



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

Processo nº 16327.003698/2002-42
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-001.024 – 1ª Turma
Sessão de 24 de maio de 2011
Matéria IRPJ - MULTA ISOLADA
Recorrente LLOYDS TSB FOMENTO COMERCIAL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data dos fatos geradores: março, abril e setembro de 1997

Ementa: IRPJ. MULTA ISOLADA. FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ COM BASE NO LUCRO ESTIMADO. PREJUÍZOS MENSIS COMPROVADOS NA FASE RECURSAL. APRECIÇÃO. Indevida a multa isolada se resultou prejuízo ao término do período-base de incidência, pois, de outra forma, estar-se-ia considerando perfeita a imposição de gravame pelo não recolhimento antecipado de tributo sabidamente indevido, mormente quando são apresentados balancetes mensais demonstrando a ocorrência de prejuízo nos meses em relação aos quais a mesma se fizera incidir, tendo sido desconsiderados na decisão recorrida por sua apresentação ter ocorrido somente na fase recursal de julgamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso interposto pelo sujeito passivo, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


Otacílio Dantas Cartaxo – Presidente


Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Claudemir Rodrigues Malaquias, Valmir Sandri, Viviane Vidal Wagner, Susy Gomes Hoffmann, Alberto Pinto Souza Junior, Karem Jureidini Dias, João Carlos de Lima Junior, Antonio Carlos Guidoni Filho e Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela contribuinte, contra decisão proferida pela extinta Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no Acórdão nº 101-96.383, sessão de 18/10/2007, assim ementada:

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. Uma vez constatado que o contribuinte deixou de efetuar o recolhimento obrigatório do IRPJ sobre a base estimada, sem demonstrar que essa não era devida, é cabível o lançamento da multa de ofício isolada.

A autuação decorreu da falta de recolhimento das antecipações do IRPJ devidas em bases estimadas, relativas aos fatos geradores ocorridos nos meses de março, abril e setembro de 1997, cientificada ao sujeito passivo em 12/12/2002, detectada pela autoridade de fiscalização em trabalho de revisão interna, consoante Auto de Infração de fls. 02 a 05, com fulcro nos arts. 2º, 43, 44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430/96.

A multa foi lançada à razão de 75% sobre os valores das antecipações devidas e não recolhidas, tendo sido reduzida para 50% pelo órgão julgador de primeiro grau, aplicando o princípio da retroatividade benigna, visto que o art. 18 da MP nº 303, de 30/06/2006, desonerara o gravame para impor o novo percentual de 50%.

A recorrente persevera nos seus argumentos, dos quais destaco os transcritos a seguir, os quais foram apresentados na fase impugnativa e reproduzidos no relatório da decisão recorrida (fl. 278):

(ii) Ressalta que o fato gerador do IRPJ é o lucro real apurado em 31 de dezembro do ano-calendário. Assim sendo, os pagamentos mensais por estimativa são apenas meras antecipações do devido no final do período-base;

(iii) Dessa forma, considerando que os pagamentos mensais por estimativa são meras antecipações, são ilegítimas as cobranças de multas isoladas, por sua suposta falta de pagamento, sem que, no entanto, tenha sido exigido o tributo. Não se pode admitir a cobrança de multa isolada, na situação em que não ocorreu fato gerador do tributo e não há exigência relativa ao cumprimento de obrigação principal;

(iv) Prossegue afirmando que mesmo considerando que algum imposto fosse devido, seria aquele apurado ao final do ano-calendário. Entretanto, tendo em vista que a Contribuinte apurou prejuízo fiscal, não há que se falar em falta de pagamento de tributo.

Consta, ainda, do relatório da decisão recorrida (fl. 283), que:

Objetivando provar definitivamente a regularidade de seus procedimentos, a Contribuinte acosta aos autos os balancetes referentes aos meses de março, abril e setembro de 1997, fls. 205/267, destacando, ainda, que segundo o posicionamento mais recente do Conselho de Contribuintes devem ser considerados no

juízo julgamento as provas acostadas aos autos, mesmo após a impugnação.

A recorrente apresentou como paradigma o Acórdão CSRF/01.05.201, de 14/03/2005, cuja ementa reproduzo a seguir (fl. 354):

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.

O presidente da Câmara recorrida, através do Despacho nº 101-215/2008, fls. 442/443, considerando presentes os pressupostos de admissibilidade, deu seguimento ao Recurso Especial.

