



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

Processo nº 10680.012785/2006-17
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1803-000.721 – 3ª Turma Especial
Sessão de 15 de dezembro de 2010
Matéria IRPJ
Recorrente V & M MINERAÇÃO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Exercício: 2003

INÍCIO DE PROCEDIMENTO.

O início do procedimento fiscalizatório exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores.

PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ. BASE ESTIMADA.

Não cabe a aplicação concomitante da multa de ofício incidente sobre o tributo apurado e da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, § 1º, inciso IV, quando calculadas sobre os mesmos valores, apurados em procedimento fiscal. Incabível a exigência da multa isolada.

COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO.

Contestação de compensação de ofício deve ser analisada na Delegacia de origem.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Turma Especial da PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, por maioria de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso, nos termos do relatório e do voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes, que fez declaração de voto. Realizou sustentação oral a Dra. Júnia Roberta Gouveia Sampaio – OAB/MG nº 71.379.

(assinado digitalmente)

SELENE FERREIRA DE MORAES

Presidente

(assinado digitalmente)

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR

Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Selene Ferreira de Moraes, Benedicto Celso Benício Júnior, Marcelo Fonseca Vicentini, Walter Adolfo Maresch, Sérgio Rodrigues Mendes e Luciano Inocência dos Santos.

Relatório

O procedimento fiscal objeto do presente processo teve origem em revisão interna da declaração da empresa em epígrafe do exercício de 2003, conforme termo de fls. 72/73. O Auto de Infração exige crédito tributário de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ de R\$ 830.565,65, incluindo neste montante o principal, multa de ofício, multa isolada e juros de mora calculados até 31/10/2006.

O lançamento decorreu da constatação de diferença no recolhimento do imposto de renda, apurado pelo cotejo entre os valores declarados na DIPJ em face dos declarados na DCTF.

Conforme descrito pela fiscalização no Termo de Verificação Fiscal de fls. 06/08, o contribuinte optou pelo regime de tributação pelo Lucro Real Anual, com pagamento do imposto por estimativa com base na receita bruta e acréscimos. Não tendo feito balanço de suspensão, deveria ter efetuado o recolhimento da estimativa do IRPJ mensalmente, conforme os valores por ele mesmo informados em DIPJ, o que não ocorreu nos meses de julho e agosto.

Foi lançada, portanto, a multa isolada, no montante de 75% do valor que deveria ter sido declarado em DCTF como IRPJ Estimativa, nesses meses.

Foi constatada ainda insuficiência de recolhimento do IRPJ, em análise do cálculo informado na Ficha 12 A da DIPJ, fls. 22 do processo, em confronto com o declarado na DCTF, fls. 59, 60 e 67, conforme demonstrado a seguir:

Período de Apuração	Ano-Calendário 2002
IRPJ Devido DIPJ (Linha 18/Ficha 12 A) — 15% + Adicional 10%	7.169.132,80
Deduções	
Operações de Caráter Cultural e Artístico	(151.039,00)
PAT	(15.715,57)
IRRF	(701.746,99)
IRPJ Estimativa Declarado DCTF (fls. 59 e 60)	(1.196.281,17)
IRPJ a Pagar (Ajuste Anual)	5.104.350,07
IRPJ Pago (Ajuste Anual) — DARF/Declarado DCTF 1º/2003 (fls. 67)	(4.847.327,34)
Diferença IRPJ a Lançar (Ajuste Anual)	257.022,73

Desta forma, a fiscalização, com base no artigo 841, inciso IV, do RIR/199, procedeu ao lançamento de ofício da diferença constatada do IRPJ no importe de R\$ 257.022,73 (principal).

Irresignada, a empresa apresentou impugnação de fls. 165/173, acompanhada dos documentos de fls. 174/218, argumentando em resumo o que se segue.

Alega que o que ocorreu foi simplesmente erro no preenchimento da DCTF por sua parte, ao não informar a compensação efetuada. Sustenta que pela DIPJ do ano-calendário de 2001, especialmente a linha 18 da Ficha 12 A, comprova-se cabalmente a existência do saldo negativo a compensar no valor de R\$ 910.749,29, conforme planilha que elabora, com a apropriação do saldo negativo mencionado.

