



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.001929/2005-11  
Recurso nº : 148.625  
Matéria : CSLL - Ex(s): 2001 a 2003  
Recorrente : EGESA ENGENHARIA S.A.  
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG  
Sessão de : 19 de outubro de 2006  
Acórdão nº : 103-22.678

CSLL. COISA JULGADA. MUDANÇA DO CONTEXTO NORMATIVO TRATADO NA AÇÃO JUDICIAL. Não há como se admitir que a coisa julgada produzida na demanda judicial movida pelo contribuinte possa influenciar o julgamento relativo ao lançamento de que trata esse procedimento administrativo, ante a modificação superveniente das condições fáticas e normativas em que proferida a sentença cujo trânsito em julgado se pretende impingir.

CSLL. EXERCÍCIOS FISCAIS DE 2001 E 2002. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTOS. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo com base em estimativa e da multa de ofício exigida no lançamento para constituição do crédito relativo ao montante principal da contribuição, visto que ambas penalidades têm como base o mesmo valor apurado em procedimento fiscal. Recurso parcialmente provido nessa parte para afastar a exigência da multa isolada relativa a esses exercícios fiscais.

CSLL. EXERCÍCIO FISCAL DE 2003. RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. Conforme precedentes desta E. Câmara (v.g., Recurso 124.946), a exigência da multa de lançamento de ofício isolada, sobre diferenças de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido não recolhidas mensalmente, somente faz sentido se operada no curso do próprio ano-calendário ou, se após o seu encerramento, se da irregularidade praticada pela contribuinte (falta de recolhimento ou recolhimento a menor) resultar prejuízo ao fisco, como a insuficiência de recolhimento mensal frente à apuração, após encerrado o ano-calendário, de contribuição devida maior do que a recolhida por estimativa. Recurso voluntário parcialmente provido para limitar sua incidência em relação ao exercício 2003 ao valor correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) sobre o montante da CSLL devida no exercício respectivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EGESA ENGENHARIA S.A.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.001929/2005-11  
Acórdão nº : 103-22.678

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara, do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir a exigência da multa isolada relativa aos anos-calendários de 2000 e 2001, bem como em relação ao ano-calendário de 2002, limitar a sua incidência ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o montante da CSLL devida no ano-calendário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Cândido Rodrigues Neuber".  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Antônio Carlos Guidoni Filho".  
ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 10 NOV 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, FLÁVIO FRANCO CORRÊA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, LEONARDO DE ANDRADE COUTO e PAULO JACINTO DO NASCIMENTO.

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Aloysio José Percínio da Silva".



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.001929/2005-11  
Acórdão nº : 103-22.678

Recurso nº : 148.625  
Recorrente : EGESA ENGENHARIA S.A.

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por EGESA ENGENHARIA S.A. em face de r. decisão proferida pela 4ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO DE BELO HORIZONTE - MG, assim ementada:

"Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Exercício: 2001, 2002, 2003

Ementa: COISA JULGADA

A respeito das relações jurídicas originadas de fatos geradores que se sucedem no tempo a não tributação decorrente de decisão soberanamente julgada não pode ter o caráter normativo de imutabilidade a abranger eventos futuros a respeito dos quais há legislação de regência superveniente.

Lançamento Procedente"

Por expressar de forma satisfatória o conteúdo fático e jurídico destes autos, transcreve-se nessa oportunidade trecho do relatório apresentado pela r. decisão recorrida, o qual passa a fazer parte integrante deste relatório, *verbis*:

"Contra a contribuinte acima identificada foi lavrado o Auto de Infração às fls. 05/10, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$ 2.725.178,48, a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, referente ao anos-calendário de 2000, 2001,2002, fundamentada na infração a seguir diferenciada.

Item 1 – Multa Isolada por Falta de Recolhimento da CSLL, por Estimativa – falta de pagamento da CSLL sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal e Planilhas.

Para tanto, foi indicado o seguinte enquadramento legal: inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Consta no Termo de Verificação Fiscal, fl. 11/18, que no lançamento consubstanciado no Mandado de Procedimento Fiscal DRF/Contagem nº 06.1.01.00-2003-00152-0 que:

*A empresa não efetuou o recolhimento da contribuição social sobre o lucro – estimativa mensal, nem declarou o seu débito em DCTF no período de 2000 a 2002.*

Inconformada com a exigência fiscal, da qual teve ciência em 15/02/2005, fls. 05, a autuada, em 17/03/2005, apresentou a Impugnação, fls. 234/242, acompanhada dos documentos, fls. 243/249, com as alegações abaixo sintetizadas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.001929/2005-11  
Acórdão nº : 103-22.678

Esclarece que o tributo é inexigível, haja vista que tem em seu favor a coisa julgada material que declarou a constitucionalidade da CSLL feita nos autos cujo autor é o Sicepot/MG. Menciona que não pode prevalecer o entendimento fiscal de que a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, restabeleceu a CSLL gerando sua convalidação. Aduz que a norma posterior trouxe apenas alterações à Lei nº 7.689, de 1988, cujo teor lhe é aplicável. Faz um breve estudo sobre os efeitos jurídicos da renovação legal, com a finalidade de defender a tese de que a mencionada Lei nº 7.689, de 1988, continua sendo a base legal para a cobrança da CSLL.

Com o objetivo de sustentar o instrumento jurídico de que quer se socorrer em várias oportunidades interpreta a legislação pertinente e cita entendimentos doutrinários e jurisprudenciais.

Em face do exposto, requer o cancelamento dos Autos de Infração".

.....

Em análise à impugnação da Recorrente, a r. decisão a quo acima mencionada considerou procedente o ato de lançamento fiscal, a fundamento de que, "a respeito das relações jurídicas originadas de fatos geradores que se sucedem no tempo a não tributação decorrente de decisão soberanamente julgada não poderia ter o caráter normativo de imutabilidade a abranger eventos futuros a respeito dos quais haveria legislação de regência superveniente". Sustentou a r. decisão recorrida, ainda, que a matéria constitucional tratada pela Recorrente em sua defesa não poderia ser conhecida pelos agentes administrativos, ante a restrita competência dos órgãos judicantes administrativos.

Em sede de recurso voluntário, a Recorrente reitera as razões por ela deduzidas em sede de impugnação, especialmente no que se refere à existência de decisão judicial transitada em julgado que teria reconhecido a constitucionalidade da exigência da CSLL, instituída pela Lei n. 7.689, de 15.12.1988. Em linhas gerais, a Recorrente assevera que a coisa julgada seria oponível à exigência fiscal tratada nesses autos, visto que a legislação superveniente à Lei n. 7.689/88 teria modificado somente a base de cálculo da CSLL, sem alterar os contornos principais do tributo instituído e ainda regulado pela Lei 7.689/88.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.001929/2005-11  
Acórdão nº : 103-22.678

VOTO:

O recurso voluntário interposto é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade previstos na legislação vigente (fls. 279), pelo que dele tomo conhecimento.

Em que pese as razões recursais, não há como reconhecer a existência de coisa julgada em favor da Recorrente para afastar a exigência da CSLL no período referido no lançamento, e, consequentemente, da multa isolada aplicada pelo não recolhimento do tributo pelo regime de estimativa.

Conforme entendimento doutrinário majoritário, coisa julgada material significa a qualidade que torna imutável e indiscutível o comando originado da parte dispositiva de sentença de mérito, proferida em processo em que respeitado o contraditório e realizada a cognição exauriente da matéria litigiosa, e em relação à qual não caiba mais recurso ordinário ou extraordinário, nem sujeição à remessa necessária (CPC, art. 475).

A coisa julgada possui basicamente duas formas distintas de expressão.

A primeira e mais evidente função da coisa julgada é a que se costuma designar "eficácia negativa". Por eficácia negativa deve-se entender a virtude que a coisa julgada tem de impedir outro julgamento a respeito de algo já definitivamente decidido em processo anterior. Trata-se do princípio do *ne bis in idem* da prestação jurisdicional. Tendo o Estado sido convocado a prestar jurisdição, com vistas à solução de uma determinada lide, e já a havendo prestado, não será possível admitir que outra vez a mesma lide seja conhecida por seus órgãos jurisdicionais. Nesse sentido a coisa julgada serve de pressuposto processual negativo (CPC, art. 267, V). A segunda função da coisa julgada é aquela que a doutrina denomina de "eficácia positiva". Essa eficácia positiva está na aptidão da *res iudicata* para vincular o Juiz de um processo ao comando (*rectius*, resultado) de uma decisão proferida em demanda anterior, a respeito de questão que se apresente nesta última como pressuposto lógico da nova pretensão.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.001929/2005-11  
Acórdão nº : 103-22.678

trazida a juízo (v.g., o resultado na ação de investigação de paternidade terá de ser considerado na subsequente ação de alimentos).

Sobre essas duas projeções da coisa julgada assim se pronuncia José Ignácio Botelho de Mesquita: "O alcance *negativo* se expressa na proibição dirigida a todo e qualquer juiz de julgar pelo mérito uma ação idêntica a outra 'já decidida por sentença de que não caiba recurso'. Consideram-se idênticas as ações que tenham 'as mesmas partes, a mesma causa de pedir e o mesmo pedido'. Esse alcance negativo confere ao réu do segundo processo a exceção de coisa julgada, fundada na *imutabilidade* da sentença de que já não caiba mais recurso algum. Já o alcance *positivo*, diversamente, depende de que as ações não sejam idênticas e não impede o juiz de julgar o mérito da segunda ação; ao contrário, obriga o juiz do segundo processo a julgar o mérito da causa, tomando como premissa de sua decisão a conclusão da sentença anterior transitada em julgado e, por isso, tornada *indiscutível*. Pressupõe que a causa de pedir da segunda demanda suscite alguma questão que deva ser analisada e resolvida *incidenter tantum* pelo novo juiz, mas que já tenha sido conhecida *principaliter* pela sentença precedente. Exemplificando: transitada em julgado a sentença que julgou improcedente uma ação declaratória da existência de uma relação jurídica, será vedado a qualquer juiz decidir pelo mérito outra ação declaratória *idêntica* à primeira. Acolhendo a alegação de coisa julgada, deverá o juiz extinguir o processo sem julgamento de mérito. Se, porém, a nova ação for *diferente* da anterior, como seria o caso se fosse uma condenatória, mas tendo por fundamento a mesma relação jurídica já declarada inexistente, estará o novo juiz obrigado a adotar como razão de decidir a conclusão da sentença anterior, sem discuti-la, e por este fundamento julgar improcedente a nova demanda".<sup>1</sup>

<sup>1</sup> *Coisa julgada*, ob. cit., p. 67-68. Na mesma linha é a lição de Nery Júnior e Nery: "Tendo havido a formação da coisa julgada material sobre determinada decisão, sentença ou acórdão, duas são as tarefas que se apresentam ao juiz, que tem de exercê-las *ex officio*: a) fazer valer a obrigatoriedade da sentença (princípio da *inevitabilidade* da jurisdição), ou seja, fazer com que as partes e eventuais terceiros atingidos pela coisa julgada cumpram o comando emergente da sentença acobertada pela *auctoritas rei iudicatae* (função judicial *positiva*); b) fazer valer a imutabilidade da sentença e a intangibilidade da coisa julgada, impedindo que a lide por ela acobertada seja rediscutida (função judicial *negativa*). O juiz tem o dever de ofício de, a *limina iudicii*, indeferir a petição inicial que reproduz ação idêntica à anterior, resolvida por sentença de mérito transitada em julgado (CPC 267, V e § 3º e 301, VI e § 4º)". (*Código...*, ob. cit., p. 788).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.001929/2005-11  
Acórdão nº : 103-22.678

Pretende-se nesses autos fazer valer a função positiva da coisa julgada, no sentido de impor aos julgadores administrativos o comando exarado na parte dispositiva da r. decisão judicial transitada em julgado.

É necessário examinar, portanto, se a coisa julgada em referência é oponível ao caso dos autos.

A coisa julgada não é oponível em relação a todas e quaisquer situações que guardam grau de relação com a demanda originariamente proposta ou, ainda, em face de toda e qualquer pessoa. No particular, necessária a percepção dos limites subjetivos e objetivos (inclusive no aspecto temporal) da *res iudicata*.

Em apertada síntese, os limites subjetivos da coisa julgada consistem na adequada determinação das pessoas sujeitas à imutabilidade e indiscutibilidade decorrentes do trânsito em julgado da sentença mérito proferida na demanda judicial. Por sua vez, os limites objetivos dizem respeito à determinação da matéria que não mais poderá ser revista ou discutida perante os órgãos judiciários ou administrativos, diante da *autorictas rei judicatae* que se impõe à sentença de mérito transitada em julgado. Com a delimitação desse objeto busca-se prevenir que o Poder Judiciário ou a Administração Pública aprecie por mais de uma vez o mesmo conflito, evitando-se contradições que possam ocorrer no plano prático (quando um comando dá e outro toma), muito mais do que no plano lógico, na medida em que a coisa julgada não tem propriamente por fundamento razões de ordem lógica ou mesmo estrita preocupação com a realização de justiça. Sob o aspecto temporal, os limites objetivos relacionam-se ao contexto "espaço-tempo" em que a sentença é proferida, o que vale dizer: mantida a situação de fato e de direito verificada entre as partes no tempo da propositura da demanda, mantida a autoridade da coisa julgada.

Esse último parece ser o ponto relevante a afastar a existência de coisa julgada em relação à matéria tratada nesses autos.

O Relator particularmente não compactua com a idéia de que as lides tributárias produzem sentenças que são válidas apenas em relação a um determinado exercício fiscal ou apenas aos fatos ocorridos no decorrer da demanda. A autoridade da



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.001929/2005-11

Acórdão nº : 103-22.678

coisa julgada está diretamente relacionada ao pedido formulado na ação judicial e, consequentemente, ao próprio *decisum* (CPC, art. 469).

Em outros termos, se o dispositivo da sentença restrinjiu-se a um dado exercício, é irrelevante que os fundamentos da sentença sejam aproveitáveis para os exercícios subsequentes, pois os motivos, em si mesmos, não fazem coisa julgada. A repercussão da coisa julgada dependerá, tal como em qualquer outro caso, do objeto do processo: se a parte houver formulado pedido e informado causa de pedir para um único exercício fiscal não será possível estender a eficácia da coisa julgada a exercícios posteriores. No entanto, é possível que a pretensão seja formulada em termos mais amplos, tomando em conta a perspectiva de repetição periódica da incidência do tributo. Nessa hipótese, como preleciona Eduardo Talamini, "não será razoável simplesmente negar toda e qualquer possibilidade de uma mesma demanda desde logo abranger essas situações futuras. Não parece adequado sustentar que, uma vez que a cada incidência do tributo tem-se uma nova relação tributária, não caberia uma única demanda para relações que ainda nem surgiram. Seria despropositado, por exemplo, supor que o contribuinte do ICMS haveria de propor uma nova ação para cada operação que praticasse (a depender do caso, centenas ou milhares). Nesse caso, cumpre reconhecer que no bojo de uma relação geral e mais ampla entre o contribuinte e o Fisco inserem-se as múltiplas e reiteradas relações específicas em que há a incidência tributária. Nesse prisma, dependendo do objeto do processo, poderá ser emitido *decisum* que se aplique às incidências futuras do tributo, enquanto mantidas as condições fáticas e normativas em que se deu o julgado. Consequentemente, aplicar-se-á também a regra do art. 471, I."<sup>2</sup>

No caso dos autos, particularmente, não há como se sustentar que a coisa julgada produzida na demanda judicial em referência possa influenciar o julgamento relativo ao lançamento de que trata esse procedimento administrativo. Com efeito, não foram mantidas as condições fáticas e normativas em que foi proferida a sentença cujo trânsito em julgado se pretende impingir. Conforme reconhecido pela própria Recorrente, a Lei n. 7.689/88 teve sua redação modificada por duas vezes durante a tramitação do mandado de segurança paradigmático, as quais não foram tratadas

<sup>2</sup> *Coisa julgada e sua revisão*, ob. cit., p. 94. Sobre a coisa julgada no direito tributário ver, por todos, Rodrigues, Walter Piva. *Sobre os limites objetivos da coisa julgada tributária* Tese apresentada para Doutoramento perante o Departamento de Direito Processual da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1989.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.001929/2005-11  
Acórdão nº : 103-22.678

pelas decisões judiciais proferidas em referido *writ*. Tais modificações, ao contrário do que pretende a Recorrente, foram relevantes, visto que modificaram, entre outras coisas, a própria base de cálculo do tributo em referência.

Não bastassem tais argumentos, é de se relevar o fato de o entendimento adotado nesse voto coadunar-se perfeitamente com a jurisprudência desse E. Conselho de Contribuintes, tal como se constata da ementa de v. acórdão abaixo transcrita:

**Número do Recurso:140092**

Câmara:PRIMEIRA CÂMARA

Número do Processo:10680.005796/2001-28

Tipo do Recurso:VOLUNTÁRIO

Matéria:CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Recorrente:ENCAPA COMÉRCIO DE PAPÉIS LTDA.

Recorrida/Interessado:4ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG

Data da Sessão:13/09/2005 00:00:00

Relator:Orlando José Gonçalves Bueno

Decisão:Acórdão 101-95200

Resultado:NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão:Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso.

Ementa:COISA JULGADA – LIMITES OBJETIVOS – CSLL – A matéria submetida aos efeitos da coisa julgada suscitada pelo sujeito passivo diz respeito ao período de vigência da Lei nº. 7.689, de 1988, anterior aos fatos, objetos do lançamento de ofício, que compreenderam exercícios posteriores, à luz de novel legislação da CSLL. Limite temporal da coisa julgada. Lançamento procedente, na esteira de entendimento do STJ e da CSRF. Recurso que se nega provimento.

O afastamento da coisa julgada nesse caso não significa, contudo, total negativa de provimento ao recurso.

Por tratar de procedimento administrativo que versa exclusivamente sobre a aplicação de multa isolada por não recolhimento de valores de CSLL apurados pelo regime de estimativa, e considerada a notícia nos autos de aplicação de multa em lançamento de ofício pelo não recolhimento dessa contribuição (exercícios Fiscais de 2000, 2001 e 2002), esse recurso merece provimento em parte para afastar a aplicação da multa isolada relativa aos exercícios de 2001 e 2002 em observância à ilegitima concomitância de penalidades. Esse é o entendimento remansoso desse E. Conselho de Contribuintes, *verbis*:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.001929/2005-11  
Acórdão nº : 103-22.678

Número do Recurso:139899

Câmara:**SÉTIMA CÂMARA**

Número do Processo:**10670.001461/2003-11**

Tipo do Recurso:**VOLUNTÁRIO**

Matéria:**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL/LL**

Recorrente:**TRANSMOC TRANSPORTE E TURISMO MONTES CLAROS LTDA.**

Recorrida/Interessado:**1ª TURMA/DRJ-JUIZ DE FORA/MG**

Data da Sessão:**10/08/2005 00:00:00**

Relator:**Luiz Martins Valero**

Decisão:**Acórdão 107-08187**

Resultado:**DPM - DAR PROVIMENTO POR MAIORIA**

Texto da Decisão:Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, vencido o Conselheiro Luiz Martins Valero (Relator), que mantinha as multas isoladas. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Natanael Martins.

