CTN não exclui a empresa do pólo passivo da obrigação tributária e apenas se refere à responsabilidade pessoal pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Esta responsabilidade é atribuída às pessoas indicadas no artigo, de modo supletivo. O artigo mencionado não tem a força de alterar a definição de sujeito passivo, de que trata o art 121 do CTN.

PENALIDADE - MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOB BASE ESTIMADA. Não cabe a aplicação concomitante da multa de ofício, incidente sobre o tributo apurado e da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, prevista no art 44 da Lei nº 9.430/96, § 1º, inciso IV, quando calculadas sobre os mesmos valores, apurados em procedimento fiscal. Nessa situação é incabível a exigência da multa isolada. Na situação em que não existe a concomitância é devida, com redução de 75% para 50%, em função do art. 18 da MP nº 303/02, em razão do princípio da retroatividade benígna.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE. Aplica-se à exigência decorrente, o mesmo tratamento dispensado ao lançamento da exigência principal, em razão de sua íntima relação de causa e efeito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COMERCIAL DE ALIMENTOS TIGRE LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de erro de identificação do sujeito passivo e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir a multa isolada dos anos - calendários 2000 a 2002, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Luiz Martins Valero, e reduzir a multa isolada do ano - calendário de 2003 para 50%.

No especial, fls. 358/363, a insurgência diz respeito à exoneração da exigência da multa isolada exigida concomitante à multa de ofício. Entende o i. Procurador que

a decisão infringiu o artigo 44, § 1º, IV da Lei 9430/1996 e que esta multa convive pacífica e simultaneamente com aquela constante do inciso I deste artigo, por tratarem de situações distintas. Pede a recomposição do lançamento.

Despacho de fls.364/365 dá seguimento ao recurso.

Ausentes contrarrazões, conforme despacho de fls. 370.

Em 08 /07/2008 os autos foram a esta Relatora distribuídos, para análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Relatora

Recurso tempestivo e assente em lei.

Trata-se de lançamento de exigência do IRPJ e CSLL nos anos calendário de 2000 a 2002, com multa de ofício de 75%, pelas seguintes infrações: a) adições não computadas na apuração do lucro real; b) divergências entre o valor escriturado no Livro Diário, relativo ao lucro líquido antes da CSLL, e o declarado à Receita Federal, nas DIPJ apresentadas..

Em relação à multa isolada relativa ao ano-calendário de 2003, como não houve lançamento concomitante da multa de ofício, foi mantida, mas, com a redução de 75% para 50%, em função do art. 18 da MP nº 303 de 29.08.2006, (prorrogada por 60 dias, por Ato do Presidente da Mesa do Congresso Nacional nº 38, de 18.08.2006), em razão do princípio da retroatividade benigna.

A decisão exonera a multa referente aos anos calendário de 2002 a 2002 sob argumento de que não prevalece a exigência da multa isolada quando há exigência simultânea da multa de ofício, este o objeto do especial.

Com todo respeito à tese esposada pela Câmara recorrida, filio-me à corrente que a entende como exigível as duas multas por decorrerem de dispositivo legal validamente editados.

A sua cobrança decorre da lei e sua exigência se fará quando restar descumprida parcial ou totalmente dispositivo ali inserido. No caso dos autos é devida porque a recorrente não comprovou, através de balanços ou balancetes de suspensão, formalmente corretos, que já cumprira sua obrigação tributária. Ainda, deveria realizar as estimativas observando a correta base de cálculo, nos termos da legislação de regência. A Lei 9430/1996 determinou penalidades específicas para o descumprimento dessa obrigação, a partir de 1º/01/1997, nos seguintes termos:

“Art. 43 - Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

(..)

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

1 - de 75% 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;

(.)

Par. 1º - As multas de que tratam este artigo serão exigidas:

(.)

IV – Isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeitas ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do artigo 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa, no ano calendário correspondente.

A IN SRF 93/1997 normatizou o procedimento a ser observado

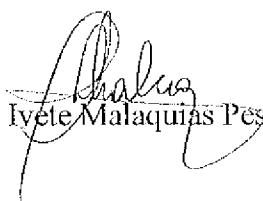
Art. 16 Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano calendário, o lançamento de ofício abrangerá

1 – multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos”

Por isto concluo que a exigência referente à multa isolada relativa aos anos calendário de 2000 a 2002 deve ser restabelecida.

Todavia, embora devida, deve ser observada a redução da multa nos termos do artigo 44 da Lei 9430/1996, segundo a nova redação inserida através da Lei 11.488, de 15/06/2007, em razão do princípio da retroatividade benigna.

