



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

Processo n° 19647.012688/2005-16
Recurso n° 504.548 Voluntário
Acórdão n° **1803-01.394 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 10 de julho de 2012
Matéria IRPJ
Recorrente ARMANDO DA FONTE COMÉRCIO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA NÃO RECOLHIDA. LIMITE MATERIAL DA BASE IMPONÍVEL.

Consoante farta e mansa jurisprudência deste colegiado julgador administrativo, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa de IRPJ e CSLL tem como limite material da base imponible, o imposto ou contribuição efetivamente devido ao final do período de apuração anual, sendo totalmente indevida em caso de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos(a) os(a) Conselheiros(a) Meigan Sack Rodrigues que provia integralmente e Sérgio Rodrigues Mendes que negava provimento integral ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Walter Adolfo Maresch.

(assinado digitalmente)

Selene Ferreira de Moraes - Presidente.

Meigan Sack Rodrigues - Relatora.

(assinado digitalmente)

Walter Adolfo Maresch – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Selene Ferreira de Moraes (Presidente), Sérgio Rodrigues Mendes, Walter Adolfo Maresch, Sérgio Luiz Bezerra Presta, Meigan Sack Rodrigues e Victor Humberto da Silva Maizman.

Relatório

Trata-se o presente feito de auto de infração para cobrança de multa exigida isoladamente em face da falta de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica — IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL, sobre bases estimadas em meses dos anos calendário de 2001, 2002 e 2003. Tem-se que a empresa recorrente fez a opção pelo Lucro Real anual, porém não recolheu nos meses autuados, o IRPJ e a CSLL, calculados por estimativa e informados na DIPJ. Sobre os valores não recolhidos foi aplicada a multa isolada no percentual de 75%.

Devidamente cientificada, a empresa recorrente apresenta suas razões em seara de impugnação, alegando, em apertada síntese, que o auto de infração seria nulo por cerceamento do direito de defesa e por afronta ao princípio da verdade material, já que os documentos fiscais foram desconsiderados pela autoridade fiscal. Refere que o tributo já havia sido declarado em DIPJ e que no máximo seria devida multa de mora. Ainda, requer perícia e juntada posterior de provas.

A autoridade de primeira instância entendeu por bem manter o lançamento parcialmente. Aduz o julgador que o auto de infração preenche os requisitos dispostos no artigo 59 do Decreto 70.235/72, não padecendo de nulidade, tal como aludi a empresa recorrente. Em ato contínuo dispõe que o cerceamento do direito de defesa tem relação com despachos e decisões, e não com os atos administrativos de lançamento, sendo que a ação fiscal constitui fase de natureza inquisitória, cabendo ao autuado oferecer suas contestações em momento oportuno, quando da impugnação ao lançamento, garantindo-se, assim, a observância dos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

No mérito a autoridade entendeu que a autoridade fiscal procedeu a minucioso exame dos livros e documentos da recorrente, concluindo que a empresa deixou de recolher valores do IRPJ e da CSLL calculados por estimativa em alguns meses dos anos-calendário de 2001 a 2003. Destaque-se que estes valores foram declarados pela contribuinte em suas DIPJs e não foram objeto de expressa contestação em sua peça de defesa. Sobre as estimativas não recolhidas, foram lançadas as multas isoladas ora em litígio, no percentual de 75%, em conformidade com o que estabelece a Lei nº 9.430, de 1996.

Nesse caminho, observa que há um evidente equívoco por parte da recorrente, quando afirma estar-lhe sendo indevidamente cobrado tributo já declarado. Isso porque a DIPJ, diferentemente da DIRPJ (declaração de rendimentos), não veicula confissão de dívida, em face do que os débitos lá declarados não estão aptos à cobrança executiva pela Fazenda Nacional. Prossegue referindo que não se está a exigir tributo ou contribuição no presente processo, que, como já visto, circunscreve-se à exigência de multa isolada, que é devida pelo não recolhimento das estimativas. Assim, mesmo que as estimativas do IRPJ e da CSLL houvessem sido declaradas em DCTF, que constitui confissão de dívida, ainda assim caberia o lançamento da multa isolada sobre os valores declarados mas não recolhidos.

No entanto, atenta para o fato de que a Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 deu nova redação ao artigo 44 da Lei 9.430/96, reduzindo o percentual da multa isolada para 50%, conforme artigo 14. Assim, o julgador *a quo* à vista do princípio da retroatividade benigna, consagrado no artigo 106, II do CTN, entendeu por bem reduzir o percentual da multa isolada para 50%.

No que tange ao pedido da empresa de juntada posterior de provas, a autoridade julgadora de primeira instância atentou para o fato de que até o julgamento a empresa não havia juntado nenhum documento complementar à sua peça impugnatória, restando prejudicado o requerimento. Quanto ao pedido de perícia, refere que a empresa de igual modo não expôs os motivos que a justificassem, não indicou o nome, endereço e qualificação técnica de seu perito, nem formulou quesitos, desatendendo ao disposto no art. 16, IV, do Decreto nº 70.235, de 1972, e por essa razão considerou como não formulado o pedido, nos termos do § 1º do citado artigo. Contudo, referenciou que a perícia ou diligência seria de todo desnecessária, pois os elementos presentes nos autos são suficientes para a formação de convicção e julgamento da lide.

Já no que diz respeito aos acórdãos colacionados pela recorrente, entendeu o julgador que tratam-se de situações diversas da examinada e que os acórdãos proferidos pelos Conselhos de Contribuintes não possuem efeitos vinculantes, ante a inexistência de lei que lhes atribua eficácia normativa (art. 100 do CTN).

Devidamente cientificada do voto proferido em primeira instância, a empresa recorrente apresenta suas razões de inconformidade em seara de recurso voluntário de forma tempestiva argumentando, em apertada síntese, o já disposto na impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Meigan Sack Rodrigues, Relatora

O recurso preenche os requisitos de sua admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Trata-se de auto de infração para cobrar multa isolada em decorrência de diferenças apuradas entre o valor escriturado e o declarado/pago a título estimativa de IRPJ e de CSLL, de alguns meses dos anos calendários de 2001 a 2003.

A discussão cinge-se em saber se a multa pode ser cobrada mesmo após o encerramento do ano calendário e da empresa recorrente ter apresentado as declarações e recolhido os tributos devidos. Atentamos para o fato de que a empresa recolhe os tributos em comento pelo lucro real e que os tributos IRPJ e CSLL não estão em discussão, mas tão somente a multa isolada, pelas diferenças encontradas na apuração entre os valores escriturados, os declarados e pagos a título de estimativa nos anos em comento.

Início o presente voto no tocante à discussão, levantada pela recorrente, quanto ao princípio da ampla defesa, do cerceamento do direito de defesa e o princípio da verdade material, novamente levantada em seara de recurso voluntário. Isso porque entendo que muito bem argumentou a autoridade que me precedeu na decisão de primeira instância, ao dispor que à recorrente foi dada todas as oportunidades de apresentar suas argumentações, porquanto que impugnou e também recorreu do auto de infração lavrado.

Quanto ao mérito da demanda, qual seja: aplicação da multa isolada, entendo ter razão a recorrente, posto não ser devida a multa isolada imputada no presente feito. Isso porque a multa isolada foi aplicada depois de encerrado os anos calendários em discussão. Segundo o meu entendimento, a presente multa tem o condão de disciplinar o contribuinte a recolher as estimativas, durante o ano em que as mesmas devam ser cobradas, uma vez ultrapassado, ou seja, uma vez encerrado o ano calendário, entendo que a multa isolada já não pode mais ser cobrada, perdendo por completo a sua aplicação.

Ainda, restou esclarecido que tributo algum é devido pela empresa recorrente nos anos calendários em questão, haja vista que apenas a multa isolada foi devidamente computada e nenhum tributo foi lançado, razão pela qual restou incontroversa a questão. Nesse caminho, incontroversa também restou a questão de que a empresa, apurando os impostos pelo lucro real, somente foi fiscalizada nos anos calendários subsequentes aos apurados pelos presentes autos de infração e segundo o meu entendimento a sanção em apreço serve para dar efetividade aos recolhimentos das estimativas durante o ano calendário calculadas sobre o faturamento escriturado. Assim, após o ano calendário, se a fiscalização averiguar omissão de receita, somente poderá exigir a multa proporcional de 75% ou de 150%, e não mais a multa isolada, vez que essa sanção tem a serventia de dar efetividade aos recolhimentos das estimativas no transcurso do ano calendário, calculadas sobre o faturamento escriturado.

No presente feito, a fiscalização lançou a multa isolada após o encerramento dos respectivos anos calendários e da apresentação das respectivas DIPJs, sendo, inclusive fundamentado o lançamento na diferença encontrada entre o que foi escriturado e o que foi declarado/pago, com fulcro em omissão de receitas. Certo que no curso do ano calendário a multa é calculada por estimativa com base na receita bruta, que é a sua base de cálculo; porém, encerrado o período base, levantado o balanço e apurado o lucro líquido do período, feita a provisão do imposto, surge o conceito de tributo referido no artigo 44 da Lei 9.430/96. Nesse caminho, tem-se que é esse o conceito de tributo disciplinado no artigo em referência e que deve prevalecer como limite para a base de cálculo da multa isolada e que não poderá exceder esse valor, mas se aplicada no tramite do ano calendário em que está sendo apreciada e não mais depois do período finalizado.

Desse modo, encerrado o ano calendário sem que o fisco tenha lançado a multa isolada e se o balanço do exercício demonstrar prejuízo ou resultado nulo, descabe lançamento da multa isolada com base em estimativa. Também se pode entender pelas razões contrárias, ainda que não seja o exemplo presente deste processo, posto que havendo tributo a ser pago, a multa isolada estará limitada ao valor da provisão do tributo, vez que o lançamento terá de ser feito com base e limite no tributo apurado em balanço e não mais por estimativa. Isso porque não podemos olvidar que a estimativa existe para substituir o imposto durante o ano calendário, quando ainda não se pode conhecer o seu valor.

Assim, por entender que a empresa já havia encerrado todos os anos calendários em comento, sem que o fisco tivesse lançado a multa isolada no curso de qualquer ano em discussão é que entendo ser descabida a multa e que portanto o presente auto não pode prosperar.

Diante do exposto voto no sentido de DAR provimento ao recurso.

É o voto.

(Assinado Digitalmente)

Meigan Sack Rodrigues - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro – Walter Adolfo Maresch

As conclusões do voto da ilustre conselheira relatora foram acompanhadas parcialmente pela maioria, muito embora por outros fundamentos, sendo que a matéria de fundo deve ter solução final distinta à proposta apenas e tão somente em relação à multa isolada de CSLL de julho de 2002.

Tem se pacificado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o entendimento de que a multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL, quando aplicada após o encerramento do período de apuração, deve ter sua base de cálculo limitada ao tributo efetivamente devido ao final do período de apuração deste.

Neste sentido, é ampla e pacificada inclusive na Câmara Superior de Recursos Fiscais a tese de que encerrado o período de apuração, o lançamento da multa isolada por estimativa não recolhida ou recolhida a menor, tem por limite o tributo efetivamente devido por ocasião da apuração anual, sendo aplicada somente sobre a eventual diferença entre as estimativas não recolhidas e o imposto devido ao final do período.

Neste sentido, os julgados:

MULTA ISOLADA FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL — PREJUÍZO FISCAL — Encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido apurado com base no lucro real ao final do ano-calendário, e, dessa forma, não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento "de ofício por falta de recolhimento de tributo por estimativa, ante a ausência de sua base impositiva, bem como, não tem cabimento por desatendimento de mera obrigação acessória.

Ac. 1801-0010 – 07/05/2009 - 1ª Câm., 1º T. Ordin. 1ª SEJUL

MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. A multa isolada tem natureza tributária e está relacionada ao descumprimento de obrigação principal. O tributo devido pelo contribuinte surge quando o lucro real é apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade isolada sobre base estimada quando não é apurado imposto a pagar ao final do exercício.

Ac. 9101-000800 – 15/12/2010 – 1ª Turma CSRF

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL. LANÇAMENTO APÓS O TÉRMINO DO ANO-CALENDÁRIO.

Verificada a falta de pagamento do imposto ou contribuição social por estimativa, após o término do ano-calendário, o

lançamento deve abranger o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido.

PENALIDADE. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO (ISOLADA). FALTA DE RECOLHIMENTO. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA —Encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido, apurado na ação fiscal com base no lucro real. Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento de tributo por estimativa, sob pena de dupla incidência de multa de ofício sobre uma mesma infração.

Ac. 1101-00.137 – 18/06/2009 – 1ª Cam., 1ª T. Ord., 1ª SEJUL

Destarte, resta claro que encerrado o período de apuração, aflora o verdadeiro tributo devido, considerando-se as estimativas meras antecipações deste e insuscetíveis de serem inclusive objeto de inscrição em Dívida Ativa conforme reconhece a própria Administração Tributária por força do entendimento exarado no Parecer PGFN/CAT nº 1.658/2011.

Assim, se é incontroversa a aplicação de multas isoladas sobre estimativas não recolhidas aplicadas no curso do período de apuração (art. 15 da IN SRF 93/97), sua exigência após o término deste, deve levar em conta o tributo efetivamente devido, limitando-se a base imponible à diferença entre as estimativas não recolhidas e o imposto/contribuição efetivamente devido.

Em caso de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, a base imponible será sempre zero por total ausência de tributo efetivamente devido ao final do período de apuração anual.

Isto posto, deve ser verificada a situação fática caso a caso, conforme elementos contidos no processo.

Ano Calendário 2001

Neste ano calendário e conforme se observa da DIPJ do período, foi apurado prejuízo fiscal para o IRPJ no valor de R\$ 240.444,85 (fl. 110) e base de cálculo negativa de CSLL de R\$ 233.637,36 (fl. 120), portanto devem ser exoneradas integralmente as exigências de multa isolada sobre a falta de recolhimento de estimativa de IRPJ e CSLL.

Ano Calendário 2002

Somente houve exigência de multa isolada de CSLL, aplicada sobre a estimativa não recolhida de R\$ 3.010,58 relativa ao período de julho/2002 (fl. 152).

Ocorre, que conforme se depreende da DIPJ (fl. 154) somente foi apurada CSLL efetivamente devida de R\$ 1.784,75, limite da base imponible da multa isolada por estimativa não recolhida.

Destarte, deve ser mantida a multa isolada de R\$ 892,38 (R\$ 1.784,75 x 50%), dando-se pagamento parcial em relação a este período.

Como observação vale registrar, que embora apresente saldo negativo de CSLL na DIPJ tal somente ocorre por força da dedução da estimativa de R\$ 3.010,58 que na verdade não foi recolhida.

Diante desta constatação, impõe-se a manutenção da multa isolada de R\$ 892,38, conforme apurado em epígrafe.

Ano Calendário 2003

Neste ano calendário e conforme se observa da DIPJ do período, foi apurado prejuízo fiscal para o IRPJ no valor de R\$ 225.441,16 (fl. 194) e base de cálculo negativa de CSLL de R\$ 218.633,46 (fl. 204), portanto devem ser exoneradas integralmente as exigências de multa isolada sobre a falta de recolhimento de estimativa de IRPJ e CSLL.

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para manter exclusivamente e de forma parcial a multa isolada de CSLL, relativa ao fato gerador de julho/2002, no valor de R\$ 892,38, e exonerar em consequência, todas as demais exigências de multa isolada de IRPJ e CSLL, contidas no lançamento de ofício.

(assinado digitalmente)

Walter Adolfo Maresch – Redator Designado.

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:

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 hermenauta, 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:

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;

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”);

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;

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”);

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;

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;

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;

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

Processo nº 19647.012688/2005-16
Acórdão n.º **1803-01.394**

S1-TE03
Fl. 122

*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