Ementa:(...)

**CSLL – ESTIMATIVA – MULTA ISOLADA – CONCOMITÂNCIA – DESCABIMENTO** – Originando-se a falta de estimativa, que deu suporte ao lançamento da multa isolada, de diferença de tributo apurada em lançamento de ofício, não há como se exigir a sua manutenção.

No mesmo sentido:

Número do Recurso:133053

Câmara:**OITAVA CÂMARA**

Número do Processo:**10940.001179/2001-45**

Tipo do Recurso:**VOLUNTÁRIO**

Matéria:**IRPJ E OUTROS**

Recorrente:**IBEMA COMPANHIA BRASILEIRA DE PAPEL**

Recorrida/Interessado:**1ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR**

Data da Sessão:**14/08/2003 00:00:00**

Relator:**Nelson Lósso Filho**

Decisão:**Acórdão 108-07493**

Resultado:**DPU - DAR PROVIMENTO POR UNANIMIDADE**

Texto da Decisão:Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso.

Ementa:**PENALIDADE - MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE IRPJ POR ESTIMATIVA – CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA PELA CONSTATAÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS**– Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo com base em estimativa e da multa de ofício exigida pela constatação de omissão de receitas, que tiveram como base o mesmo valor apurado em procedimento fiscal. Recurso provido.

Quanto ao exercício de 2003, partindo-se da premissa de que não há concomitância entre a penalidade em referência e eventual multa de ofício aplicada em outro lançamento (ante a ausência de notícia sobre lançamento referente a esse período), o auto de infração merece ser revisto apenas em parte.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.001929/2005-11  
Acórdão nº : 103-22.678

Consoante entendimento dessa E. Câmara, a exigência da multa de lançamento de ofício isolada, sobre diferenças de CSLL não recolhidas mensalmente, somente se justifica se operada no curso do próprio ano-calendário ou, se após o seu encerramento, se da irregularidade praticada pela contribuinte (falta de recolhimento ou recolhimento a menor) resultar prejuízo ao fisco, como a insuficiência de recolhimento mensal frente à apuração, após encerrado o ano-calendário, de imposto devido maior do que o recolhido por estimativa. Veja-se, nesse sentido, trecho do julgado proferido em *leading case* de relatoria do Exmo. Conselheiro Dr. Alexandre Jaguaribe, com declaração de voto do Exmo. Conselheiro Dr. Cândido Rodrigues Neuber, *verbis*:

Processo nº : 10280.009389/99-26  
Recurso nº : 124.946  
Matéria: IRPJ - EX: 1998  
Recorrente : Y. YAMADA S/A - COMÉRCIO E INDÚSTRIA  
Recorrida : DRJ em BELÉM - PA  
Sessão de : 19 de abril de 2001  
Acórdão nº : 103-20.572

IRPJ - RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA – MULTA ISOLADA - Encerrado o período de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido apurado, com base no lucro real, em declaração de rendimentos apresentada tempestivamente, revelando-se improcedente e cominação de multa sobre eventuais diferenças se o imposto recolhido superou, largamente, o efetivamente devido. Recurso provido.

O dispositivo legal referido no auto de infração, artigo 44, inciso I e § 1º., inciso IV, da Lei nº. 9.430/96, tem a seguinte redação:

[...]"

O artigo 2º. da Lei nº. 9.430/96, acima referido, dispõe:  
[...]"

O artigo 35 e seus §§ 1º. e 2º., da Lei nº. 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com a nova redação dada ao § 2º., pelo artigo 1º., da Lei nº. 9.065, de 20 de junho de 1995, tem a seguinte dicção:

[...]"

Interessa, ainda, à compreensão dos fatos, as disposições do artigo 37 da Lei nº. 8.981/95:

[...]"

Da exegese dos dispositivos legais acima referidos dessume-se que a exigência da multa de lançamento de ofício isolada, sobre diferenças de Imposto de Renda Pessoa Jurídica não recolhidas mensalmente, somente faria sentido se operada no curso do





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº  
Acórdão nº

: 10680.001929/2005-11  
: 103-22.678

próprio ano-calendário ou, se após o seu encerramento, se da irregularidade praticada pela contribuinte (falta de recolhimento ou recolhimento a menor) resultasse prejuízo ao fisco, como a insuficiência de recolhimento mensal frente à apuração, após encerrado o ano-calendário, de imposto devido maior do que o recolhido por estimativa.

Se a contribuinte sujeita à tributação com base no lucro real opta pelo pagamento mensal do imposto em bases estimadas, uma vez inadimplente, após o vencimento do prazo para recolhimento, o fisco já pode exigir-lo cumulado com os consectários legais, já a partir do primeiro dia do mês seguinte, dentro do próprio ano-calendário.

No caso dos autos, conforme o levantamento fiscal de fls. 04 a 15, a contribuinte recolheu o imposto de renda por estimativa mensalmente, porém em valores inferiores face às bases utilizadas.

A constatação imediata é de que a contribuinte deixou de elaborar balanço ou balancete de suspensão dos recolhimentos mensais, para comprovar que os valores já recolhidos superavam o que seria devido no período abrangido pela suspensão ou que viesse apresentando prejuízo em determinado período de suspensão.

Ocorre que, encerrado o ano-calendário, a contribuinte elaborou balanço patrimonial, a demonstração do resultado do exercício, bem como a demonstração do lucro real, base de cálculo do imposto de renda devido referente ao ano-calendário auditado, do que resultou imposto de renda devido bastante inferior ao que estimara.

Ou seja, com o levantamento do balanço anual resultou demonstrado que "...o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso" (art. 35 da Lei nº. 8.981/95), período em curso, nesta quadra, entendido como o ano-calendário, eis que já encerrado.

Com base nas referidas demonstrações financeiras a contribuinte apresentou a sua declaração de rendimentos, bem antes de qualquer ação fiscal, a qual foi auditada no período de 24/08/1998 a 26/01/2000, ocasião em que o fisco pediu e examinou todos os livros comerciais e fiscais da empresa (ver fls. 01 a 03), sem que nenhuma irregularidade tivesse sido detectada, por exemplo, no tocante a omissão de receitas ou apropriação indevida de custos ou despesas, a não ser, é claro, a insuficiência de recolhimento por estimativa no curso do ano-calendário.

Assim, a declaração de rendimentos apresentada, na qual não foi identificada nenhuma irregularidade, representa um encontro de conta entre o fisco e o sujeito passivo da obrigação tributária, ocasião em que restou evidenciada a ocorrência do fato gerador e a exata quantificação da base de cálculo bem como do montante do tributo efetivamente devido no indigitado ano-calendário.

O recolhimento mensal por estimativa se reveste, na hipótese, de uma característica de provisoriação, onde encerrado o ano-calendário é calculado o montante do tributo efetivamente devido, podendo resultar, na declaração de ajuste, recolhimento a maior, por estimativa, no curso do ano-calendário, caso em que a contribuinte tem direito à restituição ou compensação, ou ainda uma diferença de tributo a ser recolhido.





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº  
Acórdão nº

: 10680.001929/2005-11  
: 103-22.678

O certo é que, no presente caso, a contribuinte, embora tivesse recolhido as estimativas com insuficiência, uma vez concluído o período anual de incidência do imposto, restou confirmado que os recolhimentos efetuados mensalmente, no curso do ano-calendário, superaram, largamente, o montante do imposto de renda efetivamente devido, repete-se: imposto de renda devido mais adicional, no montante de R\$ 780.263,94; recolhido mensalmente a título de estimativa no montante de R\$ 3.270.554,20; do que resultou recolhimento a maior a ser restituído ou compensado no montante de R\$ 2.490.290,26.

