



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**PRIMEIRA CÂMARA**

**Processo nº** 13982.000599/2001-14  
**Recurso nº** 155.729 Voluntário  
**Matéria** IRPJ  
**Acórdão nº** 101-97.044  
**Sessão de** 14 de novembro de 2008  
**Recorrente** BONASSI & IRMÃOS LTDA.  
**Recorrida** 1ª TURMA – DRJ – CURITIBA - PR

IRPJ – 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 PRIMEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso voluntário para cancelar a multa de ofício isolada, vencidos os Conselheiros Sandra Maria Faroni e Caio Marcos Cândido que negavam provimento integral. Acompanham pelas conclusões os Conselheiros Aloysio José Percínio da Silva e Antonio Praga; ausentes, momentânea e justificadamente, os conselheiros Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho e Walmir Sandri, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
ANTÔNIO PRAGA

Presidente

  
Relator José Ricardo da Silva

Relator

05 OUT 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Sandra Maria Faroni, Caio Marcos Cândido, João Carlos de Lima Júnior, José Ricardo da Silva, Aloysio José Percínio da Silva e Antonio Praga (presidente da turma).

## Relatório

BONASSI & IRMÃOS LTDA., já qualificada nos presentes autos, interpõe recurso voluntário a este Colegiado (fls. 95/103), contra o Acórdão nº 11.894, de 21/08/2006 (fls. 85/88), proferido pela colenda 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Curitiba - PR, que julgou procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração de IRPJ, fls. 03, correspondente à multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada.

A fiscalização constatou que a contribuinte recolheu a menor, nos meses de fevereiro a maio de 1999, o IRPJ incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

Também foi exigida, naquele auto, multa regulamentar pelo atraso na entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF) do primeiro trimestre do ano de 1997.

Segundo consta do Termo de Verificação Fiscal, de fls. 31 a 34, teria havido falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada em virtude de compensação indevida com créditos de PIS originários de processo judicial.

Consta que, ao utilizar o direito creditório de PIS para compensar com débitos devidos a título de IRPJ, estimativa mensal, o contribuinte flagrantemente contrariou determinação judicial, no sentido de que estes créditos somente fossem compensados com parcelas devidas ao próprio Pis, pelo que foram glosadas as compensações efetuadas nos meses de 01/1999 a 04/1999 e aplicada a multa isolada prevista no art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430, de 1996.

Irresignada com o lançamento fiscal, a contribuinte apresentou tempestiva impugnação (fls. 37/40), com as seguintes alegações:

- a) que, nos termos do art. 12 da Instrução Normativa SRF nº 21, de 1997, o título judicial passado em julgado autoriza, mediante procedimento de ofício ou a requerimento do contribuinte, a compensação do referido crédito em favor deste, com quaisquer tributos e contribuições sociais administrados pela Secretaria da Receita Federal;
- b) que o disposto nessa IN está calcado no art. 1º do Decreto nº 2.138, de 1997, que regulamenta o disposto no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996;
- c) que, ainda que discordasse do pretendido, a autoridade fiscal deveria efetuar a compensação de ofício, em face da existência de débitos junto à Fazenda Pública, nos exatos termos do art. 12 da IN SRF nº 21, de 1997;
- d) que a incidência da multa isolada somente terá razão de ser no caso de improcedência definitiva das defesas apresentadas pela impugnante sobre as compensações; e

- e) que, nos dois anos-calendário (1997 e 1999), teve prejuízo fiscal, importando em quantias compensáveis/restituíveis suficientes para abater eventuais valores a serem recolhidos, o que não foi observado pela atividade fiscalizadora.

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*

*Data do fato gerador: 28/02/1999, 31/03/1999, 30/04/1999, 31/05/1999*

*Ementa: COMPENSAÇÃO. SENTENÇA JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO.*

*Havendo sentença judicial transitada em julgado determinando a forma de se proceder à compensação, deve-se acatá-la e dar-lhe cumprimento, sob pena de ofensa à coisa julgada.*

*Lançamento Procedente*

Ciente da decisão de primeira instância em 02/10/2006 (fls. 94) e com ela não se conformando, a contribuinte recorre a este Colegiado por meio do recurso voluntário apresentado em 20/10/2006 (fls. 95), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- f) que efetuou o pagamento da multa no valor de R\$ 1.036,41, oriunda do atraso na entrega da DCTF relativa ao primeiro trimestre de 1997, ainda na data de 21 de agosto de 2001, conforme comprova a cópia do DARF em anexo;
- g) que, com relação à multa isolada, aquilo que o fisco entendeu por falta de recolhimento, trata-se de compensação realizada pela recorrente de créditos de PIS (ação ordinária n. 97.6002885-9), com os débitos de IRPJ, nos meses de 01/99 a 04/99, as quais não foram homologadas pela SRF;
- h) que o direito da recorrente compensar o que recolheu indevidamente a título de PIS, decorre da decisão do STF que declarou a inconstitucionalidade dos Decretos-lei n. 2445/88 e 2449/88, a que se seguiu a Resolução do Senado Federal nº 49/95, que suspendeu a execução dos referidos atos normativos;
- i) que, inobstante a recorrente tenha efetuado a compensação como forma de extinguir o crédito tributário de IRPJ, no período de janeiro a abril de 1999, outro aspecto de fundamental relevância é o prejuízo fiscal enfrentado pela recorrente nos anos-calendário de 1997 e 1999;



- j) que, desse modo, ainda que se admitisse que a compensação foi indevida, mesmo assim a recorrente não tenha nenhum valor a recolher a título de IRPJ, haja vista que este tributo incide sobre o lucro do período e no ano de 1999, a recorrente teve prejuízo;
- k) que, no presente caso, o auto de infração foi lavrado em 18/07/2001, portanto, depois da apuração do lucro real da recorrente, no ano de 1999, onde foi constatado o prejuízo fiscal. Por esta razão, não há que se falar em multa isolada, haja vista que nem base de cálculo existiu no ano de 1999.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Relator 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 a menor do IRPJ apurado com base na estimativa nos meses de fevereiro a maio de 1999.

Em seus fundamentos de defesa, a recorrente alega que, além de ter procedido a compensação como forma de extinguir o crédito tributário de IRPJ, no período de janeiro a abril de 1999, outro aspecto de fundamental relevância é o prejuízo fiscal apurado pela empresa por ocasião do encerramento dos períodos-base de 1997 e 1999.

Entende que, mesmo que se admitisse que a compensação foi indevida, não houve no período-base em questão, qualquer base de cálculo a título de IRPJ, haja vista que este tributo incide sobre o lucro do período e no ano de 1999, a mesma apurou prejuízo, inexistindo, portanto, qualquer possibilidade de aplicação de multa isolada, haja vista que nem base de cálculo existiu no ano de 1999.

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.

Entendo que a aplicação da 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 n.º 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 n.º 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”.<sup>1</sup>*

*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.<sup>2</sup>*

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

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

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

HIPÓTESE	CONSEQUÊNCIA
<i>Dado que houve falta de pagamento ou recolhimento, recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória</i>	<i>Pagar multa de 75% ou 150%,<sup>3</sup> calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição (art. 44, caput, inciso I e II) ;</i>
<i>Dado que pessoa jurídica está sujeita ao pagamento do IR de forma estimada, ainda que tenha apurado base de cálculo negativa no ano correspondente.</i>	<i>Pagar multa isolada de 75% calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição (caput, art. 44, §1º, IV);</i>
<i>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.</i>	<i>Dispensar recolhimento por estimativa (art. 44. §1º, IV c/c art. 35, §2º, da Lei 8981/95).</i>

*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*

<sup>3</sup> 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.

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

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

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

*Primeiro, o exame do texto evidencia que o artigo 44 da Lei nº 9.430/96 determina que a multa seja calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo. Por 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).”<sup>4</sup>*

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

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

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

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

*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.*

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

*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:*

- l) 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.*
- m) a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas normas sancionadoras faz pressupor a identidade do critério material dessas normas;*
- n) 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;*
- o) a base de cálculo predita no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 refere-se à multa pela falta de pagamento de tributo;*
- p) 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;*
- q) 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.*
- r) após o final do exercício, o balanço de encerramento e o tributo devido devem ser considerados para fins de cálculo da multa isolada;*
- s) 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 1999, sou pela exclusão da multa isolada.

CONCLUSÃO

Pelas razões expostas voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para excluir a multa isolada.

Sala das Sessões, em 14 de novembro de 2008

  
Relator José Ricardo da Silva