Às fls. 445/450 a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, na qual pugna pela legalidade da questionada multa e, conseqüentemente, pela manutenção da sua imposição.

É o relatório.



Voto

Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Relator

O presente Recurso Especial de divergência, interposto pelo sujeito passivo, foi devidamente examinado pelo Presidente da Câmara recorrida, devendo ser conhecido.

Extrai-se do relatório que a matéria trazida à nossa apreciação diz respeito a lançamento de ofício que consistiu exclusivamente na cobrança de multa isolada por falta de recolhimento das antecipações do IRPJ devidas sobre bases estimadas, em três meses do ano de 1997, detectadas pela autoridade de fiscalização em procedimento de revisão interna da regularidade fiscal da contribuinte, tendo o lançamento sido cientificado ao sujeito passivo por via postal, conforme AR de fl. 14, em 12/12/2002, portanto após o transcurso de quase cinco anos da data de encerramento do período-base de apuração do resultado do exercício de 1998.

Impende ressaltar, mormente para aqueles que consideram correta a imposição desse gravame mesmo após o término do período de apuração dos resultados tributáveis da pessoa jurídica e de cuja apuração resulta inexistir base de cálculo positiva sobre a qual incidiria o tributo, em face da apuração de prejuízo real, que a contribuinte trouxe aos autos balancetes mensais que demonstram a existência de prejuízo nos sobreditos três meses do ano de 1997, referentes a março, abril e setembro, fls. 205/267, os quais não foram levados em consideração na decisão recorrida, em face de terem sido apresentados somente na fase recursal do contencioso. Assinale-se que esses prejuízos mensais, em suma, não foram superados quando da apuração final e real do resultado do exercício.

A propósito, considero que penalizar o não recolhimento de antecipações que com o passar do tempo se evidenciaram indevidas, em face da apuração real dos resultados da pessoa jurídica ao final do período-base, soa como exigir que se pague algo que, *in casu*, há quase cinco anos sabidamente não era devido.

Peço vênia para transcrever excertos do voto condutor do acórdão CSRF/01-05.201, sessão de 14/03/2005, proferido no processo administrativo nº 10680.002273/2002-19, que adoto como razões de decidir, da lavra do i. ex-conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, que, com muita maestria, sobre idêntica matéria assim se pronunciou:

Ementa: "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.

 4

A divergência a ser solucionada versa sobre a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento da estimativa quando a empresa apurar prejuízo no encerramento do exercício.

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 prejuízo fiscal ou 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 prejuízos 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*"(*).

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

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

(**) 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 |
|--|---|
| Dado que houve falta de pagamento ou recolhimento, recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória. | Pagar multa de 75% a 150%, 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 prejuízo fiscal 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) |

YH

| | |
|---|---|
| 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. 4, § 1ª, IV c/c art. 35, §2º, da Lei 8.981/96). |
|---|---|

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 deve ser feita em consonância com todo o 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, à 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.

 7

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 Imposto sobre a Renda 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)."* (Marco Aurélio Greco. *Multa Agravada em Duplicidade*. São Paulo: *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 76, p. 159)

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 imposto 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 do imposto de renda e deixar de fazê-lo, **ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente**. Ou seja, por esse enunciado, permaneceria obrigatório o recolhimento por estimativa mesmo se houvesse prejuízo.

Essa contradição é apenas aparente.

O parágrafo 2º do art. 39 da Lei nº 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 apresentar os balancetes de suspensão no curso do período - ainda que tenha experimentado prejuízo fiscal 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 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. (destaque acrescido)**

Resta examinar, então, qual seria a hipótese em que, na presença de prejuízo, se deveria aplicar a multa isolada.

Ressalve-se, por oportuno, que não estamos tratando, nesse processo, da hipótese de a empresa ter apurado tributo devido no final do exercício. A análise, nessa hipótese, demandaria outras considerações.

Na presença de prejuízo fiscal, 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;

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.

Pelo exposto, como a recorrente, no caso presente, verificou prejuízo no ano de 1998, não há como prosperar a exigência da penalidade pelo não recolhimento de estimativas.

Pelo exposto, como a recorrente, no caso presente, verificou prejuízo no ano de 1998, não há como prosperar a exigência da penalidade pelo não recolhimento de estimativas.

Assim, voto no sentido de dar provimento ao recurso.”

Na esteira dessas bem lançadas razões de decidir, dou provimento ao Recurso Especial do sujeito passivo.


Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz