



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-7

Processo nº : 13603.000966/2004-31
Recurso nº : 145747
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – Ex.: 2001
Recorrente : TEKSID DO BRASIL LTDA.
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 13 DE SETEMBRO DE 2005
Acórdão nº : 107-08.259

CSLL – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – ART. 138 DO CTN – MULTA DE MORA – EXONERAÇÃO – O recolhimento espontâneo de tributo pelo contribuinte, ainda que extemporaneamente, exonera o contribuinte do pagamento da multa de mora.

CSLL – MULTA ISOLADA - ESTIMATIVAS – ANOS CALENDÁRIOS JÁ ENCERRADOS – LIMITE - Após o encerramento do ano calendário, a base de cálculo para efeitos de aplicação da multa isolada tem como limite os saldos de tributos a pagar na declaração de ajuste, não sendo cabível, a sua imposição, consequentemente, na inexistência de bases.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TEKSID DO BRASIL 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 Nilton Pêss, que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Natanael Martins.

MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE

NATANAEL MARTINS
REDATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 27 JUN 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIZ MARTINS VALERO, OCTAVIO CAMPOS FISCHER, HUGO CORREIA SOTERO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13603.000966/2004-31
Acórdão nº : 107-08.259

Recurso nº : 145747
Recorrente : TEKSID DO BRASIL LTDA

RELATÓRIO

A autuação se refere ao lançamento da multa isolada por recolhimento de estimativas da CSLL, referência de janeiro a março e parte de abril, após o vencimento do prazo legal, sem o acréscimo de multa de mora e também se deve, à falta de recolhimento de estimativas, dos períodos de apuração dos meses de junho e julho, e parte do mês de abril, conforme se verifica do Termo de Verificação Fiscal e demonstrativo que o acompanha de fls. 15.

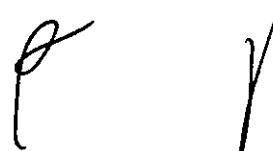
A fiscalização decorreu de procedimento de verificações obrigatórias em que se constatou divergências entre os valores declarados em DCTF e os declarados na DIPJ. Confirmou a contribuinte que os valores corretos são os declarados na DIPJ.

Foram declarados os seguintes valores na DCTF e DIPJ conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 10/14:

Mês/ano	DCTF – R\$ 1,00	DIPJ – R\$ 1,00
02/2000	404.413	382.254
03/2000	834.027	871.838
04/2000	79.887	740.274
07/2000	-	332.588

O valor da CSLL, dos meses de janeiro e de junho, não foram assinalados como divergentes.

O pagamento fora do prazo ocorreu em 29.09.2000, com juros de mora e em 31.10.2000, sem juros de mora.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13603.000966/2004-31
Acórdão nº : 107-08.259

Ainda na fase de fiscalização a contribuinte informou que o pagamento dessas estimativas foi efetuado fora do prazo com acréscimo de juros de mora e que protocolizou denúncia espontânea, de acordo com o previsto no art. 138 do CTN. O documento de fls. 34 formalizou o pedido da denúncia espontânea e apresenta a data de 29.09.2000.

Inconformada com a exigência, a contribuinte apresentou impugnação que foi julgada improcedente pela 2ª. Turma Julgadora da DRJ em Belo Horizonte.

No recurso voluntário, alega que a denúncia espontânea se operou de forma plena e eficaz, ocasionando a exclusão da sua responsabilidade e consequente inexigibilidade de qualquer tipo de multa, moratória ou punitiva.

Discorda do argumento da Turma Julgadora de que o atraso no recolhimento é passível de gerar direito à indenização à Fazenda Pública, porque somente os juros de mora teriam essa função e que a aplicação de qualquer multa prevista na legislação possuem natureza punitiva. Cita jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes.

O recurso foi apresentado dentro do prazo e foi arrolado imóvel nos termos da IN SRF nº 264/2002.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13603.000966/2004-31
Acórdão nº : 107-08.259

VOTO VENCIDO

Conselheira - ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, Relatora.

