



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

**Processo n°** 11845.000225/2008-14  
**Recurso n°** 515.796 Voluntário  
**Acórdão n°** **1803-01.034 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 14 de setembro de 2011  
**Matéria** IRPJ E CSLL  
**Recorrente** MINERAÇÃO RIO FORMOSO LTDA  
**Recorrida** UNIÃO FEDERAL

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

Exercício: 2004

MULTA DE OFÍCIO DE 75% POR FALTA DE PAGAMENTO. DE DÉBITOS NÃO CONFESSADOS EM DCTF.

A falta de pagamento de exações fiscais, cujos débitos não foram confessados na DCTF original ou primitiva, mas tão-somente informados na DIPJ respectiva, implica no lançamento de ofício do principal, mais multa de ofício e juros de mora respectivos.

MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA.

O artigo 44 da Lei n° 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 isolada quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual.

INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE. LEI OU ATO NORMATIVO. APRECIÇÃO.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula Carf n° 2), isso porque, a instância administrativa não é foro apropriado para discussões desta natureza, pois qualquer discussão sobre a constitucionalidade e/ou ilegalidade de normas jurídicas deve ser submetida ao crivo do Poder Judiciário que detém, com exclusividade, a prerrogativa dos mecanismos de controle repressivo de constitucionalidade, regulados pela própria Constituição Federal.

**ACORDAM** os membros da 3ª Turma Especial da Primeira Seção de Julgamento, por maioria de votos **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao recurso voluntário, nos

termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Walter Adolfo Maresch e Sérgio Rodrigues Mendes que negavam provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

(assinado digitalmente)

Selene Ferreira de Moraes

Sergio Luiz Bezerra Presta

Presidente

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 descrever os fatos relativos ao contencioso, adoto parte do relato do órgão julgador de primeira instância até aquela fase:

“Em 03/10/2008, quando da conclusão do procedimento de revisão interna da DIPJ 2005 (ano-calendário 2004), foram lavrados contra a interessada Autos de Infração do IRPJ e reflexo (CSLL), atinentes ao ano-calendário 2004, cujo crédito tributário perfaz o montante de R\$ 192.654,68, assim discriminado por exação fiscal:

EXAÇÃO FISCAL	ANO-CAL	PRINCIPAL (R\$)	JUROS DE MORA (calculados até 30/09/2008)	MULTA DE OFÍCIO 75%	MULTA ISOLADA 50%	TOTAL
IRPJ (fls. 139/145)	2004	44.728,54	22.391,10	33.546,40	19.433,52	120.099,56
CSLL (fls. 146/152)	2004	25.626,23	12.828,49	19.219,67	14.880,73	72.555,12

*INFRAÇÕES IMPUTADAS (Auto de Infração do IRPJ e reflexo):*

- 1) FALTA DE RECOLHIMENTO/DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA.
- 2) INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO/DECLARAÇÃO DA CSLL.
- 3) MULTAS ISOLADAS — FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E DA CSLL, SOBRE A BASE DE CALCULO ESTIMADA.

*A propósito, quanto às infrações imputadas consta do Relatório Fiscal, o qual é parte integrante do lançamento fiscal, a seguinte descrição dos fatos (fl. 154), verbis:*

(...)

6. O contribuinte, no ano-calendário de 2004, exercício 2005, optou pela apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pelo lucro real anual com recolhimentos mensais com base na receita bruta e acréscimos (fls. 63 a 132). A opção pelo lucro

*real anual com recolhimentos mensais por estimativa estabelecida pela Lei nº 9.430/96, que também previu penalidades na eventual inobservância de suas determinações.*

7. *O contribuinte apurou, em 31/12/2004, IRPJ e CSLL nos valores de R\$ 47.635,82 e R\$ 28.242,79, respectivamente (fls. 74 e 79). Em 14/05/2004 foi entregue a DCTF referente ao 1º trimestre/2004 onde foram declarados R\$ 2.907,28 de IRPJ e R\$ 2.616,56 de CSLL (fls 133 a 135). Dessa forma, foi constatado pela fiscalização, no cotejo entre os valores declarados em DIPJ e os informados em DCTF ou pagos mediante DARF, que não foram declarados em DCTF e não pagos por meio de DARTF o IRPJ no valor de R\$ 44.728,54 e a CSLL no valor de R\$ 25.626,23 (fls. 3 e verso e 4).*

8. (...)

