



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

Processo nº 10283.721150/2009-21
Recurso nº 885.536 Voluntário
Acórdão nº **1803-01.099 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 22 de novembro de 2011
Matéria MULTA ISOLADA - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente SAMSUNG ELETRÔNICA DA AMAZONIA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2006

MULTA ISOLADA. FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ COM BASE NO LUCRO ESTIMADO.

A base de cálculo da multa é o valor da CSLL calculada sobre o lucro estimado não recolhido ou diferença entre o devido e o recolhido até a apuração da contribuição anual. A partir da apuração da CSLL anual, o limite para a base de cálculo da sanção é a CSLL devida com base nesse lucro (Lei nº 9.430/96 art. 44 caput c/c § 1º inciso IV e Lei 8.981/95 art. 35 § 1º letra "b"). Indevida a multa quando lançada após o ano relativo aos fatos geradores, se a empresa apurou base de cálculo negativa no ano calendário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencido o relator, Sérgio Rodrigues Mendes, que negava provimento ao recurso. Designada a Conselheira Selene Ferreira de Moraes para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Selene Ferreira de Moraes – Presidente e Redatora Designada

(assinado digitalmente)

Sérgio Rodrigues Mendes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Selene Ferreira de Moraes, Meigan Sack Rodrigues, Walter Adolfo Maresch, Victor Humberto da Silva Maizman, Sérgio Rodrigues Mendes e Sérgio Luiz Bezerra Presta.

Relatório

Por bem retratar os acontecimentos do presente processo, adoto o Relatório do acórdão recorrido (fls. 192 e 193):

Versa o presente processo sobre auto de infração (fls. 12/16) para exigência de multa isolada no valor de R\$ 308.180,51. Segundo a autoridade autuante, a multa foi aplicada no percentual de 50% sobre a diferença de CSLL apurada por estimativa no ano-calendário 2005, exercício 2006, relativa ao mês de junho/2005, não recolhida nem declarada em DCTF/PERDCOMP, com fulcro no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96.

Tendo tomado ciência do auto de infração em 28/09/2009 (fl. 13), o contribuinte apresentou impugnação em 27/10/2009 (fls. 41/46), via procurador (fls. 47/63), alegando em síntese que:

- 1) A impugnação é tempestiva;
- 2) No ano-calendário em apreço, a impugnante levantou balanços periodicamente, com o objetivo de acompanhar os lucros e/ou prejuízos;
- 3) Durante o ano de 2005, em todos os meses, para fins de contribuição social sobre o lucro líquido, foi apurado prejuízo. Consequentemente, não estava a impugnante obrigada a realizar o pagamento da CSLL a título de antecipação sobre a base estimada;
- 4) Na DIPJ 2006, relativa ao ano-calendário 2005, equivocadamente, na ficha 16, destinada ao cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido mensal por estimativa, no campo “Discriminação”, relativo ao mês de junho, foi indicada a base de cálculo no valor de R\$ 6.859.566,92, com o valor a pagar de R\$ 617.361,02;
- 5) O auto de infração foi lavrado por absoluto equívoco cometido pela impugnante no preenchimento da DIPJ, a qual foi regularizada mediante retificação;
- 6) Assim, a multa isolada pela suposta falta de recolhimento da CSLL, no montante de R\$ 308.180,51 não merece prosperar, pois, durante todo o ano de 2005, não teve base de cálculo para CSLL, em razão do prejuízo fiscal;
- 7) De acordo com a legislação tributária em vigor, os balanços e balancetes mensais são os meios de prova que o contribuinte dispõe para demonstrar se apurou lucro ou prejuízo fiscal;
- 8) Durante o ano de 2005, a impugnante efetuou os balancetes mensais conforme determina o RIR/2009 (doc. 06) e elaborou a planilha mensal de demonstração da base de cálculo da CSLL (doc. 07);
- 9) No final do exercício, como se pode observar no Balanço Anual (doc. 08) e na Demonstração da Base de Cálculo da CSLL relativa ao mês de dezembro/2005 (doc. 09), a base de cálculo da CSLL também foi negativa;
- 10) Para regularizar as informações contidas na DIPJ, em 20/10/2009 foi apresentada a retificação da DIPJ/2006, ano-calendário 2005;