Informa que, depois de verificado o equívoco, a impugnante procedeu à retificação de sua DCTF para informar a compensação efetuada e sanar as divergências apontadas pela fiscalização.

Menciona que no ano-calendário de 2002 encontrava-se em vigor a Instrução Normativa nº 21/97, que previa expressamente a possibilidade do contribuinte efetuar a compensação de tributos da mesma natureza independente de qualquer requerimento.

Argumenta que, uma vez comprovado que não deixou de recolher valores de IRPJ Estimativa pela utilização do saldo negativo do ano-calendário de 2001, deverá, também, ser cancelada a exigência da multa isolada constante do Auto de Infração.

Afirma que também foram equivocadamente preenchidas pela impugnante as DCTF nos meses de setembro e outubro de 2002, apontados pela fiscalização como meses em que teria ocorrido uma declaração a maior do IRPJ Estimativa.

No mês de setembro de 2002 declarou o valor de R\$ 151.023,14, que correspondia ao valor declarado de agosto (R\$ 141.501,97) somado ao recolhimento procedido via DARF no valor de R\$ 9.184,28. Detectado o equívoco, retificou sua DCTF para informar o valor correto, qual seja R\$ 112.934,22 (anteriormente informado em sua DIPJ).

Já em outubro de 2002, o equívoco residiu no fato de que foi informado o valor de R\$ 169.836,60 e não o valor realmente correto de R\$ 167.607,43. Tal fato se deu em virtude da impugnante somar ao valor correto a quantia de R\$ 2.229,17, recolhida por meio de

DARF em função do atraso no recolhimento do principal, que também foi objeto de retificação de sua DCTF.

A 4ª TURMA – DRJ EM BELO HORIZONTE – MG, ao julgar a impugnação anexada, alterou o respectivo lançamento, reduzindo a multa isolada de 75% aplicada para o percentual de 50% nos seguintes moldes:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2003

LANÇAMENTO DE OFÍCIO - DIPJ – DÉBITO NÃO DECLARADO EM DCTF

O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo não efetuar ou efetuar com inexatidão o pagamento do imposto. Em razão da DIPJ não ter a natureza de confissão, de dívida, o imposto não declarado em DCTF deve ser objeto de lançamento de ofício.

MULTA ISOLADA - PAGAMENTO POR ESTIMATIVA - RETROATIVIDADE BENIGNA.

É legítima a exigência de multa isolada, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido determinado sobre base de cálculo estimada, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo no ano-calendário correspondente, cujo percentual deve ser reduzido em face do advento de lei nova que impôs penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da ocorrência da infração.

*NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
LEGISLAÇÃO*

As jurisprudências não vinculam a Administração Tributária Federal por não configurarem "legislação tributária".

INÍCIO DE PROCEDIMENTO

O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

Lançamento Procedente em Parte.

Cientificado da decisão em 08/06/2009, interpôs o contribuinte recurso a este conselho, aventando razões símiles às anteriores e afirmando, em síntese que:

- relativamente aos meses de julho e agosto de 2002 a empresa havia compensado tais valores com créditos decorrentes de saldo negativo apurado no ano-calendário de 2001;

- que não pode haver cumulação de penalidades já que a fiscalização, além de aplicar a multa isolada (50%) em razão da suposta falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada informada em DIPJ para os meses de julho e agosto de 2002, aplicou também a multa de ofício, no patamar de 75%, cuja base de cálculo, neste caso, foi a totalidade ou diferença de imposto não pago na apuração do saldo anual do tributo. Colaciona opiniões de doutrinadores e decisões administrativas sobre o assunto.

- alega por fim que na hipótese deste órgão não acatar a compensação com o crédito de saldo negativo de exercícios anteriores, deve o mesmo determinar a compensação de ofício com o referido crédito de forma a extinguir a cobrança do principal e juros de mora, restando tão somente a cobrança da multa de ofício, já que a existência de seu crédito é inconteste.

Voto

Conselheiro BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos legais para seu seguimento. Dele conheço.

No que tange à alegação a respeito de que os débitos relativos aos meses de julho e agosto de 2002 foram compensados com crédito decorrente de saldo negativo apurado no ano-calendário de 2001, importante mencionar que, apesar da empresa ter juntado aos autos deste processo cópia da DIPJ 2002, ano-calendário de 2001 que demonstra o valor do saldo negativo no montante de R\$ 910.749,29 e planilha de apropriação do crédito, a mesma não comprovou de forma inequívoca que tal crédito foi efetivamente utilizado para a compensação do débito objeto deste processo.

O contribuinte deveria demonstrar com documentos contábeis suas alegações, já que não se pode ter a certeza de que tal crédito não fora utilizado para a extinção de outros débitos da empresa. A simples alegação do contribuinte de que equivocou-se no preenchimento da DCTF sem a respectiva comprovação com outros documentos fiscais/contábeis não é suficiente para o cancelamento da multa isolada cobrada sobre o montante não recolhido.

Este é o entendimento do antigo Conselho de Contribuintes e do CARF:

“ACÓRDÃO 106-17.020

Decisão 1º Conselho de Contribuintes / 6a. Câmara / ACÓRDÃO 106-17.020 em 07.08.2008

IRF - Ano(s): 1998

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 1998 DCTF. DIFERENÇAS APURADAS EM AUDITORIA INTERNA.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Legítimo o lançamento de ofício de diferenças apuradas em procedimento de auditoria interna em DCTF, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados, relativamente aos tributos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, efetuado antes da edição da Medida Provisória no 135, de 2003, convertida na Lei no 10.833, de 2003.

DCTF. ERRO DE PREENCHIMENTO. ÔNUS DA PROVA.

Eventuais erros de preenchimento na DCTF devem ser comprovados pelo contribuinte que detém todos os elementos necessários, ou seja, a escrituração contábil e os documentos que lhe dão sustentação.

Publicado no DOU em: 18.11.2008.”

“ACÓRDÃO 1101-00.321

Decisão CARF 1º Seção / 1a. Turma da 1 a. Câmara / ACÓRDÃO 1101-00.321 em 08/07/2010

Auto de infração - DCTF

ASSUNTO: contribuição social sobre o lucro líquido CSLL período de apuração: 01/12/1998 a 31/12/1998 DCTF. Revisão interna. Compensação, evidencia-se o erro no preenchimento da DCTF se demonstrada contabilmente a compensação do débito, com tributos de mesma espécie, no período autuado, multa de ofício por falta de recolhimento de multa de mora. MATERIA não questionada, ausente recurso voluntário, declara-se a definitividade da exigência no âmbito do contencioso administrativo, dada a incompetência do CARF para se manifestar acerca de lançamentos que não foram objeto de recurso.

Publicado no DOU em: 17.09.2010.”

A retificação realizada pelo contribuinte de forma a inserir na DCTF as compensações realizadas não podem prevalecer já que realizadas após o início do procedimento fiscalizatório, afastando, assim, a respectiva espontaneidade.

“ACÓRDÃO 2801-00.516

Órgão 2º Conselho de Contribuintes - 1a. Turma Especial Decisão CARF 2º Seção / 1a. Turma Especial / ACÓRDÃO 2801-00.516 em 12/05/2010

IRPF

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF exercício: 2005 perda da espontaneidade. entrega de declaração retificadora. o início do procedimento fiscal afasta a espontaneidade do sujeito passivo em relação a atos anteriores e obsta a retificação da declaração de ajuste anual relacionada ao procedimento instaurado. (...)

Publicado no DOU em: 16.09.2010.”

Não obstante, tem-se a cominação de duas multas: 50% nas estimativas de julho e agosto de 2002 que deixaram de ser recolhidas e 75% de multa de ofício decorrente da comparação entre os saldos informados na DCTF face àqueles declarados na DIPJ no ajuste anual.

Em que pese o procedimento adotado pela fiscalização, o entendimento sobre a questão encontra-se pacificado no sentido de que a exigência concomitante da multa isolada e da multa de ofício configura dupla penalidade sobre o mesmo fato gerador.

Tal interpretação também já foi objeto de cediça deliberação do antigo Conselho de Contribuintes, consoante os ilustrativos precedentes adiante copiados:

“MULTA DE OFÍCIO ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO - PAGAMENTO POR ESTIMATIVA - CONCOMITÂNCIA - Encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece o quantum do tributo efetivamente devido apurado no ajuste.

A exigência concomitante da multa isolada e da multa de ofício configura dupla incidência de penalidade sobre uma mesma infração. (Ac. 1º CC – 108-09.735/08)”

“MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS - A multa isolada por falta de

recolhimento da estimativa de que trata o art. 2º da Lei nº 9.430/96 não tem lugar quando aplicada após o encerramento do exercício, sendo apurado prejuízo ou base de cálculo negativa. Outrossim, descabe a concomitância da referida multa com a proporcional ao imposto devido, tendo ambas as multas se baseado nos mesmos fatos, sob pena de aplicar-se dupla penalidade sobre uma mesma infração. (Ac. 1º CC – 107-09.191/07)”

Nesse sentido, faz-se necessário desconstituir do presente feito a cobrança da multa isolada de 50% sobre as estimativas dos meses de julho e agosto de 2002, permanecendo tão somente a cobrança do principal, juros de mora e multa de ofício de 75% na apuração do ajuste anual relativo ao comparativo realizado entre os valores declarados em DIPJ face àqueles informados em DCTF.

Por fim, quanto à análise a respeito da compensação de ofício, cumpre destacar que tal ferramenta pode ser utilizada nas hipóteses de pedido de restituição ou ressarcimento formalizados pelo contribuinte, quando se verificar que o mesmo é devedor para com a Fazenda Nacional. Ocorre que tal pedido não foi realizado pela empresa neste caso específico, de acordo com a determinação legal:

“Decreto-Lei nº 2.287/1986:

Art. 7º A Receita Federal do Brasil, antes de proceder à restituição ou ao ressarcimento de tributos, deverá verificar se o contribuinte é devedor à Fazenda Nacional.”

Ademais, a competência para proceder a análise e determinar a referida compensação compete à Receita Federal, nos termos da Portaria Interministerial nº 23/2006:

“Art. 2º A SRF, antes de proceder à restituição ou ao ressarcimento de crédito do sujeito passivo pessoa jurídica, deverá verificar a existência de débitos em seu nome no âmbito da SRF e da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN).”

Este é o entendimento deste Conselho:

“ACÓRDÃO 104-23.354

Órgão 1º Conselho de Contribuintes - 4a. Câmara Decisão 1º Conselho de Contribuintes / 4a. Câmara / ACÓRDÃO 104-23.354 em 06.08.2008

IRF - Ano(s): 1998 e 2006

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF Anos-calendário: 1998, 2006 COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO - Contestação de compensação de ofício deve ser analisada na Delegacia de origem.

COMPROVAÇÃO - RESTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO - O Imposto de Renda retido na fonte por tomadores dos serviços somente poderá ser restituído se o contribuinte possuir o comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos.

Recurso negado.

Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso.

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente.

Publicado no DOU em: 18.03.2009.”

Isto posto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso, de forma a determinar a exclusão da parcela da multa isolada no percentual de 50% incidente sobre as estimativas relativas aos meses de julho e agosto de 2002.

Sala das Sessões, em 15 de dezembro de 2010.

(assinado digitalmente)

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR

Declaração de Voto

Conselheiro SÉRGIO RODRIGUES MENDES:

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:

Cumprir 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.

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;

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).

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.

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.

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.

NEGO PROVIMENTO ao Recurso.

(assinado digitalmente)

SÉRGIO RODRIGUES MENDES