Nesta ordem de juízos, DOU PARCIAL provimento ao recurso, para reduzir a multa aplicada para 50%.



Ivete Malaquias Pessoa Monteiro -Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Praga

No que tange especificamente a exigência da multa de ofício isolada, por falta de recolhimento do IRPJ ou CSLL sobre estimativas, constituída após o encerramento do ano-calendário, verifica-se que a penalidade foi aplicada com fulcro no art. 44, inciso I, e § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96, do 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 prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;"* (Grifei)

Por sua vez, o art. 2º, referido no inciso IV do § 1º do art. 44, dispõe:

*Art. 2º 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 estimada, 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***

Os artigos 29, 30, 31, 32 e 34 da Lei 8.981/95 tratam da apuração da base estimada. O art. 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, consubstancia hipótese em a falta de pagamento ou o pagamento em valor inferior é permitida (exclusão de ilicitude). Diz o dispositivo:

"Art. 35. 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 já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo.

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário,



b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário. ()”

Do exame desses dispositivos pode-se concluir que o art. 44, inciso I, e o inciso IV do seu § 1º, da Lei 9.430/96 é norma sancionatória que se destina a punir infração substancial, ou seja, falta de pagamento ou pagamento a menor da estimativa mensal. Para que incida a sanção é condição que ocorram dois pressupostos: (a) falta de pagamento ou pagamento a menor do valor do imposto apurado sobre uma base estimada em função da receita bruta; e (b) o sujeito passivo não comprove, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105-141498, Processo nº 13629.000292/2003-04, Acórdão CSRF/01-05.838, *verbis*:

“As remissões relevantes são as seguintes:

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

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

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

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

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.



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. Normas 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, <i>caput</i> , 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 (<i>caput</i> , 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).

O exame literal dos textos legais acima transcritos evidencia que o *caput* do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 determina que a multa seja calculada “**sobre a totalidade ou diferença de tributo**”. Ou seja, as penalidades previstas nos incisos I e II, e no §1º, IV, referem-se todas à falta de pagamento de tributo. Assim, ambas as penalidades discutidas nesse processo, por força da previsão legal, incidem sobre a mesma base de cálculo, ao contrário, do que quer fazer crer a Procuradoria da Fazenda Nacional.

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.

O aplicador, diante dessas proposições extraídas do texto legal, deve buscar a interpretação que alcance a coerência interna do conjunto, 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, dentro 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

²² 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.

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.

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.

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”.

A

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

Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.

Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades – de mora e de ofício – na mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.

Nesse sentido, cabe ressaltar que a Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, veio a disciplinar posteriormente a aplicação de multas nos casos de lançamento de ofício pela Administração Pública Federal. Esse dispositivo legal veio a reconhecer a correção da jurisprudência desta Câmara, estabelecendo a penalidade isolada não deve mais incidir sobre "**sobre a totalidade ou diferença de tributo**", mas apenas sobre "**valor do pagamento mensal**" a título de recolhimento de estimativa. Além disso, para compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustou o percentual da multa por falta de recolhimento de estimativas para 50%, passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação (Lei no 8.218/91, art. 6º). Assim, a penalidade isolada aplicada em procedimento de ofício em função da não antecipação no curso do exercício se aproxima da multa de mora cobrada nos casos de atraso de pagamento de tributo (20%). Providência que se fazia necessária para tornar a punição proporcional ao dano causado pelo descumprimento do dever de antecipar o tributo.

No caso presente, em relação ao ano-calendário de 1998 a 2002, o relatório indica que a empresa foi autuada para exigir principal e multa de ofício em relação ao imposto de renda não recolhido ao final do exercício e, concomitantemente, foi aplicada multa isolada sobre a mesma base estimada não recolhida. Como exposto, essa dupla aplicação, por força do princípio da consunção, não pode subsistir."

Portanto, a multa pode ser aplicada após o encerramento do ano calendário, estando rigorosamente de acordo com a lei, desde que não seja concomitante com a multa proporcional de ofício sobre o tributo devido e que, evidentemente, seja apurado saldo de tributo a pagar no final do período de apuração.

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

N

No presente caso a multa de ofício isolada é indevida haja que está sendo exigida em concomitância com a multa de ofício proporcional, calculada sobre a mesma base de cálculo, qual seja, o tributo devido no encerramento do período de apuração.


Antonio Praga - Redator Designado.