11) Diante de prejuízo fiscal, não pode sobreviver a penalidade prevista no art. 44, § 1º, V, da Lei 9.430/96, pois este dispositivo conduz ao entendimento de que o procedimento fiscal e a aplicação da penalidade somente devem ocorrer caso o contribuinte tenha apurado lucro fiscal e não realizado a antecipação do pagamento da contribuição;

12) Requer seja julgado improcedente o auto de infração;

13) Caso se entenda pela possibilidade de prosseguimento da cobrança, requer seja determinada a baixa dos autos em diligência, para que a autoridade fiscal competente proceda à análise dos documentos acostados ao presente processo.

Foram juntados pelo contribuinte à impugnação os seguintes documentos acerca do mérito: balancetes mensais em idioma inglês (fls. 74/171), Demonstração da Base de Cálculo da CSLL (fls. 172/174), Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado — DRE encerrados em 31/12/2005 (fl. 175), Demonstração Base de Cálculo CSLL — dez/2005 (fls. 176/177), telas da DIPJ/2006 original (fls. 178/184) e telas da DIPJ/2006 retificadora (fls. 185/187).

2. A decisão da instância *a quo* foi assim ementada (fls. 191):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/06/2005 a 30/06/2005

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA APURADA E NÃO PAGA. CABIMENTO. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. NÃO COMPROVAÇÃO. PROVAS EM IDIOMA ESTRANGEIRO. IMPRESTABILIDADE.

Tendo o contribuinte apresentado documentos que se revelaram imprestáveis para a comprovação da redução da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, o lançamento da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa mensal preliminarmente apurada está correto.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.

3. Cientificada da referida decisão em 22/07/2010 (fls. 197-verso), a tempo, em 19/08/2010, apresenta a interessada Recurso de fls. 202 a 216, instruído com os documentos de fls. 217 a 264, nele reiterando os argumentos anteriormente expendidos e aduzindo mais os seguintes:

- a) que, não obstante os argumentos expostos e a farta documentação juntada na Impugnação, que eram suficientes para demonstrar que houve um equívoco no preenchimento da DIPJ, visto que, durante todo o ano-calendário, a base de cálculo da CSLL foi negativa, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém, em 13 de maio de 2010, julgou procedente o lançamento em questão;
- b) que a decisão recorrida, que manteve o lançamento efetuado, foi prolatada com vícios, visto que não foram enfrentados todos os argumentos e a farta documentação levados a efeito na impugnação, que demonstraram, claramente, que a base de cálculo da CSLL, no mês de junho/2005, foi negativa;

