



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

Processo nº 11020.003040/2006-95
Recurso nº 171.239 Voluntário
Acórdão nº **1803-01.101 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 22 de novembro de 2011
Matéria MULTA ISOLADA - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente LUTECMA CONSTRUÇÕES LTDA., DENOMINAÇÃO ATUAL DE
SULMETA CONSTRUÇÕES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

DECADÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. MPF.

O Mandado de Procedimento Fiscal consiste em mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos da fiscalização, não implicando nulidade do lançamento as eventuais falhas na emissão e trâmite desse instrumento, especialmente quando sequer foram confirmadas as irregularidades apontadas pela Recorrente.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A exclusão de penalidade pela alegada denúncia espontânea pressupõe o pagamento do principal e, quando for o caso, dos acréscimos legais devidos, anteriormente a qualquer procedimento fiscal de ofício, hipótese não comprovada nos autos.

MULTA DE OFÍCIO. CONCORDATA.

Inexiste previsão legal para dispensa da multa de ofício no regime de concordata preventiva.

CSLL. ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA.

Não tendo sido pagas as parcelas do imposto mensal apuradas com base em balanços ou balancetes de suspensão, correta a exigência da multa isolada.

LANÇAMENTO. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL.

Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Os Conselheiros Selene Ferreira de Moraes, Meigan Sack Rodrigues, Walter Adolfo Maresch, Victor Humberto da Silva Maizman e Sérgio Luiz Bezerra Presta votaram pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Selene Ferreira de Moraes - Presidente

(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. 371 e 372):

Trata-se de apreciar impugnação ao auto de infração lavrado em 16/10/06 para exigência da multa isolada decorrente da falta de recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), devida mensalmente nos anos-calendário de 2001 a 2006, no valor de R\$ 55.915,93 (fls. 02 a 10).

Segundo o relatório da ação fiscal que integra o auto de infração (fl. 13 a 15), a empresa teria, nos anos-calendário de 2001 a 2005, tributado seus resultados com base no lucro real anual, utilizando balancetes de redução ou suspensão para apuração dos valores devidos mensalmente. Já no ano-calendário de 2006, embora tivesse informado opção pelo lucro presumido, a DCTF relativa ao 1º semestre de 2006 informou débitos sob o código 2484-01, correspondente às pessoas jurídicas que apuram o lucro real com estimativa mensal. Os débitos foram compensados por meio de Declaração de Compensação, ficando manifesta a opção pelo lucro real anual nesse ano-calendário.

Consigna ainda a autoridade fiscal que apurou a CSLL devida mensalmente com base nos balancetes contábeis levantados pelo contribuinte, evidenciando falta de recolhimento da contribuição em alguns períodos, em relação aos quais exigiu a multa isolada de que trata o art. 44, inciso IV, § 1º, da Lei nº 9.430/96.

O lançamento foi cientificado pessoalmente ao contribuinte em 07/11/06, que em 05/12/06 apresentou impugnação ao lançamento calcada, em síntese, nos seguintes argumentos (fl. 326 a 338):

a) que a ação fiscal extrapolou os limites do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), tendo em vista que o MPF original não indicou o IRPJ como tributo a ser fiscalizado, e o MPF complementar apenas incluiu o IRPJ para os períodos de 01/2001 a 03/2001, tornando o lançamento irregular;

b) em relação ao IRPJ relativo às competências anteriores ao mês de novembro de 2001, alega ter ocorrido a decadência do direito de constituição do crédito tributário, à luz do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional;

c) que a penalidade aplicada somente é passível de exigência dentro do período de apuração do imposto; após o encerramento do período, com recolhimento integral do tributo, como ocorreu no caso, a multa é inexigível;

d) como o tributo devido foi pago integralmente antes do início da fiscalização, cabe a aplicação do art. 138 do CTN, de forma que, também por isso, não cabe a aplicação da multa isolada;

e) por fim, entende que a exigência esbarra nos termos do art. 23, inciso III, da Lei de Falências, tendo em vista o ajuizamento de pedido de concordata, cabendo conversão do julgamento em diligência, a fim de verificar o prazo e condições da concordata.

Ao fim, requer a nulidade do auto de infração e inexigibilidade da penalidade aplicada.

2. A decisão da instância *a quo* foi assim ementada (fls. 370):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

Ementa: DECADÊNCIA. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso das contribuições sociais, o prazo é de dez anos.

NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. MPF. O mandado de procedimento fiscal consiste em mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos da fiscalização, não implicando nulidade do lançamento as eventuais falhas na emissão e trâmite desse instrumento, especialmente quando sequer foram confirmadas as irregularidades apontadas pela impugnante.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. A exclusão de penalidade pela alegada denúncia espontânea pressupõe o pagamento do principal e, quando for o caso, dos acréscimos legais devidos, anteriormente a qualquer procedimento fiscal de ofício, hipótese não comprovada nos autos.

