



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

Processo n° 13984.001525/2004-10
Recurso n° 146.257 Especial do Procurador
Acórdão n° **9101-002.092 – 1ª Turma**
Sessão de 21 de janeiro de 2015
Matéria IRPJ - MULTA ISOLADA
Recorrente Fazenda Nacional.
Interessado Transnaza Transportes Ltda.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa:

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA.

Não é cabível a cobrança de multa isolada sobre estimativas de IRPJ e CSLL não recolhidas ou recolhidas a menor, quando já lançada a multa de ofício, após o encerramento do ano calendário, nos termos da pacífica jurisprudência desta Turma da CSRF (Acórdãos 9101-001.950, 9101-001.903, 9101-001.904, 9101-001-993).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Turma da CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS, quanto ao ano-calendário de 2001: negado provimento por unanimidade de votos. Votaram pelas conclusões Marcos Aurélio Pereira Valadão, Leonardo de Andrade Couto (Conselheiro Convocado) e Carlos Alberto Freitas Barreto. Quanto ao ano-calendário de 2002: negado provimento por maioria de votos. Vencidos os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão, Leonardo de Andrade Couto (Conselheiro Convocado) e Carlos Alberto Freitas Barreto.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto de Freitas Barreto

Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Marcos Aurélio Pereira Valadão, Valmir Sandri, Valmar Fonseca de Menezes, Karem Jureidini Dias, Leonardo de Andrade Couto (Conselheiro Convocado), Antonio Carlos Guidoni Filho, Rafael Vidal de Araújo, João Carlos de Lima Junior e Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado).

Relatório

Na sessão plenária de 07 de dezembro de 2006, a 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes julgou o Recurso nº 146.257 (voluntário) e, por unanimidade de votos, deu-lhe provimento para reduzir a base de cálculo da multa isolada ao valor do IRPJ e da CSLL apurados na DIPJ do ano-calendário de 2001 e excluir a incidência da multa isolada no ano-calendário de 2002, conforme Acórdão nº 103-22.818, cuja ementa, no que interessa ao presente, tem a redação a seguir:

IRPJ — 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/contribuição devido pelo contribuinte surge quando é o lucro real/base positiva, apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade isolada quando a base estimada exceder ao montante do imposto e ou contribuição devida, apurada ao final do exercício.

Inconformada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de divergência, indicando como paradigma os Acórdãos nº 108-08.962.

A Presidente da 3ª Câmara deu seguimento ao recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valmir Sandri, Relator.

O recurso atende os pressupostos legais e regimentais que o autorizam. Dele conheço.

A interpretação abraçada pelo acórdão recorrido e combatida pela PFN é no sentido de que não pode haver aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício incidente sobre a mesma base de cálculo. Decidiu a Câmara que como no ano-calendário de 2001 o contribuinte apresentou imposto a pagar e base positiva de contribuição social e, em 2002, apresentou prejuízo fiscal e base negativa de contribuição social, a multa isolada

somente deve ser mantida para o ano calendário de 2002, e, ainda, assim, com sua base de cálculo reduzida ao valor do imposto e da contribuição social declarada.

Portanto, a matéria submetida à apreciação da Turma é exclusivamente a possibilidade de cobrança de multa isolada sobre as estimativas mensais não recolhidas ou recolhidas a menor cumulada com a multa de ofício pelo não recolhimento dos tributos apurados anualmente.

Ocorre que, da atenta leitura do acórdão recorrido, apesar de o relator ter trazido argumentos em relação a concomitância, não me parece que foi esse o motivo da exoneração da multa isolada em relação ao ano-calendário de 2001, eis que manteve a exigência até o montante do imposto devido e, em relação ao ano-calendário de 2002, a exonerou pelo simples fato de a empresa ter apurado prejuízo fiscal e base negativa de CSLL.

Assim, apesar de não estar explícito no acórdão recorrido as razões que levaram a Câmara recorrida decidir em exonerar parcialmente a multa isolada em 2001 e integralmente em 2002, entendo que o acórdão recorrido não merece ser reformado, pois, independentemente de ter imposto a pagar e/ou prejuízo, encerrado o ano-calendário não há como subsistir tal penalidade.

Conforme tenho reiteradamente me manifestado, entendo que, encerrado o ano-calendário, não há mais base de cálculo para exigência da multa, eis que, com o deslocamento do fato gerador da obrigação tributária para 31 de dezembro de cada ano, para as empresas que optem por recolher o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro real anual, desaparece o bem tutelado pela norma jurídica, no caso as antecipações que deveriam ter sido recolhidas no decorrer do ano-calendário, surgindo, com a apuração do lucro real ao final do ano-calendário, o imposto efetivamente devido, única base imponible que sofrerá a sanção caso o mesmo não seja recolhido pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Na verdade, os dispositivos legais previstos nos incisos III e IV, § 1º, art. 44 da Lei 9.430/96 têm como objetivo obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações de um provável imposto de renda e contribuição social que poderá ser devido ao final do ano-calendário.