O recurso voluntário preenche as condições de admissibilidade. Dele conheço.

Em síntese trata-se de lançamento de multa isolada, por recolhimento das estimativas da CSLL, dos meses de referência janeiro a março e parte do fato gerador de abril, após o vencimento do prazo legal, sem o acréscimo de multa de mora e dos meses de junho e julho e parte do mês de abril por falta de recolhimento das estimativas. Os valores dos meses de fevereiro, março e abril, declarados em DCTF divergem dos declarados na DIPJ e a contribuinte confirmou que os valores corretos são os declarados na DIPJ. Nos meses de janeiro e junho os valores não divergem e no mês de julho, a estimativa da CSLL não foi declarada na DCTF. Um dos recolhimentos ocorreu em 29.09.2000 e foi realizado com juros de mora. O outro pagamento, no valor de R\$ 62.290,61 ocorreu em 31.10.2000 para amortizar parte do débito do mês de abril e não foi acompanhado dos juros de mora.

Em relação às estimativas pagas fora do prazo do vencimento legal sem a multa de mora, o ponto central em discussão é se no instituto da denúncia espontânea, é possível pagar a CSLL e juros de mora desacompanhada da multa de mora. A fundamentação legal para essa tese é o que dispõe o art. 138 do CTN. Entende a contribuinte que a multa de mora tem caráter punitivo. Conforme abaixo exposto, tenho outro entendimento dessa matéria.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13603.000966/2004-31
Acórdão nº : 107-08.259

O Capítulo V do Título II do Livro Segundo do CTN dispõe sobre Responsabilidade Tributária. A Seção IV trata da Responsabilidade por Infrações.

Fazem parte da Seção IV, os artigos 136 a 138. O art. 136 dispõe que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável. O artigo 137 caracteriza as infrações em que a responsabilidade é pessoal ao agente: nas situações de infrações conceituadas por lei, como crimes ou contravenções; nas infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar; e quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico. O artigo 138 trata da situação em que há a exclusão da responsabilidade por infrações, no caso de denúncia espontânea.

Transcrevo, o referido art. 138:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

O artigo 138 deve ser interpretado em conjunto com os demais artigos da Seção acima referida, pois exime a responsabilidade infracional, mas não os efeitos da mora do contribuinte.

Segundo o art. 111 do CTN, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: suspensão ou exclusão do crédito tributário; outorga de isenção e dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. O artigo 138 não trata de nenhuma dessas situações, logo, não se exige interpretação literal para o entendimento do alcance desse artigo.

Portanto, os demais métodos de interpretação da legislação devem ser



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13603.000966/2004-31
Acórdão nº : 107-08.259

utilizados para uma melhor exegese do artigo em comento. Nesse sentido é necessário, compreender a intenção da norma e verificar qual o elemento finalista que se insere no bojo da referida lei.

O CTN não dispõe sobre a multa de mora e multa de ofício. São utilizados termos tais como “penalidades”, “penalidades pecuniárias”, “penalidades de outra natureza”, “penalidade cabível” e “penalidades de caráter moratório”.

Para pagamento fora do prazo de vencimento, o art. 161 do CTN assim dispõe:

Art. 161 O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito. (grifei)

Portanto, a exceção que o legislador complementar contemplou para a não aplicação do artigo é apenas quando há pendência de consulta.

O artigo 161 não esclarece quais seriam as penalidades cabíveis. Portanto, o legislador complementar deixou para a lei ordinária definir quais seriam essas penalidades. Não se pode interpretar o art. 138 isoladamente do art. 161 do CTN.

Na legislação tributária, as penalidades se revestem de natureza indenizatória ou compensatória e de natureza punitiva.

As multas de natureza punitiva, chamadas de multas de ofício, espécie do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13603.000966/2004-31
Acórdão nº : 107-08.259

gênero penalidades, têm a característica de punição. Têm origem no inadimplemento de obrigações tributárias detectadas no exercício regular da ação fiscal. Sancionam a conduta ilícita ou antijurídica.

As multas de natureza indenizatória ou compensatória, denominadas de multas de mora, no Direito Civil resultam da impontualidade no cumprimento de determinada obrigação. Têm como objetivo indenizar o credor do atraso do pagamento por parte do devedor. Ao incorporar esse instituto ao Direito Tributário, a natureza jurídica permanece a mesma.

Portanto, a multa de mora no Direito Tributário não confere a natureza de punibilidade ao contribuinte em mora.

A situação a que o art. 138 se refere é aquela em que mesmo sem intenção (CTN, art. 136), o agente tenha praticado crime ou contravenção (CTN, art. 137, I), ou agido com dolo específico (CTN, art. 137, II e III), na prática de infração prevista na legislação tributária e, antes do início do procedimento de ofício, efetua o pagamento do tributo sem a exigência da multa punitiva.

O legislador concedeu um benefício ao infrator da legislação tributária. Exonerou-o de qualquer medida punitiva que lhe seria imposta se o fisco detectasse a infração.

Entretanto, o art. 138 do CTN não exonerou a multa de mora haja vista que a mesma tem natureza civil, não se configurando hipótese de punição, mas de resarcimento ao Erário pela mora.

O pagamento de tributos viabiliza os serviços e bens disponibilizados pelo Estado à sociedade. A proposta orçamentária estabelece a receita prevista e a despesa fixada.

Dessa forma, é legal e legítimo que a Administração Tributária utilize-se



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13603.000966/2004-31
Acórdão nº : 107-08.259

de um instrumento que estimule o contribuinte a cumprir com suas obrigações tributárias nos prazos previstos na legislação, sem que isso signifique uma punição para o contribuinte.

Para o pagamento fora do prazo, partindo-se da legislação da década de 40, em diante, o legislador tem mantido de forma constante, antes e depois da promulgação do CTN, a multa de mora para o pagamento espontâneo, e a multa de ofício para a exigência formulada em procedimento de ofício pela autoridade fiscal. Iniciando-se o procedimento de ofício e identificada a infração cometida, fica o contribuinte sujeito à multa de lançamento de ofício, mais gravosa, também denominada de punitiva.

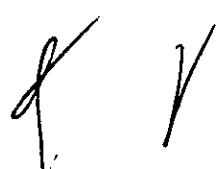
Fazendo uma análise histórica, se constata que a multa de mora e a de ofício foram previstas, nos seguintes diplomas legais: Decreto-Lei nº 5.844/43, RIR/43; Lei nº 154/47; Lei nº 2.862/56; Decreto nº 40.702/56, RIR/56; Lei nº 3.470/58, Lei nº 4.826/65, Lei nº 5.143/66, Decretos-Lei nº 352/68 e 401/68, RIR/75; Decreto-Lei nº 1736/79, RIR/80; Lei nº 7.256/84, Lei nº 7.799/89, Lei nº 8.383/91; Decreto nº 1041/94 RIR/94; Lei nº 9.430/96; Decreto nº 3.000/99, RIR/99; Lei nº 10.637/2002; Lei nº 10.684/2003 e, Lei nº 10.833/2003 (não houve a pretensão de citar todos os atos legais relativos a esse assunto).

Portanto, por esses atos legais o legislador ordinário diferenciou multas de mora que devem ser pagas no pagamento espontâneo e multas de caráter punitivo.

A aplicação da multa de mora decorre do não cumprimento da obrigação no prazo estipulado e é devida sempre que o pagamento seja efetuado fora do prazo, ainda que espontaneamente.

A denúncia espontânea exclui a responsabilidade por infrações, alcançando somente a multa punitiva, e não a multa de mora, de cunho indenizatório.

A multa de mora não tem a natureza jurídica de sanção, mas de





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13603.000966/2004-31
Acórdão nº : 107-08.259

indenização pelo atraso no pagamento, não cabendo a sua exclusão da exigência feita pelo fisco. Destina-se a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em razão do atraso no pagamento. É penalidade de caráter civil. Por essa razão nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esse acréscimo legal moratório.