MULTA DE OFÍCIO. CONCORDATA. Inexiste previsão legal para dispensa da multa de ofício no regime de concordata preventiva.

CSLL. ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. Não tendo sido pagas as parcelas do imposto mensal apuradas com base em balanços ou balancetes de suspensão, correta a exigência da multa isolada. Cabível, entretanto, a redução do percentual aplicado tendo em vista legislação posterior abrandando o percentual da multa aplicável.

Lançamento Procedente em Parte.

3. Cientificada da referida decisão em 30/06/2008 (fls. 384), a tempo, em 29/07/2008, apresenta a interessada Recurso de fls. 386 a 399, instruído com o documento de fls. 400, nele reiterando os argumentos anteriormente expendidos e aduzindo mais os seguintes:

- a) que, examinando o acórdão recorrido, verifica-se que os Julgadores de Primeira Instância confirmam a existência dos vícios formais apontados pelo contribuinte, mas lhe atribuíram efeitos diversos dos legalmente estabelecidos para cada uma das falhas;
- b) que a referência feita pela decisão recorrida ao disposto no art. 45 da Lei 8.212/91 é absolutamente impertinente, visto que esse dispositivo legal foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF);
- c) que, neste contexto, extinto parte do crédito tributário pela decadência, deve ser reformada a decisão de primeira instância;

- d) que a cobrança da multa esbarra, também, nos termos do art. 23, inciso III, da Lei de Falências, vigente ao tempo dos fatos;
- e) que, diante desse argumento, os julgadores de primeiro grau concluíram que a regra é inaplicável, pois “a legislação vigente na data do lançamento, Lei nº 11.101, de 9/01/05, já havia revogado o dispositivo, permitindo a habilitação, na falência, das multas tributárias...” (fl. 377); e
- f) que deveriam os julgadores aplicar a regra do art. 144 do Código Tributário Nacional, segundo a qual a lei aplicável é a vigente ao tempo dos fatos e não a vigente no momento do lançamento.

Em mesa para julgamento.

Voto

Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes, Relator

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

Generalidades

4. Com relação a tudo o que foi dito pela Recorrente, reprisando o que já houvera alegado na impugnação, faço minhas as palavras da decisão recorrida, às quais adoto como razões de decidir, uma vez que não foram de nenhum modo contraditadas:

Do Mandado de Procedimento Fiscal

A falta ou imperfeição do MPF não tem o condão de anular auto de infração que atenda aos requisitos fixados no art. 142 do CTN e no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, posto tratar-se de mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. A teor do retrocitado artigo do CTN, o lançamento decorre de atividade privativa e vinculada da autoridade administrativa, sob pena de responsabilidade funcional, quando se depare com infração definida em lei como suficiente ao lançamento de ofício:

[...].

As portarias da Receita Federal sobre o MPF constituem-se em atos administrativos de hierarquia inferior ao CTN, não tendo o condão de determinar a nulidade do lançamento, entendimento reiterado pelos Conselhos de Contribuintes:

[...].

A par do exposto, que, desde logo, afastaria a alegação de nulidade, vejo que, no caso em exame, sequer houve a irregularidade administrativa apontada.

O MPF que respaldou o procedimento fiscal foi regularmente emitido em 23/08/05, sob nº 10.1.06.00-2005-00521-6, dele constando ordem de fiscalização da CSLL relativa a julho de 2004. Posteriormente, foi objeto de complementação em 25/04/06, para incluir, na ordem, a CSLL de janeiro de 2001 a março de 2006 (fl. 27).

De se concluir, portanto, que o MPF abarcava, em relação ao IRPJ (sic), o período de janeiro de 2001 a março de 2006, dentro do qual estão integralmente inseridos os fatos geradores objeto

do lançamento, inexistido a irregularidade apontada pela impugnante.

[...].

Da decadência

Segundo o entendimento unânime e reiterado firmado por esta Turma de Julgamento a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário está regulada com exclusividade no art. 173 do CTN. O prazo previsto no art. 150, § 4º, do CTN não é decadencial, mas de homologação tácita de lançamento pertinente a tributo sujeito à sistemática de apuração e pagamento nele prevista, tratando-se de ficção jurídica que estabelece o implemento de condição resolutória extintiva do crédito tributário, no caso de ausência de homologação expressa por parte da Administração Pública.

Por seu turno, a regra do art. 173, I, do CTN prevê a extinção do direito de lançar no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Dessa forma, em relação aos fatos geradores ocorridos em 2001, a contagem do prazo quinquenal teve início em 2002, findando a possibilidade de lançamento em 31/12/06. Deste modo, considerando que o auto de infração foi cientificado à impugnante em 07/11/06, não há que se cogitar de decadência.

[...].

Da aplicação do art. 138 do Código Tributário Nacional

Não me parece aplicável ao caso vertente o disposto no art. 138 do CTN. O dispositivo exclui a responsabilidade quando houver denúncia espontânea da infração, desde que acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora. A infração, no caso, é a falta de recolhimento das parcelas devidas por estimativa, e a elisão da penalidade dependeria, por força do texto legal, do seu pagamento.

Ocorre que, além de a impugnante não ter feito qualquer prova do alegado – o pagamento antes do início do procedimento fiscal – em consulta ao sistema próprio da Receita Federal (Sinal10, fls. 364 a 368), não localizei qualquer pagamento de IRPJ (sic) no período de 01/01/01 a 07/11/06 (data da autuação).

Não se aplica ao caso concreto, portanto, o art. 138 do CTN, como é possível conferir, por exemplo, na seguinte decisão do Conselho de Contribuintes:

[...].

Do art. 23, inciso III, da Lei de Falências

O dispositivo a que se refere a impugnante encontra-se descrito no Decreto-Lei nº 7.661, de 21/06/45, com a seguinte redação (grifos meus):

Art. 23. Ao juízo da **falência** devem concorrer todos os credores do devedor comum, comerciais ou civis, alegando e provando os seus direitos.

Parágrafo único. Não podem ser reclamados na falência:

I - as obrigações a título gratuito e as prestações alimentícias;

II - as despesas que os credores individualmente fizerem para tomar parte na falência, salvo custas judiciais em litígio com a massa;

III - as penas pecuniárias por infração das leis penais e administrativas.

De plano verifica-se, primeiro, que o dispositivo arguido tem aplicação aos casos de falência e, no caso vertente, trata-se de concordata preventiva; e, segundo, o impedimento restringe-se à reclamação da dívida na falência, não obstando a constituição de crédito tributário, que decorre do art. 142 do CTN. Entender-se aplicável o dispositivo à concordata, obstando o lançamento, implicaria anistiar, quanto às penalidades, quaisquer infrações tributárias cometidas pelos contribuintes no curso da concordata.

De se notar, aliás, que a legislação vigente na data do lançamento, Lei nº 11.101, de 9/01/05, já havia revogado o dispositivo, permitindo a habilitação, na falência, das multas tributárias (art. 83, inciso VI).

Registro que o Conselho de Contribuintes também tem decidido quanto ao cabimento da multa nos casos de concordata, como se confere nos acórdãos abaixo:

[...].

De resto, os elementos trazidos à colação informam que, já em 09/06/2005, o processo de concordata foi extinto pelo cumprimento da moratória judicial (fl. 343).

5. Acrescento, apenas, com relação à alegação da Recorrente de que, para a cobrança da multa isolada, se deve aplicar a regra do art. 144 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), que, nesse caso, o entendimento da decisão recorrida não se altera, em face do contido no § 1º do referido artigo:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Multa isolada por falta de recolhimento de estimativa

6. Com relação, especificamente, à exigência em si da **multa isolada por falta de recolhimento de estimativa**, transcrevo, nos itens subsequentes (9 a 14), o meu entendimento sobre a matéria.

7. Destaco, apenas, que a Recorrente **não prova**, nos autos, a existência dos alegados prejuízos fiscais.

8. A se aceitar como comprovação dessa alegação as folhas do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), de fls. 290 a 292, verifica-se que, pelo menos para o ano-calendário de 2004, **houve apuração de lucro líquido do exercício**, no valor de R\$ 95.441,22 (fls. 291), **superior** ao apurado nos balancetes dos meses autuados de maio e setembro de 2004 (R\$ 54.889,30 e R\$ 58.264,11, respectivamente) (fls. 19).

9. 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.

10. 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;

11. 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).

12. 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.

13. 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.

14. 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

Declaração de Voto

O objetivo da presente declaração de voto é explicitar o motivo pelo qual acompanhei o relator pelas suas conclusões.

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 subseqüentes 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 art. 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 subseqüentes 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)

Processo nº 11020.003040/2006-95
Acórdão n.º **1803-01.101**

S1-TE03
Fl. 422

No presente caso, acompanhei o relator pelas suas conclusões porque a Recorrente não provou, nos autos, a existência dos alegados prejuízos fiscais.

Ante todo o exposto, nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)
Selene Ferreira de Moraes