Ou seja, é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa, e sendo assim, a penalidade só pode ser exigida durante aquele ano-calendário, de vez que, com a apuração do tributo e da contribuição social efetivamente devida ao final do ano-calendário (31/12), desaparece a base imponible daquela penalidade (antecipações), pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado que a justifique. A partir daí, surge uma nova base imponible, esta já com base no tributo efetivamente apurado ao final do ano-calendário, surgindo assim a hipótese da aplicação tão-somente do inciso I, § 1º do referido artigo, caso o tributo não seja pago no seu vencimento e apurado *ex-officio*, mas jamais com a aplicação concomitante da penalidade prevista nos incisos III e IV, do § 1º do mesmo diploma legal. Até porque a dupla penalidade afronta o disposto no artigo 97, V, c/c o artigo 113 do CTN, que estabelece apenas duas hipóteses de obrigação de dar, sendo a primeira ligada diretamente à prestação de pagar tributo e seus acessórios, e a segunda, relativamente à obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações pecuniárias por descumprimento de obrigação acessória.

Nesse passo é a jurisprudência predominante deste E. Conselho e mesmo dessa E. Turma, conforme se depreende da ementa do Recurso n.105-141.498 – Sessão de 14

de abril de 2008-, tendo como Relator o Ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, e por ser o seu voto por demais elucidativo, peço *vênia* para transcrevê-lo na sua integralidade, eis que tratou das hipóteses em que a mesma – Multa Isolada – não deve subsistir, vejamos:

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 à lei o sentido que lhe permita a realização de suas finalidades. Mas, a pretexto de concretizá-lo, não se pode menosprezar o sentido mínimo do texto legal. Por força da segurança jurídica, a interpretação de normas que imponham penalidades deve ser atenta ao que dispõe os textos normativos e esses oferecem limites à construção de sentidos.

Na verdade, Kelsen já dizia que toda norma legal deriva de uma vontade pré-jurídica (um querer), mas a dificuldade do intérprete repousa na identificação de o que se reputará como sendo essa vontade. No dizer de Marçal Justen Filho, não há qualquer caráter predeterminado apto a qualificar o interesse como público. Sustenta que “o processo de democratização conduz à necessidade de verificar, em cada oportunidade, como se configura o interesse público, Sempre e em todos os casos, tal se dá por meio da intangibilidade dos valores relacionados aos direitos fundamentais”.¹

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

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

HIPÓTESE

CONSEQUÊNCIA

Dado que houve falta de pagamento ou recolhimento, recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória	→ Pagar multa de 75% ou 150% ³ calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição (art. 44, <i>caput</i> , inciso I e II) ;
Dado que pessoa jurídica está sujeita ao pagamento do IR de forma estimada, ainda que tenha apurado base de cálculo negativa no ano correspondente.	→ Pagar multa isolada de 75% calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição (<i>caput</i> , art. 44, §1º, IV);
Dado que a pessoa jurídica prova, por meio de balanço ou balancetes mensais, que o valor acumulado excede o valor do imposto	→ 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

calculado com base no lucro real do período.

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 à norma (função desestimuladora da conduta ilícita).

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

Essas conclusões aplicadas à legislação tributária evidenciam o desarranjo na adequação das regras sancionadoras atualmente vigentes no imposto sobre a renda, em que ofensas a bens jurídicos de distintos graus de importância para o Direito são atribuídas penas equivalentes, sem que se atente ao princípio da proporcionalidade punitiva. A punição prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 pelo não-recolhimento do tributo (75% do imposto devido) é equivalente a punição prevista no mesmo artigo pelo descumprimento do dever de antecipar o mesmo tributo (75% do valor da estimativa). Em certos casos, a penalidade isolada chega a ser superior a multa de ofício aplicada pelo não recolhimento do tributo no fim do ano.

Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui

passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam “princípio da consunção”.

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

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 do tributo só será tido por ocorrido ao final do período anual (31/12). O valor do lucro – base de cálculo do tributo - só será apurado por ocasião do balanço no encerramento do exercício, momento em que são compensados os valores pagos antecipadamente em cada mês sob bases estimadas e realizadas outras deduções desautorizadas no cálculo estimado.

Tributo, na acepção que lhe é dada no direito positivo (art. 3º do Código Tributário Nacional) pressupõe a existência de obrigação jurídica tributária que não se confunde com valor calculado de forma estimada e provisória sobre ingressos da pessoa jurídica.

Marco Aurélio Greco, na mesma direção, sustenta que

“mensalmente, o que se dá é apenas o pagamento por imposto determinado sobre base de cálculo estimada (art. 2º, caput), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (art. 3º do art. 2º). Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo ao período de apuração

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

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).”⁵

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 tributo ou contribuição e deixar de fazê-lo, ainda que tenha prejuízo ou apurado base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. Ou seja, por esse enunciado, permaneceria

⁵ Marco Aurélio Geco. *Multa Agravada em Duplicidade*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário nº 76, p. 159

obrigatório o recolhimento por estimativa mesmo se houvesse prejuízo ou 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 prejuízo ou base de cálculo negativa - ficará sujeita à multa isolada de que trata o art. 44 da Lei nº 9.430/96. A lei estabelece uma presunção de que o valor calculado de forma presumida (estimada) coincide com o tributo que será devido ao final do período, partindo da constatação de que a estimativa não foi recolhida e de omissão do sujeito passivo em apresentar os balanços ou balancetes.

Esse não é caso, contudo, da empresa que, após o término do ano-calendário correspondente, apresenta o balanço final do período ao invés de balancetes ou balanços de suspensão. Nesse caso, a exigência da norma sancionadora para que se comprove a inexistência de tributo é atendida. Vale dizer, após o encerramento do período, o balanço final (de dezembro) é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário. Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor devido pelo contribuinte. Se não há tributo devido, 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 prejuízo fiscal, se deveria aplicar a multa isolada.

Nesse caso, 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 à omissão do dever probatório atribuído pela lei ao contribuinte. Essa presunção legal da existência de tributo não poderia ser desfeita após a aplicação da multa de lançamento de ofício pela posterior apresentação de balanço na fase de defesa administrativa, pois tornaria o arbitramento do tributo sob base estimada condicional.

Chegamos, portanto, a poucas, mas importantes conclusões:

1. *as penalidades, além da obediência genérica ao princípio da legalidade, devem também atender a exigência de objetividade, identificando com clareza e precisão, os elementos definidores da conduta delituosa.*
2. *a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas normas sancionadoras faz pressupor a identidade do critério material dessas normas;*
3. *tributo, na acepção que lhe é dada no direito positivo (art. 3º do Código Tributário Nacional) pressupõe a existência de obrigação jurídica tributária que não se confunde com valor calculado de forma estimada e provisória sobre ingressos;*
4. *a base de cálculo predita no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 refere-se à multa pela falta de pagamento de tributo;*
5. *o tributo devido ao final do exercício e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício;*
6. *não será devida estimativa caso inexista tributo devido no encerramento do exercício;*
7. *os balanços ou balancetes mensais são os meios de prova exigidos pelo Direito, para que o contribuinte demonstre a inexistência de tributo devido e a dispensa do recolhimento da estimativa.*
8. *após o final do exercício, o balanço de encerramento e o tributo apurado devem ser considerados para fins de cálculo da multa isolada;*
9. *antes do final do exercício, o fisco pode considerar para fins de aplicação de multa isolada o valor estimado calculado a partir da receita da empresa, desde que a inexistência de tributo não esteja comprovada por balanços ou balancetes mensais.*
10. *não se pode aplicar a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas e exigir a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício*

No caso presente, em relação aos anos de 2001 e 2002, o relatório indica que a empresa foi autuada para exigir principal e multa de ofício em relação ao IRPJ e Contribuição Social não recolhida ao final do exercício e, concomitantemente, foi aplicada multa isolada sobre a mesma base estimada não recolhida no curso do exercício (2001). Como exposto, essa **dupla aplicação, por força do princípio da consunção, não pode subsistir.**

Se aplicada multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e constatado que também esse mesmo valor deixou de ser antecipado ao longo do ano sob a forma de estimativa, não será exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício. Cobra-se apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.

Em relação ao ano-calendário de 2002, por ter sido apurado prejuízo fiscal e base negativa de Contribuição Social, nada há o que se exigir após o encerramento do ano-calendário.

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

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

Assim, a despeito de meu entendimento acima, me filio ao entendimento da maioria desta E. Turma, no sentido de que, por ter ocorrido concomitância de penalidade no ano-calendário de 2001 (ofício e isolada), não há o que se falar em reforma da decisão recorrida que exonerou a penalidade aqui discutida, bem como em relação ao ano-calendário de 2002, por não haver imposto devido (Prejuízo Fiscal).

Diante das considerações acima, NEGO provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

É como voto.

Sala das Sessões, em 21 janeiro de 2015.

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Processo nº 13984.001525/2004-10
Acórdão n.º **9101-002.092**

CSRF-T1
Fl. 13

CÓPIA