9) *Nos meses de abril a dezembro/2004 o contribuinte apurou IRPJ e CSLL a pagar por estimativa, com base na receita bruta e acréscimos, não declarados em DCTF e não pagos por meio de DARF (fls. 71 a 73, 76 a 78 e 136 a 138). Sobre o valor dos pagamentos mensais por estimativa que deixaram de ser efetuados incide multa exigida isoladamente de 50%, conforme previsto no texto atual do art. 44 da Lei nº 9.430/96.*

10. *Regularmente cientificado das infrações acima por meio do Termo de Intimação Fiscal de 10/09/2008 (fls. 3 e verso e 4), o contribuinte apresentou as DCTF's retificadoras referentes ao 2º, 3º e 4º trimestres/2004, citadas no parágrafo nº 4 acima (fls. 6 e 22 a 62), onde foram declarados integralmente o IRPJ e a CSLL não declarados anteriormente, informados no parágrafo nº 7 acima.. Essas DCTF's apresentados pelo contribuinte não afastam a aplicação das multas de ofício previstas no art. 44 da Lei nº. 9.430/96, visto que as declarações retificadoras foram, entregues após o início do presente procedimento fiscal, regularmente cientificado ao contribuinte, momenta a partir do qual estava excluída a espontaneidade, nos termos do art. 7º, § 1º e inciso I do Decreto nº. 70.235/72. A exclusão da espontaneidade já havia sido comunicada ao contribuinte por meio do termo de Intimação Fiscal de 10/09/2008 (fls. 3 e verso, 4 e 5)*

11. *Portanto, efetuamos O presente lançamento de Ofício (fls. 13:94a 156), nos termos do art. 926(10 Decreto nº3.000, de 26/03/1999, tendo em vista que foram apuradas as infrações acima relacionadas, em procedimento de revisão da DIPJ relativa ao ano-calendário 2004.*

(...)"

A 3ª Turma da DRJ/SÃO PAULO1-SP, em sessão de 15/02/2006, ao analisar a peça impugnatória apresentada, proferiu o acórdão nº 8.823 entendendo “*por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares argüidas e, quanto ao mérito, não tomar conhecimento da impugnação em relação às matérias abrangidas pela ação judicial e julgar procedente a incidência dos juros de mora, nos termos do relatório e voto*”, mantendo o crédito tributário referente ao ano de 1996, sob argumentos assim ementados:

*“Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL*

*Ano-calendário: 1996*

*Ementa: PRELIMINAR. DECADÊNCIA. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo às contribuições sociais decai em dez anos, segundo dispõe o artigo 45 da Lei nº 8.212/1991.*

*AUTO DE INFRAÇÃO. INADEQUAÇÃO DO MEIO UTILIZADO. INOCORRÊNCIA. O lançamento do crédito tributário é formalizado mediante auto de infração ou notificação de lançamento, conforme seja efetuado por Auditor-Fiscal ou pelo dirigente do órgão que administra o tributo.*

*PRELIMINAR. LANÇAMENTO. MATÉRIA "SUB JUDICE". O lançamento deve ser efetuado mesmo na hipótese em que a matéria esteja sob apreciação do Poder Judiciário e ainda que o crédito tributário não possa ser exigido.*

*NORMAS PROCESSUAIS. CONCOMITÂNCIA PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. A busca da tutela jurisdicional do Poder Judiciário acarreta a renúncia ao litígio na esfera administrativa, impedindo a apreciação da matéria objeto de ação judicial.*

*INCONSTITUCIONALIDADE. A via administrativa não é o foro competente para apreciar argüição de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, matéria de competência do Poder Judiciário, por força do próprio texto constitucional.*

*JUROS DE MORA - TAXA SELIC. Os juros de mora não constituem penalidade e são aplicáveis sempre que ficar caracterizada a falta de recolhimento de tributo ou contribuição. Cabível, por expressa disposição legal, a exigência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia para Títulos Federais - SELIC, acumulada mensalmente.*

*Lançamento Procedente”*

Cientificado da decisão em 29/05/2009, interpôs o contribuinte, em 25/06/2009, Recurso Voluntário a este Conselho, a Recorrente manteve os argumentos da peça impugnatória apresentada, com as mesmas preliminares.

É o relatório do essencial.

**Voto**

Conselheiro SERGIO LUIZ BEZERRA PRESTA

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, dele conhecido.