Desse modo, quando o fisco encetou a ação fiscal contra a contribuinte, já havia encerrado o período de apuração do imposto, cujo montante devido já havia sido quantificado exatamente, ficando evidenciado que da irregularidade praticada pela contribuinte, no curso do ano-calendário, não resultou nenhum prejuízo ao fisco, pelo contrário, a contribuinte é que se viu privada ao longo do ano-calendário de substancial montante de recursos financeiros colocados à disposição do fisco a título de recolhimento mensal por estimativa, alcançando-se em credora do fisco em vultoso montante.

Estes fatos evidenciam que o regime de recolhimento mensal por estimativa tem, na sua gênese, um entendimento de previsibilidade de que o montante do tributo devido no curso do ano-calendário, quando a contribuinte opta pela apuração anual do lucro real, ao final do ano-calendário deveria corresponder ao montante do tributo devido no período, em tese, ou em valor bastante aproximado ao efetivamente devido que viesse a ser apurado, pouco mais, pouco menos, tendo em vista ser quantificado a partir da aplicação de determinado percentual sobre a receita bruta mensal, porém não contempla os efeitos de fatores adversos não previstos ou previstos inadequadamente, excetuada a possibilidade dos balanços ou balancetes de suspensão, ainda assim, sujeitando-se o resultado do exercício às imprevisibilidades possíveis de ocorrer no curso do ano-calendário, a evidenciar a necessidade de um “ajuste fino” no referido regime de recolhimento mensal.

Porém, é certo que, em casos como o presente, uma vez encerrado o ano-calendário, e constatado que do procedimento da contribuinte não advie nenhum prejuízo ao fisco, diante do fato consumado, de que as quantias que deixaram de ser recolhidas, em razão da insuficiência apontada, não eram mesmo devidas, só poderia resultar, se tivessem sido recolhidas na sua plenitude, em restituição à contribuinte de um montante ainda maior do que o efetivamente apurado.

Destarte, encerrado o período de apuração do imposto, resulta que a contribuinte, no curso do ano-calendário, cometeu apenas irregularidade formal, consubstanciada no descumprimento de obrigação acessória, ao deixar de elaborar e de escriturar no livro Diário os referidos balanços ou balancetes de suspensão, exigência de natureza fiscal, que haveria de ser punida com multa específica ou, se inexistente, penalidade genérica ao descumprimento de obrigação acessória, não a exasperadora vultosa que lhe foi cominada, calculada com base em valores que supostamente devidos no curso do ano-calendário (estimados), confirmou-se indevidos quando do encerramento do ano-calendário e da apresentação da respectiva declaração de rendimentos, ou seja a multa isolada ora discutida, lançada após a entrega da declaração de rendimentos, tomou por base valor de “imposto devido”, que o fisco já tinha conhecimento e certeza de não ser devido e portanto de imposto não se tratava.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.001929/2005-11  
Acórdão nº : 103-22.678

Conforme informação contida nos autos (DIPJ/2003), a Recorrente apurou resultados inferiores àqueles por ela estimados provisoriamente nas DCTF's no exercício fiscal de 2003.

Nesse sentido, considerando-se (i) a iterativa jurisprudência desta E. Câmara; (ii) a data de lavratura do lançamento fiscal (15.02.2005); (iii) a ausência de qualquer recolhimento anterior pela Recorrente a título de CSLL por estimativa no período assinalado, é de mister que o valor da base de cálculo para apuração da multa isolada seja reduzida ao montante do CSLL efetivamente devida pela Recorrente naquele exercício fiscal, conforme informações por ela prestadas nas DIPJ's de fls 176/191.

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário interposto, para dar-lhe parcial provimento para afastar a exigência da multa isolada relativa aos exercícios fiscais de 2001 e 2002, como também para limitar sua incidência em relação ao exercício 2003 ao valor correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) do montante da CSLL devida no exercício respectivo.

Sala das Sessões - DF, em 19 de outubro de 2006

ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO