



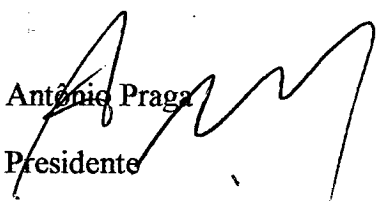
MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

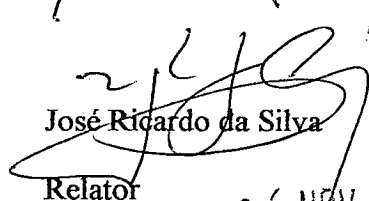
Processo nº 13603.001886/2005-84
Recurso nº 160.297 Voluntário
Acórdão nº 1101- – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária 1101- 00.031
Sessão de 13 de março de 2009
Matéria IRPJ E OUTRO
Recorrente COMAU DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
Recorrida 2ª TURMA – DRJ – BELO HORIZONTE - MG

IRPJ e CSLL – MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS – PREJUÍZO FISCAL – Após o encerramento do ano calendário, a base de cálculo para efeitos de aplicação da multa isolada tem como limite o saldo do tributo a pagar na declaração de ajuste, não sendo cabível, portanto, a sua imposição na inexistência de base tributável.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária do **PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**, Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso para cancelar a exigência da multa isolada por falta recolhimento da estimativa, em face do prejuízo fiscal apurado no encerramento do ano-calendário. Vencidos os conselheiros Sandra Maria Faroni e José Sérgio Gomes, que negavam provimento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


Antônio Praga
Presidente


José Ricardo da Silva
Relator

06 NOV 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Praga (Presidente da Câmara), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente), Sandra Maria Faroni, Valmir Sandri, Aloysio Percínio, João Carlos Lima Junior, José Ricardo da Silva e José Sergio Gomes (suplente convocado).

Relatório

COMAU DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., já qualificada nos presentes autos, interpõe recurso voluntário a este Colegiado, contra o Acórdão nº 14.210, de 17/05/2007, proferido pela colenda 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Belo Horizonte - MG, que julgou parcialmente procedente o lançamento consubstanciado nos autos de infração de IRPJ e CSLL, relativos ao ano-calendário de 2001.

Consta da peça básica da exigência, as seguintes irregularidades fiscais:

01- Multa Isolada – Falta de Recolhimento da Multa de Mora (IRPJ E CSLL)

A empresa efetuou recolhimentos relativos ao período de apuração 31/12/2000, vencidos em 30/03/2001, somente em 30/04/2001 sem o acréscimo da multa de mora devida (fls. 98/99 e 248/249) por entender que o artigo 138 do Decreto 5.172/1966 aplica-se ao pagamento espontâneo de tributos em atraso. Entretanto, tal pretensão da empresa foi refutada pelo Delegado da Receita Federal do Brasil em Contagem no despacho acostado ao processo administrativo fiscal 13601.000136/2001-81 (fls. 100/104). Assim sendo, a empresa fica sujeita à aplicação da multa de 75% prevista no artigo 44, I, e § 1º, inciso II, da Lei 9.430/96.

02- Multa Isolada – Falta de Recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a Base de Cálculo Estimada.

No exercício de 2002, ano-calendário 2001, a empresa optou pelo Lucro Real anual, conforme DIPJ – Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica de fls. 49/59. Assim sendo, ficou obrigada, nos termos da legislação vigente, a recolher o imposto de renda/contribuição com base na estimativa mensal, podendo reduzir tal recolhimento ou mesmo suspendê-lo mediante levantamento de balanço ou balancete de suspensão ou redução.

No balanço levantado em 31/03/2001, a empresa apurou lucro líquido no valor de R\$ 737.123,22 (fl. 61), que após as adições e as exclusões permitidas pela legislação, resultou no Lucro Real de R\$ 1.357.995,06, conforme cópia do Livro de Apuração do Lucro Real acostado às fls. 60/80.

Do IRPJ e da CSLL

Sobre esse valor foi apurado Imposto de Renda Pessoa Jurídica no valor de R\$ 203.699,26, bem como adicional do IRPJ no valor de R\$ 129.799,51, totalizando a importância devida de R\$ 333.498,77 que, deduzida do Imposto de Renda Retido na Fonte no valor R\$ 136.648,61, resultou no IRPJ a pagar no valor de R\$ 196.850,16, o qual não foi recolhido nem informado na DCTF- Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais,



apresentada pela empresa, apesar de ter sido informado na DIPJ relativa ao exercício 2002, ano-calendário 2001.

Após as adições e exclusões permitidas pela legislação houve a apuração da Base de Cálculo da CSLL no valor de R\$ 744.877,26 e, conseqüentemente, da CSLL devida no valor de R\$ 67.038,95, de acordo com informação prestada pela empresa na DIPJ.

Em sua resposta ao Termo de Intimação 0350/2005, a empresa informou que em março de 2001 foi apurado IRPJ a pagar no valor de R\$ 196.850,16 e CSLL a pagar no valor de R\$ 67.038,95, e que "por equívoco a empresa não recolheu os valores referentes ao mês de março/2001, porém podemos observar que ao final do mesmo ano apurou prejuízo fiscal". (fls. 43/45).

Em face do acima exposto, não resta a menor dúvida de que a empresa se sujeita à aplicação da multa de 75% prevista no artigo 44, I, e § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96.

Irresignada, a contribuinte apresentou tempestiva impugnação de fls. 108/126, cujo teor é sintetizado a seguir:

Da Correta Aplicação do Instituto da Denúncia Espontânea.

- que procedeu ao recolhimento em atraso do IRPJ e CSLL, sem a inclusão da multa de mora, como lhe autoriza o art. 138 do CTN, observando os requisitos para a configuração da denúncia espontânea, quais sejam: a) o recolhimento ou depósito da importância principal mais os juros de mora; b) a inexistência de anterior processo de fiscalização relacionado com a infração;

- que, estando satisfeitas as duas exigências legais para que ocorra a denúncia espontânea, esta se opera de forma plena e eficaz, produzindo efeito que lhe é insito: a exclusão da responsabilidade do contribuinte e conseqüente inexistência de qualquer tipo de multa (moratória ou punitiva);

- cita doutrina e jurisprudência nesse sentido, e por esse motivo entende que deve ser cancelada a aplicação da multa isolada consubstanciada no auto de infração, em relação a essa parcela;

Da Improcedência da Aplicação de Multa Isolada em face da Ausência do Recolhimento do IRPJ e CSLL por Estimativa

- o item 2 do presente Auto de Infração refere-se à exigência de multa isolada em decorrência da falta de recolhimento do tributo/contribuição, apurado com base na estimativa mensal;

- que o entendimento da fiscalização não merece prosperar, uma vez que o lançamento foi efetuado após o encerramento do exercício, ocasião em que deve ser considerado o balanço de



encerramento do mesmo para fins de apuração de tributo devido e no caso, foi constatado que a impugnante apurou prejuízo fiscal no referido exercício, fato que pode ser comprovado pelo contribuinte;

- que, não obstante a Lei 9.430/96 estabelecer a aplicação de multa isolada nos casos em que o contribuinte sujeito ao pagamento do IRPJ e da CSLL pela modalidade de Lucro Real anual opta pelo pagamento mensal dos tributos com base em estimativas e não o faz, tal regra não pode ser aplicada de forma literal como pretende a fiscalização, uma vez que, na verdade, tal dispositivo estabeleceu uma presunção de que o valor apurado por estimativa corresponderá ao valor efetivamente apurado ao final do ano-calendário, o que possibilita à fiscalização acompanhar, ao longo do período fiscal, os levantamentos e recolhimentos efetuados pelos contribuintes e, se for o caso, efetuar os lançamentos que forem devidos;

- que tal presunção não pode ser considerada absoluta por, pelo menos, duas razões, quais sejam: a) a própria legislação prevê a possibilidade do contribuinte suspender ou reduzir o pagamento do tributo devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado excede o valor do tributo calculado com base no lucro real; b) o IRPJ e a CSLL efetivamente devidos são aqueles apurados efetivamente ao final de cada ano, existindo a possibilidade, inclusive, de não ser apurado qualquer valor a ser recolhido;

- que não tendo sido apurada base de cálculo para o IRPJ e a CSLL no ano-calendário de 2001, uma vez que a autuada apurou prejuízo fiscal, não há que se perquirir sobre a ausência de recolhimento de tributos que seriam devidos com base em determinada estimativa mensal. Da mesma forma, não há que se falar na aplicação de multa isolada calculada sobre aquela base, devendo ser considerada a inexistência de tributo devido ao final do ano-calendário em comento.

Cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A Colenda Turma de Julgamento de primeira instância decidiu pela manutenção parcial da exigência tributária, conforme acórdão citado, cuja ementa tem a seguinte redação:

Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 2002

FALTA DE RECOLHIMENTO DA MULTA DE MORA. DESCABIMENTO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A alegação de que o instituto da denúncia espontânea (art. 138 do CTN) excluiria a exigência da multa de mora no pagamento espontâneo de tributo em atraso não possui base, quer no CTN, quer na legislação ordinária.



RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS DE IRPJ E CSLL.

É devida a multa isolada pela falta de recolhimento da estimativa da CSLL e do IRPJ, impondo-se, porém, a redução do percentual para 50%, em face de legislação superveniente ao lançamento, por força do princípio da retroatividade benigna.

RETROATIVIDADE BENIGNA. EXCLUSÃO DA MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE PAGAMENTO DA MULTA DE MORA

Aplica-se a lei a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo e sua prática.

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2002

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AJUSTE ANUAL. ESTIMATIVAS. MULTAS DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA.

A falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada por empresa que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada, prevista na legislação.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercício: 2002

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AJUSTE ANUAL. ESTIMATIVAS. MULTAS DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA.

A falta de recolhimento da CSLL sobre a base de cálculo estimada por empresa que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada, prevista na legislação.

Lançamento Procedente em Parte

Ciente da decisão de primeira instância e com ela não se conformando, a contribuinte recorre a este Colegiado por meio do recurso voluntário apresentado tempestivamente, onde apresenta os mesmos argumentos expostos na defesa inicial.

É o relatório.



Voto

Conselheiro José Ricardo da Silva, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

A matéria tratada nos presentes autos diz respeito tão somente a multa isolada em decorrência do recolhimento em atraso das antecipações mensais de IRPJ e CSLL, sem a inclusão da multa de mora, nos meses do ano-calendário de 2001.

Argumenta a recorrente que não houve no ano-calendário em questão, qualquer base de cálculo a título de IRPJ ou de CSLL, haja vista que esses tributos incidem sobre o lucro do período e no ano de 2001, a mesma apurou prejuízo, inexistindo, portanto, qualquer possibilidade de aplicação de multa isolada, haja vista que nem base de cálculo existiu naquele ano.

Neste particular, a matéria sob exame tem levantado inúmeras considerações por parte dos contribuintes e os julgamentos e tomadas de posições neste Conselho ainda não constituíram uma jurisprudência definitiva, pois algumas decisões chegaram a negar a aplicação da multa isolada após o encerramento do ano-calendário em questão.

A multa isolada por falta de recolhimento mensal com base na estimativa efetivamente tem comando legal que objetiva a penalização pelo descumprimento da conduta imposta ao contribuinte que opta pela apuração anual do IRPJ e da CSLL.

A e. Câmara Superior de Recursos Fiscais, teve oportunidade de apreciar a matéria, cujas decisões proferidas nos Acórdãos CSRF/01-05181 e CSRF/01-05201, tenho para mim, se aplicam com perfeição no presente caso, cujas ementas abaixo transcrevo:

Acórdão nº 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 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

Acórdão nº 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.

01/05181:

Tomo a liberdade de transcrever o voto condutor proferido no Acórdão CSRF

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, 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 textos.²

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

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

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.

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

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

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

Importante firmar que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, eis que, juridicamente, o fato gerador 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 impossibilidade de as autoridades fiscais exigir de ofício a estimativa não paga no vencimento, a saber:

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

“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 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.

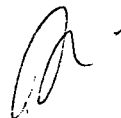
Assim, caso a pessoa jurídica não promova o correspondente recolhimento da estimativa nos meses próprios do respectivo ano-calendário e não apresente os balancetes de suspensão no curso do período - ainda que tenha experimentado base de cálculo negativa - ficará sujeita à multa isolada de que trata o 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 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:

- I. 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.*
- II. a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas normas sancionadoras faz pressupor a identidade do critério material dessas normas;*
- III. 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;*
- IV. a base de cálculo predita no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 refere-se à multa pela falta de pagamento de tributo;*
- V. 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;*
- VI. 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.*
- VII. após o final do exercício, o balanço de encerramento e o tributo devido devem ser considerados para fins de cálculo da multa isolada;*
- VIII. 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."*

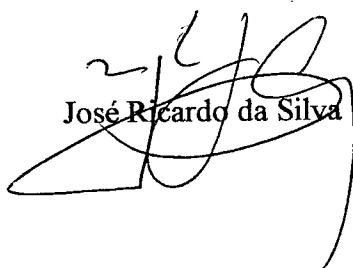
Nesse contexto, na esteira do quanto decidido pela E. CSRF, tendo em conta de que após o encerramento do ano calendário o limite das bases de cálculo das multas aplicáveis são, respectivamente, os saldos de IRPJ e de CSLL e, em razão do fato de a recorrente haver apurado prejuízo real no ano-calendário de 2001, sou pela exclusão da multa isolada.



CONCLUSÃO

Pelas razões expostas, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 13 de março de 2009


José Ricardo da Silva