Em relação a preliminar levantada, observo diante de tudo que está nos autos que a tese da RECORRENTE não pode prosperar, tendo em vista que, segundo consta nos e ressaltado pela 3ª Turma da DRJ/SÃO PAULO1-SP “o procedimento de fiscalização não decorreu de fiscalização externa, mas sim de revisão interna de declarações, comparação entre Os dados, informações, prestados pelo próprio contribuinte na DIPJ 2005 (ano-calendário 2004) e nas DCTF respectivas”.

Assim, tenho que concordar com a decisão recorrida quando afirma que “na revisão interna de declarações, não se exige Termo de Início de Fiscalização (o qual se exige apenas nas fiscalizações externas). Vale dizer: na revisão interna de declaração há tão-somente mera intimação fiscal para prestar esclarecimentos ao fisco, quanto a fatos e atos do contribuinte ocorridos antes da ciência da intimação fiscal (tal intimação inicial, inclusive, pode até ser dispensada)”.

Diante disso, mantendo a decisão recorrida no que tange a preliminar de nulidade argüida pela RECORRENTE.

Ultrapassado esse ponto, a questão central dos autos gravita pela cobrança de multa de ofício e isolada; sendo que a primeira é em decorrência da falta de pagamento de débitos não confessados em DCTF. Já a segunda decorre da ausência de recolhimento do IRPJ e da CSSL devidos por estimativa mensal e não confessados na DCTF.

**DA MULTA DE OFICIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.**

Observo que na decisão da A RECORRENTE contesta a multa de ofício isolada, por falta de recolhimento de estimativas, que está sendo exigida em concomitância com a multa de ofício de 75% sobre o mesmo tributo.

Sobre a matéria já possuo entendimento sedimentado na 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, trazido a tona através do acórdão CSRF 9101-00.450, de 04/11/2009, a seguir transcrita:

*“MULTA ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ou apuração inexistência de tributo a recolher no ajuste anual”.*

Para um melhor entendimento, faz-se necessário transcrever parte do voto condutor daquele julgado, que utilizo como base para a minha decisão:

“(…)No que tange a exigência da multa de ofício isolada, por falta de recolhimento do IRPJ ou CSLL sobre estimativas, após o encerramento do ano-calendário, verifica-se que a penalidade foi aplicada com fulcro no art. 44, inciso I, e § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96, do 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;” (Grifei)*

*Por sua vez, o art. 2º, referido no inciso IV do § 1º do art. 44, assim determina, “verbis”:*

*“Art. 2º 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 estimada, 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*

*Os artigos 29, 30, 31, 32 e 34 da Lei 8.981/95 tratam da apuração da base estimada. O art. 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, consubstancia hipótese em a falta de pagamento ou o pagamento em valor inferior é permitida (exclusão de ilicitude). Diz o dispositivo:*

*“Art. 35. 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 já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.*

*§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:*

*a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;*

*b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário. (…)”*

*Do exame desses dispositivos pode-se concluir que o art. 44, inciso I, c.c o inciso IV do seu § 1º, da Lei 9.430/96 é norma sancionatória que se destina a punir **infração substancial, ou seja, falta de pagamento ou pagamento a menor da***

*estimativa mensal. Para que incida a sanção é condição que ocorram dois pressupostos: (a) falta de pagamento ou pagamento a menor do valor do imposto apurado sobre uma base estimada em função da receita bruta; e (b) o sujeito passivo não comprove, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.*

*Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105-139.794, Processo nº 10680.005834/2003-12, Acórdão CSRF/01-05.552, verbis:*

*“Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício. Eventuais diferenças, a maior ou menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução do 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”.*

Diante do exposto e principalmente observado as razões de decidir acima, não tenho como deixar de reformar o acórdão recorrido, tendo em vista que não pode subsistir a aplicação de penalidade isolada quando há concomitância com a multa de ofício sobre a mesma base; uma decorrente da falta de pagamento de exações fiscais, cujos débitos não foram confessados na DCTF original ou primitiva; e, a outra, em decorrência da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL, ambos sobre a base de calculo estimada.

Já no que se refere à alegada inconstitucionalidade levantada pela RECORRENTE, aplica-se a Súmula Carf nº 2, assim redigida:

*“Súmula Carf nº 2 - O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.*

Assim, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, tão somente para cancelar a exigência da multa de ofício isolada que está sendo exigida em concomitância com a multa proporcional de 75%, tendo em vista que ambas têm idênticas base de cálculo.

Sérgio Luiz Bezerra Presta  
Relator  
(assinado digitalmente)

## 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 hermenêuta, 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