Não seria aceitável, em nome da justiça fiscal, que o legislador, principalmente nos casos de lançamento por homologação, pretendesse premiar o contribuinte em atraso simplesmente por ter obedecido ao comando da lei, que obriga ao pagamento do tributo. Seria uma afronta ao princípio da isonomia, consagrado na Constituição Federal, pois implicaria tratar igualmente contribuintes que recolhem seus tributos pontualmente daqueles que atrasam sistematicamente os seus recolhimentos, utilizando recursos que deveriam ter sido recolhidos aos cofres públicos, em atividades privadas.

A título ilustrativo, citamos três possíveis condutas por parte de contribuintes:

- 1) O contribuinte declara o tributo e o recolhe dentro do prazo previsto;
- 2) O contribuinte não declara o tributo e é detectado pela administração tributária que cobra em lançamento de ofício o tributo, os juros de mora, e a multa punitiva de 75%, ou de 150% se for comprovado crime contra a ordem tributária ou outros percentuais, se houver agravamento da penalidade;
- 3) O contribuinte não declara o tributo no prazo e antes de ser detectado pela administração tributária declara o tributo e efetua o pagamento dos juros de mora e da multa de mora, de no máximo 20% do tributo devido.

O art. 138 do CTN aplica-se à situação “3”. Entender que esse contribuinte não deveria efetuar o pagamento da multa de mora em razão da denúncia espontânea seria estimular que não ocorra a situação “1”.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13603.000966/2004-31
Acórdão nº : 107-08.259

Estímulo para que o contribuinte em mora evite a situação “2”, sempre haverá porque a multa de mora é bem menor que as multas proporcionais lançadas de ofício.

Entender que na denúncia espontânea não pode ser exigida a multa de mora, é o mesmo que estimular que os contribuintes que cumprem suas obrigações tributárias pontualmente mudem seu comportamento e passem também a financiar sua atividade com recursos públicos.

Outro exemplo pode ser citado. Numa situação em que o vencimento do tributo se dá no início do mês e o contribuinte efetua o pagamento apenas no último dia do mês. Não pagaria juros de mora porque somente incidem a partir do mês seguinte ao vencimento. A probabilidade de a administração tributária detectar essa situação e lançar de ofício o crédito tributário em prazo tão curto é quase impossível.

Para que serviria, nesse exemplo, o estabelecimento na legislação ordinária, de prazo de vencimento do tributo? Não teria aplicação.

Também na situação em que o vencimento do tributo se dá no início do mês e o contribuinte efetua o pagamento no último dia do mês seguinte, pagaria apenas 1% de juros de mora de acréscimo. Seria compensador para o contribuinte fazer o pagamento de seus tributos, sempre no último dia do mês seguinte ao vencimento, e aplicar o valor dos tributos no mercado financeiro ou em suas atividades operacionais.

O Estado, privado do recebimento dos tributos teria que recorrer ao endividamento público, emitir moeda ou reduzir os serviços à sociedade, ou recorrer a alternativas.

A handwritten signature consisting of two stylized, cursive letters, possibly initials, written in black ink.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13603.000966/2004-31
Acórdão nº : 107-08.259

Entendo que a tese da recorrente de que o art. 138 do CTN dispensou o pagamento da multa de mora, é um verdadeiro estímulo à omissão de apresentação de declarações, à apresentação de declarações com valores irrisórios e não ao contrário, um estímulo á confissão espontânea dos créditos tributários.

Não é possível, portanto, admitir-se que a interpretação do artigo 138, do CTN, dada pela impetrante, esteja conforme a ordem legal e jurídica vigente.

Da doutrina, pode ser citado o ilustre PAULO DE BARROS CARVALHO que considera que a iniciativa do sujeito passivo apenas afasta a aplicação de multas de natureza punitiva, mas não afasta os juros de mora e a multa de mora, de natureza indenizatória e sem caráter de punição (Curso de Direito Tributário, 13ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 507-510).

A não exigência da multa de mora na situação prevista no art. 138 do CTN significa macular o princípio da Igualdade, previsto no art. 5º da Constituição Federal, pois os inadimplentes seriam privilegiados em detrimento daqueles que cumprem pontualmente suas obrigações tributárias.

Há outro princípio norteador de toda a Administração Pública, da qual faz parte, a Administração Tributária, que é a supremacia do interesse público. O interesse público está acima das vontades individuais, haja vista que a finalidade precípua do Estado é o bem estar da coletividade e, para realizá-la, são necessários instrumentos e garantias legais e legítimos. Responsabilizar o contribuinte por sua mora não é puni-lo, é, isto sim, um preceito de justiça fiscal.

Do exposto, entendo que é devida a multa prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/96, nos casos de procedimento espontâneo, quando o pagamento do tributo é realizado fora do prazo previsto na legislação, mesmo que o débito não esteja declarado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13603.000966/2004-31
Acórdão nº : 107-08.259

Há uma outra tese, que defende que uma vez declarado o crédito tributário, e o pagamento for efetuado fora do prazo legal, não se pode falar no instituto da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN. Ou seja, por essa tese, somente pode se beneficiar desse instituto o contribuinte que efetuar o pagamento do valor principal acrescido de juros, espontaneamente, fora do prazo legal antes ou na mesma data em que declarado.

Da jurisprudência, reproduzo ementa do STJ de recente julgado:

HOMOLOGAÇÃO. AUTOLANÇAMENTO.

A Seção, por maioria, reafirmou que, no trato de tributo sujeito à homologação ou autolançamento, a hipótese de o contribuinte declarar e recolher o débito tributário com atraso não configura denúncia espontânea a ponto de excluir a multa moratória. Precedente citado: AgRg no EAG 492.308-SC, DJ 22/3/2004. AgRg nos EREsp 462.584-RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, julgado em 13/12/2004.(Informativo 233 do STJ)

Por esse julgado, nos lançamentos por homologação ou autolançamento, quando o contribuinte declara um tributo e faz o respectivo recolhimento com atraso, não configura denúncia espontânea, a ponto de excluir a multa moratória.

No caso concreto, em relação ao lançamento da multa devido aos pagamentos realizados fora do prazo sem a multa de mora, entendo que a multa isolada é devida, posto que tenho o entendimento de que estando ou não o débito declarado, uma vez vencido o débito, deve ser pago com a multa de mora e juros de mora. Acrescente-se que o pagamento de 31.10.2000 no valor de R\$ 62.290,61, utilizado para amortizar parte da estimativa de abril foi realizado sem juros de mora.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13603.000966/2004-31
Acórdão nº : 107-08.259

Quanto às estimativas não recolhidas observo que na ficha 17 da DIPJ do ano-calendário de 2000, relativa ao cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, verifica-se que o campo 38 que se refere à CSLL mensal paga por estimativa foi preenchido com o valor de R\$ 2.287.280,52, que corresponde exatamente ao valor pago no ano-calendário constante no demonstrativo de fls. 15 e o campo 42 relativo à CSLL a pagar foi preenchido com o valor negativo de R\$ 79.206,84. Tal ficha consta às folhas 53 do processo nº 13603.000971/2004-44, em nome da contribuinte, cujo julgamento do recurso acaba de ser realizado nesta sessão.

Entendo que a multa por falta de recolhimento de estimativas deve ser mantida em razão do disposto no art. 44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430/96, que prevê que no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento da CSLL, na forma do art. 2º do mesmo diploma legal, deixar de fazê-lo, é devida a multa isolada, ainda que tenha apurado base de cálculo negativa no ano-calendário.

Pelas razões expostas, oriento meu voto para negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões – DF, em 13 de setembro de 2005.


ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13603.000966/2004-31
Acórdão nº : 107-08.259

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Natanael Martins, Relator

Em que pese os fundamentos do brilhante voto da I. Relatora, pelas razões que abaixo consignarei, deles discordo.

Com efeito, no que se refere à aplicabilidade do art. 138 do CTN, de molde a exonerar, no pagamento espontâneo de tributos, a multa de mora, a jurisprudência deste Tribunal do E. STF e, agora, também do E. STJ - a quem incumbe a missão de interpretar a legislação infra-constitucional -, é mansa e pacífica no sentido de que, não obstante cunhada de multa de mora, esta tem sim caráter de penalidade e, portanto, no caso de recolhimento espontâneo de tributos não pode ser exigida.

Quanto à questão da impossibilidade da imposição de multa isolada quando presente, no encerramento do ano calendário, base negativa de CSLL, reporto-me ao voto que proferi no Acórdão 107-08.110, fundado nas lições do e. Conselheiro Marcus Vinícius, cujos excertos seguem abaixo:

“(...) em recentes julgamentos, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, tendo como relator o E. Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, nos Acórdãos CSRF/01-05181 e CSRF/01-05201, cujas ementas a seguir transcrevo, a meu ver assentou as balizas para a adequada interpretação da lei que versa sobre a tormentosa multa isolada de 75%, aplicável sobre estimativas não recolhidas:

“**Acórdão : CSRF/01-05181 -**
CSLL – 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13603.000966/2004-31
Acórdão nº : 107-08.259

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 apurada ao final do exercício

Recurso provido parcialmente”

“Acórdão : CSRF/01.05201-

IRPJ – MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - PREJUÍZO FISCAL - 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 pelo não-recolhimento de estimativa quando a empresa apura prejuízo em sua escrita fiscal ao final do exercício.

Recurso provido”

Assim, para orientar o meu voto, tomo a liberdade de transcrever o voto proferido pelo E. Conselheiro Marcos Vinicius, no Acórdão CSRF 01/05181:

“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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13603.000966/2004-31
Acórdão nº : 107-08.259

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

As remissões relevantes são as seguintes:

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

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

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

Ressalto, inicialmente, que a divergência não se situa na necessidade de dar efetividade ao regime de estimativa, porquanto o intérprete deve atribuir a lei o sentido que lhe permita a realização de suas finalidades. Mas, a pretexto de concretizá-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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13603.000966/2004-31
Acórdão nº : 107-08.259

como público. Sustenta que “o processo de democratização conduz à necessidade de verificar, em cada oportunidade, como se configura o interesse público, Sempre e em todos os casos, tal se dá por meio da intangibilidade dos valores relacionados aos direitos fundamentais”.¹

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

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

- | | | |
|---|---|--|
| 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). |

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.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13603.000966/2004-31
Acórdão nº : 107-08.259

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13603.000966/2004-31
Acórdão nº : 107-08.259

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 da Contribuição Social sobre o Lucro 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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13603.000966/2004-31
Acórdão nº : 107-08.259

impossibilidade de as autoridades fiscais exigir de ofício a estimativa não paga no vencimento, a saber:

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

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

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

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

Defendem alguns que a conclusão acima contradiz o § 1º, inciso IV, do mesmo dispositivo legal, que estabelece a aplicação de multa isolada na hipótese de a pessoa jurídica estar sujeita ao pagamento de contribuição e deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13603.000966/2004-31
Acórdão nº : 107-08.259

ano-calendário correspondente. Ou seja, por esse enunciado, permaneceria obrigatório o recolhimento por estimativa mesmo se houvesse base de cálculo negativa.

Essa contradição é apenas aparente.

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

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

Assim, caso a pessoa jurídica não promova o correspondente recolhimento da estimativa nos meses próprios do respectivo ano-calendário e não apresente os balancetes de suspensão no curso do período - ainda que tenha experimentado 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 da 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13603.000966/2004-31
Acórdão nº : 107-08.259

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 prejuízo ou 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 valor 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;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13603.000966/2004-31
Acórdão nº : 107-08.259

- 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) 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.
- 7) após o final do exercício, o balanço de encerramento e o tributo devido devem ser considerados para fins de cálculo da multa isolada;
- 8) 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."

Nesse contexto, na esteira do quanto decidido pela E. CSRF, as multas isoladas em questão não podem prevalecer.

Por tudo isso, dou provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões – DF, em 13 de setembro de 2005.

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Natanael Martins".

Natanael Martins