- c) que, na decisão prolatada pelo Julgador da Primeira Instância, resta claro que os requisitos essenciais da decisão, não foram atendidos, quais sejam a clareza e a precisão, pois esta não contém, de forma sintética, clara e precisa, todo o histórico da relação processual, pois se equivocou em vários aspectos, principalmente ao considerar imprestáveis os balancetes juntados na impugnação, por entender que estes estavam em idioma inglês;
- d) que essa afirmativa não é verdadeira, visto que apenas os nomes do grupo e do subgrupo (sintético) estavam em inglês; os nomes das contas (analíticas), ou seja, o restante, estavam todos em português;
- e) que os balancetes que a Recorrente juntou na impugnação contém colunas com as seguintes descrições: a) número da conta; b) descrição da conta, valor do período apurado (exercício); e c) o valor do período comparativo (mês anterior);
- f) que cada grupo de contas é composto por subgrupos que, por sua vez, são formados por várias contas contábeis;
- g) que essas contas são representadas numericamente por um código padrão (Samsung mundial), bem como sua descrição;
- h) que os nomes dos grupos e dos subgrupos são *standard* (padrão) do sistema SAP (usado globalmente não só pela Samsung como por muitas empresas multinacionais) e não podiam ter a descrição alterada;
- i) que, por este motivo, os balancetes juntados na impugnação foram realizados com nomes do grupo e do subgrupo (sintético) em inglês e o nome de todas as contas (analíticas) em português;
- j) que essa forma de elaboração dos balancetes em hipótese alguma traz qualquer prejuízo na sua leitura ou entendimento dos mesmos e, tampouco, podem ser considerados imprestáveis, visto que o que é relevante e de interesse do Fisco no Brasil são os nomes das contas analíticas que estão em português e, para o caso em apreço, sem qualquer esforço, é possível verificar se o resultado foi positivo ou negativo;
- k) que, ademais, o resultado vem gravado de forma numérica, o que demonstra mais uma vez a fácil verificação do saldo;
- l) que, para demonstrar que inexistente a pretensa imprestabilidade dos balancetes apresentados na impugnação, como pretendeu a decisão guerreada, e mais, para que não reste qualquer dúvida, embora desnecessário, nesta oportunidade está sendo juntado o balancete mensal relativo ao mês de junho do ano de 2005 e a sua tradução para o português, por tradutor juramentado;
- m) que o que descreve a decisão de que os balancetes foram elaborados após a ciência do auto de infração não condiz com a verdade dos fatos, visto

que os mesmos foram elaborados bem antes, como pode ser observado no documento anexado;

- n) que a data que a autoridade entende como sendo a da elaboração trata-se da data da impressão, pois a cada impressão o sistema indica a data em foi impresso o documento;
- o) que, se a autoridade julgadora entendesse que deveria confirmar o prejuízo através do livro Diário ou o Razão, em homenagem ao princípio da verdade material, deveria ter baixado o processo em diligência, para verificar os citados livros;
- p) que resta evidenciado que a decisão em apreço está eivada de vícios, pois não trouxe a solução final à controvérsia;
- q) que os documentos juntados na impugnação são confiáveis e válidos, capazes de demonstrar que a base de cálculo da CSLL para o mês de junho/2005 é negativa;
- r) que, no caso em apreço fica evidenciado que houve erro meramente formal no preenchimento da DIPJ, na qual há a possibilidade de correção em qualquer momento, independente de qualquer ação fiscal, visto que o auto de infração se trata de incorreções na DIPJ; e
- s) que a retificação se faz necessária para corrigir o resultado do mês de junho/2005, dos demais meses subsequentes do exercício, e ainda dos exercícios seguintes, em razão dos reflexos.

Em mesa para julgamento.

Voto Vencido

Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes, Relator

Atendidos os pressupostos formais e materiais, tomo conhecimento do Recurso.

4. Afirma a Impugnante/Recorrente, enfaticamente, que, na Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) do exercício de 2006, teria, equivocadamente, indicado base de cálculo no valor de R\$ 6.859.566,92, com o valor a pagar de **R\$ 617.361,02** no mês de junho, na ficha 16, destinada ao cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) mensal por estimativa.

5. Acrescenta, ainda, que o auto de infração teria sido lavrado por absoluto equívoco cometido por ela no preenchimento da DIPJ.

6. Para tanto, apresenta cópias de balancetes mensais (fls. 74 a 171, 238 a 249 e 250 a 264).

7. Sucede, porém, que esses mesmos balancetes mensais registram aquele valor de **R\$ 617.361,02**, seja como débito devido (*output* - CSLL a Recolher), seja como crédito (*input* - CSLL a Recuperar). Veja-se:

fls. 108 (junho de 2005):

Output VAT	677.949,23-	622.834,79-	55.114,44-	8,8-
21070311 Output VAT - IPI excise tax(Brazil Only)	617.361,01-	0,00	617.361,01-	
21070313 Output VAT - Provision for CSL(Brazil Only)	1.597.085,41-	3.140.492,73-	1.543.407,32	49,1
21070339 Output VAT - Sales & SVC(Brazil Only)	2.892.395,65-	3.763.327,52-	870.931,87	23,1
##Output VAT ##				*4*

fls. 116 (junho de 2005):

Income Tax Exp	617.361,01	0,00	617.361,01	
77010700 Income Tax Exp - CSLL (Current)	617.361,01	0,00	617.361,01	*2*
## Income Tax Exp ##				

fls. 120 (agosto de 2005):

Input VAT	16.542.836,33	15.769.867,98	772.968,35	4,9
12670321 Input VAT-IPI(Brazil Only)	207.264,99	208.667,24	1.402,25-	0,7-
12670323 Input VAT-IPI Saídas(Brazil Only)	5.235.492,90	4.804.321,04	431.171,86	9,0
12670327 Input VAT-ICMS-remessa(Brazil Only)	707.954,65	707.954,65	0,00	
12670329 Input VAT-ICMS-in transit(Brazil Only)	1.949.016,68	1.915.828,53	33.188,15	1,7
12670331 Input VAT-ICMS-transfer(Brazil Only)	377.011,82	381.435,21	4.423,39-	1,2-
12670333 Input VAT-ICMS-remessa(Brazil Only)	617.361,01	535.152,72	82.208,29	15,4
12670339 Input VAT-Contasocial recovery(Brazil On				

fls. 124 (agosto de 2005):

Output VAT-IPI excise tax(Brazil Only)	854.407,57-	289.756,37-	564.651,20-	194,9-
21070311 Output VAT-IPI excise tax(Brazil Only)	0,00	85.092,10-	85.092,10	100,0
21070315 Output VAT-Provision for CSL(Brazil On	617.361,01-	617.361,01-	0,00	

fls. 138 (outubro de 2005):

Input VAT	25.286.870,19	20.434.446,94	4.852.423,25	23,7
12670321 Input VAT-IPI(Brazil Only)	203.991,53	196.132,40	17.859,13	9,6
12670323 Input VAT-IPI Saídas(Brazil Only)	5.325.921,60	4.913.862,22	412.059,38	8,4
12670327 Input VAT-ICMS-remessa(Brazil Only)	707.954,65	707.954,65	0,00	
12670329 Input VAT-ICMS-in transit(Brazil Only)	1.915.828,53	2.236.828,16	340.999,63-	15,1-
12670331 Input VAT-ICMS-transfer(Brazil Only)	370.431,51	366.776,24	3.655,27	1,0
12670333 Input VAT-ICMS-remessa(Brazil Only)	617.361,01	422.523,21	424.801,50	220,6
12670339 Input VAT-Contasocial recovery(Brazil On				

Processo nº 10283.721150/2009-21
Acórdão nº 1803-01.099

S1-TE03
Fl. 275

fls. 142 (outubro de 2005):

C820	****	Output VAT					
21070311		Output VAT-IPI excise tax (Brazil Only)	0,00	931.234,10-	931.234,10	100,0	
21070313		Output VAT-ICMS notification (Brazil Onl	12.838,40-	407.783,97-	394.945,57	96,9	
21070315		Output VAT-Provision for CSL (Brazil Onl	617.361,01-	617.361,01-	0,00		

fls. 156 (dezembro de 2005):

C820	****	Input VAT					
12670321		Input VAT-IPI (Brazil Only)	15.678.923,20	26.558.002,31	10.879.079,11	41,0-	
12670323		Input VAT-IPI Saídas (Brazil Only)	221.180,49	226.139,62	4.959,13	2,2-	
12670327		Input VAT-ICMS-remessa (Brazil Only)	4.394.413,02	4.342.010,23	147.597,21	3,2-	
12670329		Input VAT-ICMS-in transit (Brazil Only)	707.954,65	707.954,65	0,00		
12670331		Input VAT-ICMS-transfer (Brazil Only)	1.915.828,53	1.615.828,53	300.000,00	18,6	
12670333		Input VAT-ICMS-remessa (Brazil Only)	398.222,87	396.837,52	1.385,35	0,3	
12670339		Input VAT-Contsocial recovery (Brazil On	617.361,01	617.361,01	0,00		

fls. 160 (dezembro de 2005):

C820	****	Output VAT					
21070311		Output VAT-IPI excise tax (Brazil Only)	364.518,77-	1.348.362,87-	983.844,10	73,0	
21070313		Output VAT-ICMS notification (Brazil Onl	0,00	409.408,78-	409.408,78	100,0	
21070315		Output VAT-Provision for CSL (Brazil Onl	617.361,01-	617.361,01-	0,00		

fls. 242 (junho de 2005):

C820	****	Output VAT					
21070311		Impostos a recolher-IPI (Apuração fisca	677.949,23-	622.834,79-	55.114,44-	8,8-	
21070315		CSLL a recolher	617.361,01-	0,00	617.361,01-		

fls. 249 (junho de 2005):

C820	****	Income Tax Exp - CSLL (Curr	617.361,01	0,00	617.361,01		
77010700		Income Tax Exp ##	617.361,01	0,00	617.361,01	*2*	
77010700		Profit & Loss ##	13.650.868,18-	3.220.026,68-	10.430.841,50-	323,9-	*1*

8. Por conseguinte, **correto** o procedimento fiscal, ao considerar **não recolhida** a estimativa devida do mês de junho de 2005, **reconhecida** como existente na própria contabilidade apresentada pela Recorrente e, ao que tudo indica, **determinada sobre base de cálculo estimada** (art. 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996), e não com base em balancete de redução ou de suspensão, como alega a Recorrente.

Multa isolada por falta de recolhimento de estimativa

9. Com relação, especificamente, à exigência em si da **multa isolada por falta de recolhimento de estimativa**, transcrevo, nos itens subsequentes, o meu entendimento sobre a matéria.

10. Primeiro que tudo, oportuno se faz recordar a magistral advertência de Carlos Maximiliano [**Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 2. ed. Porto Alegre: Globo, 1933. p. 118], no sentido de que:

Cumpre evitar, não só o demasiado apego à letra dos dispositivos, como também o excesso contrário, o de forçar a exegese e, deste modo, encaixar na regra escrita, graças à fantasia do hermeneuta, as teses pelas quais este se apaixonou, de sorte que vislumbra no texto ideias apenas existentes no próprio cérebro ou no sentir individual, desvairado por ojerizas e pendores, entusiasmos e preconceitos. A interpretação deve ser objetiva, desapaixonada, equilibrada, às vezes audaciosa, porém não revolucionária, aguda, mas sempre atenta respeitadora da lei.

11. Dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na redação original (grifou-se):

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, [...];

II - cento e cinquenta por cento, [...].

§ 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;

12.

Da atenta leitura desse dispositivo legal, observa-se o seguinte:

- a) não há qualquer orientação no sentido de que a aplicação da multa isolada por falta de pagamento de estimativas deva-se fazer apenas “no curso do próprio ano-calendário”. Haja vista que, segundo a lei, essa multa será exigida da pessoa jurídica “ainda que **tenha apurado** prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”, e não “ainda que **venha a apurar** prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente” (destaque da transcrição). Entender o contrário conduziria ao absurdo de, com relação à estimativa do mês de novembro, por exemplo, ser inviável qualquer procedimento fiscal, haja vista que o seu vencimento se dá - como é sabido - no último dia útil do mês de dezembro. Estar-se-ia, assim, instituindo, pelas vias tortuosas de mera tese jurisprudencial, verdadeira dispensa de obrigação tributária para esse mês, o que somente seria possível mediante lei;
- b) se a multa isolada é aplicável “**ainda** que apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, no ano-calendário correspondente” (negrito da transcrição), também é exigível quando apurado resultado positivo. Segue-se, daí, que nada impede a cobrança dessa multa, mesmo que, sobre esse resultado positivo, venha a incidir tributo e respectiva multa de ofício, prevista no inciso I do § 1º da Lei nº 9.430, de 1996 (“juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos”);
- c) a infração da falta de pagamento de estimativas não deixa de subsistir por ter sido apurado, eventualmente, ao final do ano-

calendário, prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, ou seja, essa infração, por força de lei, **não é** - nem jamais poderia ser - **condicional**, não admitindo uma espécie de “retroatividade benigna”, no sentido de desfazer os seus efeitos. Dessa forma, tendo-se verificado a hipótese de incidência da multa isolada, fatos posteriores são-lhe de todo estranhos. Há que se destacar, também, que, quando do cometimento da infração (falta de pagamento de estimativas), não era, ainda, conhecido o resultado anual da empresa;

- d) se a multa é cabível mesmo na hipótese de se verificar resultado negativo ao final do período de apuração anual, a penalidade é imposta não em razão do **pagamento insuficiente do tributo devido** (art. 44, § 1º, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996), senão pela falta de cumprimento de obrigação autônoma que, com aquela, não guarda qualquer nexo de dependência, a saber: o **pagamento da estimativa mensal** (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), condição suficiente para a aplicação da penalidade. Assim, se não há coincidência de motivação, se as causas são díspares, se os fundamentos são diversos, não cabe falar em duplicidade de punição, não cabe apontar dupla incidência sobre a mesma infração, não cabe alegar *bis in idem* que, por sinal, somente se aplica a tributos. Advirta-se, por pertinente, que a tentativa de se excluir a aplicação da multa isolada ao argumento da suposta “inexistência de prejuízo ao fisco” ou da “não repercussão na órbita do tributo”, esbarra no contido no art. 136 do CTN (“a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”);
- e) o que se está a cobrar do sujeito passivo é a **penalidade** pelo cometimento de uma **infração**, e não qualquer imposto ou contribuição que possa, ao depois, se mostrar passível de restituição. A circunstância de as estimativas não recolhidas - base de cálculo dessa penalidade - revelarem-se, ao final do período de apuração anual (após o cometimento da infração), total ou parcialmente indevidas, é **irrelevante**, e não conduz à concessão de uma “anistia” ao sujeito passivo. Essa infração não se desmaterializa pelo fato de, na apuração anual, o imposto efetivamente devido vir a ser menor. Não por outro motivo, aliás, dita multa é denominada “isolada”, ou seja, não possui qualquer vínculo com o tributo devido ao final do período de apuração anual;
- f) a base de cálculo das estimativas e a do IRPJ e CSLL devidos no ajuste anual, em princípio, são **distintas**. Ao tempo que as estimativas são calculadas com base na **receita bruta** (sobre a qual se aplica um percentual fixado em função da atividade do contribuinte) e acréscimos, a base de cálculo do IRPJ e CSLL é o **lucro líquido contábil ajustado pelas adições e exclusões**

prescritas na legislação. Por conseguinte, o simples fato de as bases de cálculo das respectivas multas (isolada e de ofício, respectivamente), eventualmente, poderem ser coincidentes (v.g., nas hipóteses de omissão de receitas), não significa que esteja havendo dupla incidência ou aplicação concomitante sobre a mesma base de cálculo apurada em procedimento de ofício. Coube ao legislador estabelecer, a seu critério, que a base de cálculo da multa isolada seria o **valor da estimativa não recolhida**, como poderia, ele, ter optado por qualquer outra fórmula de cálculo ou, mesmo, ter estabelecido multa de valor fixo para aquela infração, adequando convenientemente a dosagem da correspondente penalidade;

- g) a lei é clara ao admitir a cobrança de multa isolada por insuficiências de estimativas, **mesmo quando apurado resultado negativo ao final do período de apuração anual (ausência de tributo devido)**. Com que fundamento, então, pode o simples intérprete e aplicador da lei fixar limitações a essa multa, vinculando-a à existência de tributo devido? Ora, o fato de haver sido apurado resultado negativo ao final do período anual não significa que, em todos os meses componentes desse mesmo período, também tenha sido apurado resultado negativo;
- h) nada impede que o sujeito passivo que não tenha recolhido estimativas ao longo do ano venha a pagar o tributo apurado ao final do período anual: nesse caso, ser-lhe-ia aplicada apenas a multa por falta de recolhimento de estimativas. Também o sujeito passivo pode ter atendido às condições para apuração do lucro real anual, não efetuando, porém, o pagamento do saldo remanescente do ajuste ao final do ano: nesse caso, ser-lhe-ia cobrada apenas a diferença de tributo acompanhada da multa de ofício correspondente. Já na hipótese de ter havido omissão total por parte do sujeito passivo, tanto no que diz respeito ao recolhimento de estimativas, quanto no que se refere ao pagamento do saldo anual do imposto, ser-lhe-ão exigidas as duas penalidades, por se tratar de infrações distintas. A concomitância, portanto, será decorrente desse fato (dupla infração).

13. Acrescenta-se, por pertinente, que insurgências quanto ao eventual montante desproporcional da multa isolada por falta ou insuficiência de pagamento de estimativas devem ser endereçadas ao legislador que, por sinal, já teve a iniciativa de reduzir o percentual correspondente, de 75 % (setenta e cinco por cento) para 50 % (cinquenta por cento), não mais prevendo sua duplicação ou aumento de metade, por ocasião da edição da Lei nº 11.488, de 2007.

14. Por derradeiro, revela-se bem-vinda a lição de Francesco Carrara (**Interpretação e Aplicação das Leis**. 2. ed. Coimbra: 1963. p. 129) que, sobre o tema, prelecionou:

[...] nada é pior do que o intérprete colocar na lei o que na lei não está, por preferência, ou dela retirar o que nela está, por não lhe agradar o princípio.

15. E também esta, do Supremo Tribunal Federal (STF), em voto proferido pelo eminente Ministro Oscar Corrêa (**Revista Brasileira de Direito Processual**. Ed. Forense, vol. 50, p. 159):

Não pode o juiz, sob alegação de que a aplicação do texto da lei à hipótese não se harmoniza com o seu sentimento de justiça ou equidade, substituir-se ao legislador para formular, de próprio, a regra de direito aplicável.

Mitigue o Juiz o rigor da lei, aplique-a com equidade e equanimidade, mas não a substitua pelo seu critério.

Conclusão

Em face do exposto, e considerando tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Sérgio Rodrigues Mendes

Voto Vencedor

Conselheira Selene Ferreira de Moraes, Redatora Designada

Em que pese o brilhantismo da argumentação acerca da validade da cobrança da multa isolada, acompanho o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais sobre o tema.

A jurisprudência dominante na Câmara Superior de Recursos Fiscais é no sentido de que com a apuração do imposto e da contribuição devidos ao final do exercício, desaparece a base impositiva da penalidade isolada (antecipações), surgindo uma nova base, que corresponde ao imposto e à contribuição efetivamente apuradas.

Isto, até o advento da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a base impositiva da multa isolada, ao modificar a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

As ementas a seguir reproduzidas deixam bem clara a posição da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

*“MULTA ISOLADA - FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ COM BASE NO LUCRO ESTIMADO - A regra é o pagamento com base no lucro real no trimestre, a exceção é a opção feita pelo contribuinte de recolhimento do IRPJ e adicional determinados sobre base de cálculo estimada. A Pessoa Jurídica somente poderá suspender ou reduzir do IRPJ devido a partir do segundo mês do ano calendário, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculados com base no lucro líquido do período em curso (Lei nº 8.981/95, art. 35 c/c art. 2º Lei nº 9.430/96). A falta de recolhimento está sujeita às multas de 75% ou 150%, quando o contribuinte não demonstra ser indevido o valor do IRPJ do mês em virtude de recolhimentos excedentes em períodos anteriores (Lei nº 9.430/96 art. 44 § 1º inciso IV c/c art. 2º). A base de cálculo da multa é o valor do IRPJ calculado sobre lucro estimado não recolhido ou diferença entre a devido e o recolhido até a apuração do imposto anual. A partir da apuração do IRPJ anual, o limite para a base de cálculo da sanção é o IRPJ devido com base nesse lucro (Lei nº 9.430/96 art. 44 caput c/c § 1º inciso IV e Lei 8.981/95 art. 35 § 1º letra "b"). A multa pode ser aplicada tanto dentro do ano calendário a que se referem os fatos geradores, como nos anos subsequentes dentro do período decadencial contado dos fatos geradores. **Indevida a multa quando lançada após o ano relativo aos fatos geradores quando a empresa não tenha apurado imposto ou contribuição na apuração anual. Recurso especial negado.**” (Acórdão CSRF/01-05.376, sessão em 06.12.2005)”*

“MULTA ISOLADA - FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ E DA CSLL COM BASE NO LUCRO ESTIMADO - A regra é o pagamento com base no lucro líquido apurado no trimestre, a

exceção é a opção feita pelo contribuinte de recolhimento da contribuição e adicional determinados sobre base de cálculo estimada. A Pessoa Jurídica somente poderá suspender ou reduzir o IRPJ E A CSLL devidos a partir do segundo mês do ano calendário, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do IRPJ e ou da contribuição, inclusive adicional, calculados com base no lucro líquido do período em curso (Lei nº 8.981/95, art. 35 c/c art. 2º Lei nº 9.430/96).

A falta de recolhimento está sujeita às multas de 75% ou 150%, quando o contribuinte não demonstra ser indevido o valor dos tributos do mês em virtude de recolhimentos excedentes em períodos anteriores (Lei nº 9.430/96 44 § 1º inciso IV c/c art. 2º). A base de cálculo da multa é o valor dos tributos calculados sobre lucro estimado não recolhido ou diferença entre a devido e o recolhido até a apuração da contribuição anual. A partir da apuração do IRPJ E CSLL anuais, o limite para a base de cálculo da sanção dos tributos devidos com base nesse lucro (Lei nº 9.430/96 art. 44 caput c/c § 1º inciso IV e Lei 8.981/95 art. 35 § 1º letra "b"). A multa pode ser aplicada tanto dentro do ano calendário a que se referem os fatos geradores, como nos anos subsequentes dentro do período decadencial contado dos fatos geradores.

Indevida a multa quando lançada após o ano relativo aos fatos geradores quando a empresa tenha apurado prejuízo anual. Indevida também em relação às diferenças apuradas pela fiscalização em virtude da ausência de previsão legal para cumulação das penalidades.

Recurso especial negado.” (Acórdão CSRF/01-05.441, sessão em 21.03.2006)

No presente caso o lançamento da multa isolada foi efetuado em 28/09/2009, portanto, após o encerramento do ano calendário em que ocorreu o fato gerador relativo ao mês de junho de 2005.

Como a partir da apuração da CSLL anual, o limite para a base de cálculo da sanção é a CSLL devida, é descabida a multa quando a empresa apura base de cálculo negativa. Conforme DIPJ anexada às fls. 10, a contribuinte apurou base de cálculo negativa no montante de R\$ -61.685.998,14.

Ante todo o exposto, dou provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)
Selene Ferreira de Moraes

Processo nº 10283.721150/2009-21
Acórdão n.º **1803-01.099**

S1-TE03
Fl. 282

CÓPIA