



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**  
**QUINTA CÂMARA**

---

<b>Processo nº</b>	13502.000918/2006-43
<b>Recurso nº</b>	157.705 Voluntário
<b>Matéria</b>	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - EXS.: 2002 a 2005
<b>Acórdão nº</b>	105-16.791
<b>Sessão de</b>	05 de dezembro de 2007
<b>Recorrente</b>	BRASKEM S/A
<b>Recorrida</b>	2ª TURMA/DRJ EM SALVADOR/BA

---

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO -  
CSLL - EXERCÍCIOS: 2002, 2003, 2004 e 2005**

Ementa: CSLL - COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA - ALCANCE - O alcance dos efeitos da coisa julgada material, especialmente quando se trata de relações jurídicas tributárias de natureza continuativa, é questão que a jurisprudência já reafirmou não se aplicar exceção quando se verificar mudança no estado da relação jurídica de trato sucessivo.

IRPJ E CSLL - MULTA ISOLADA - FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ E OU CSLL COM BASE NO LUCRO ESTIMADO - A regra é o pagamento com base no lucro real apurado no trimestre, a exceção é a opção feita pelo contribuinte de recolhimento do imposto e adicional determinados sobre base de cálculo estimada. A Pessoa Jurídica somente poderá suspender ou reduzir o imposto 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 real do período em curso. (Lei nº 8.981/95, art. 35 c/c art. 2º Lei nº 9.430/96)

A falta de recolhimento ou recolhimento a menor, está sujeita à multa de 50%, quando o contribuinte não demonstra ser indevido o valor do IRPJ OU CSL do mês em virtude de recolhimento excedentes em períodos anteriores. (Lei nº 9.430/96 art. 44 com redação dada pelo artigo 14 da MP 351/2007).

A base de cálculo da multa é o valor do imposto calculado sobre lucro estimado não recolhido ou diferença entre a devido e o recolhido até a apuração do lucro real anual. A

partir da apuração do lucro real anual, o limite para a base de cálculo da sanção é a diferença entre o imposto anual devido e a estimativa obrigatória, se menor. (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. Se aplicada depois do levantamento do balanço a base de cálculo da multa isolada é a diferença entre o lucro real anual apurado e a estimativa obrigatória recolhida. Indevida a multa aplicada em duplicidade.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por BRASKEM S/A

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para afastar a multa isolada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães (Relator), Waldir Veiga Rocha que negaram provimento e os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt e Irineu Bianchi que davam provimento integral ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Roberto William Gonçalves (Suplente Convocado). Declarou-se impedido o Conselheiro Roberto Bekierman (Suplente Convocado).



JOSE CLOVIS ALVES

Presidente e Redator Ad Hoc

Formalizado em: 19 SET 2008

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro: JOSÉ CARLOS PASSUELLO. Ausente, justificadamente o Conselheiro MARCOS RODRIGUES DE MELLO.

## Relatório

BRASKEM S/A, já devidamente qualificada nestes autos, inconformada com a Decisão da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador, que manteve o lançamento efetivado, interpõe recurso a este colegiado administrativo objetivando a reforma da decisão em referência.

Trata o processo de exigência de CSLL, relativa aos anos-calendário de 2001, 2003 e 2004, formalizada a partir da constatação da ocorrência de falta de recolhimento. Foi aplicada, ainda, multa isolada, à alíquota de 50%, em razão da constatação de ausência de recolhimento das estimativas mensais, relativamente aos anos-calendário de 2001, 2002 e 2003.

Extraem-se dos autos as seguintes informações:

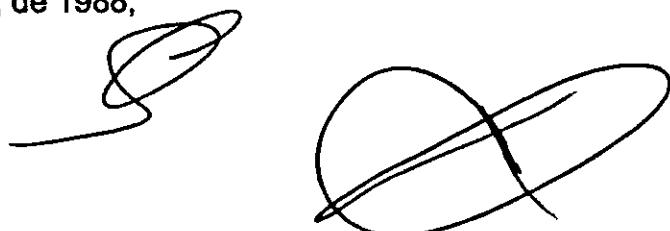
- o procedimento refere-se à fiscalização realizada na empresa incorporada TRIKEM S/A CNPJ 13.558.226/0001-54, nos anos de 2001, 2002, 2003 e 2004;

- a contribuinte adota o regime de apuração anual tanto do imposto de renda – IRPJ, quanto da Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL (ficha 1 – DIPJ 2002, 2003, 2004 e DIPJ/2004, relativa à incorporação);

- não foi preenchido o demonstrativo de apuração da CSLL, nas citadas DIPJ - fichas 9A e 17;

- a contribuinte não declarou os valores relativos à CSLL em DCTF no período de 2001 a 2004;

- a contribuinte alegou estar amparada por decisão judicial proferida no processo de Mandado de Segurança nº 89.0004469-9, que declarou a constitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988;



- a Fazenda Nacional ingressou com Ação Rescisória, processo judicial nº 93.01.32811-9, visando desconstituir a decisão anterior, e obteve acórdão favorável;

- as diferenças apuradas dizem respeito a não adição dos tributos com exigibilidade suspensa;

- os valores referentes à desistência de parte da ação judicial da COFINS, objeto de parcelamento no programa PAES, de acordo com os lançamentos no Livro LALUR, parte A e controle da respectiva conta na parte B, foram excluídos da base de cálculo da CSLL anual do ano de 2003;

Inconformada, a contribuinte apresentou impugnação ao feito fiscal (fls. 167/193), por meio da qual ofereceu, em síntese, os seguintes argumentos:

- que obteve decisão que lhe reconheceu o direito de não recolher a contribuição social sobre o lucro instituída pela Lei nº 7.689/88, nos autos do mandado de segurança nº 89.0004469-9, decisão esta que transitou em julgado;

- que, no biênio legal, a União Federal ajuizou ação rescisória e obteve decisão favorável que ainda pende de exame pelo Supremo Tribunal Federal;

- que, embora o acórdão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região tenha sido favorável à União Federal, a decisão rescindenda ainda não foi desconstituída definitivamente porque existe recurso interposto por ela pendente de julgamento;

- que, não obstante, o fiscal autuante, entendendo não existir óbice à constituição dos créditos tributários, procedeu ao lançamento;

- que, no entanto, a alegação não procede, devendo ser julgado totalmente improcedente o auto de infração, ante a flagrante violação à coisa julgada;

- que embora o auto de infração não aborde expressamente a questão da coisa julgada em matéria tributária, ela, com base no princípio da



eventualidade, não se furtava de tecer algumas considerações a esse respeito, não obstante o lançamento somente possa ser mantido pelos fundamentos nele expostos, sob pena de cerceamento do direito de defesa do contribuinte;

- que em casos de inconstitucionalidade de lei ou imunidade a aplicação da Súmula 239, como indistintamente tem feito o Fisco, levaria ao absurdo, pois, obtida uma coisa julgada, não se concebe que o contribuinte tenha que ingressar todo o ano pedindo a declaração de inconstitucionalidade da mesma lei ou provando, por exemplo, que é uma igreja;

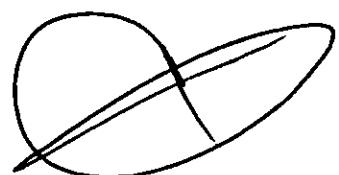
- que uma súmula resume a jurisprudência predominante e firme de um Tribunal, daí porque cada verbete, além do enunciado, contém a indicação da legislação invocada e das decisões de referência, ou seja, daquelas decisões que, proferidas, no caso pelo STF, deram margem a um determinado entendimento;

- que o exame dessas decisões é, portanto, indispensável para que se dê à Súmula seus contornos reais, pois não pode ter vida própria, nem ser interpretada ou aplicada ao arrepio dos arrestos que lhe deram causa;

- que a redação dada à Súmula 239 não foi feliz, generalizando, onde o acórdão que lhe serviu de base não o fizera, tanto que reconheceria a impossibilidade de cobrança de tributo, por haver decisão anterior que o julgara ilegítimo, admitindo, portanto, efeitos continuados à coisa julgada tributária;

- que seria útil ver como tem sido aplicada a Súmula nº 239 pelo Supremo Tribunal Federal, uma vez que já se vão mais de 40 anos de sua instituição;

- que não haveria dúvida que não tem aplicação à hipótese o disposto na Súmula 239, eis que estar-se-ia diante de uma sentença transitada em julgado, que não foi objeto de ação rescisória e que se refere especificamente à inconstitucionalidade de lei (ausência de fonte legal da relação jurídica);



- que essa é a jurisprudência mais moderna da Suprema Corte, no sentido de que faz coisa julgada continuada, aplicando-se a exercícios futuros, a sentença que, em matéria tributária, haja decidido sobre constitucionalidade do tributo, imunidade ou isenção, não o fazendo, porém, aquelas sentenças que decidam sobre a legalidade ou não de lançamentos específicos;

- que, em virtude de sua autoridade e conhecimento sobre a matéria, solicitou parecer ao Professor Tércio Sampaio Ferraz que respondeu ao primeiro quesito nos termos que transcreve;

- que a coisa julgada faz lei entre as partes e não pode ser derrogada por mera modificação jurisprudencial posterior, sob pena de se provocar o caos social;

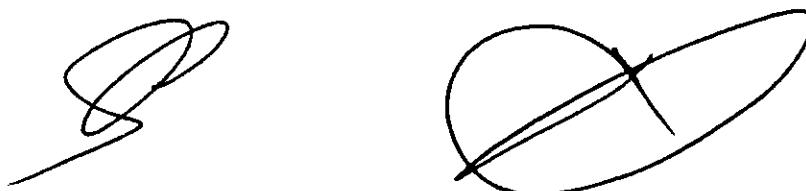
- que somente norma legal abrangente e modificadora da situação legal e fática anterior poderá vir a alterar o relacionamento das partes, antes fixado pela coisa julgada;

- que, muito menos, pode a Administração estabelecer que o entendimento do STF terá natureza derrogatória ou rescisória, com efeito *ex tunc*;

- que já se demonstrou exaustivamente que a decisão judicial definitiva sobre matéria tributária, se relativa à constitucionalidade da exação, faz coisa julgada por exercícios subseqüentes, sendo inaplicável a Súmula nº 239 do STF;

- que a desconsideração da coisa julgada ofende também o direito federal que tutela a decisão judicial definitiva;

- que a existência de julgados contrastantes é inerente ao Direito, não autorizando a desconsideração da coisa julgada, devido a eventual e posterior entendimento contrário do STF;

Two handwritten signatures are present at the bottom of the document. The first signature is on the left, appearing as a stylized, cursive mark. The second signature is on the right, consisting of a large, irregular oval shape with a diagonal line drawn through it, suggesting a cross or a mark of cancellation.

- que não se poderia alegar a incompatibilidade da manutenção da coisa julgada com posterior decisão do STF proferida em recurso extraordinário, visto tratar-se de tese tão nova quanto extravagante;

- que haveria precedentes judiciais recentes, que se referem à coisa julgada proferida no sentido da constitucionalidade da Lei nº 7.689, e que já permitiram a convicção do Poder Judiciário da Justiça Federal em Salvador e do Tribunal Regional Federal da 1ª Região;

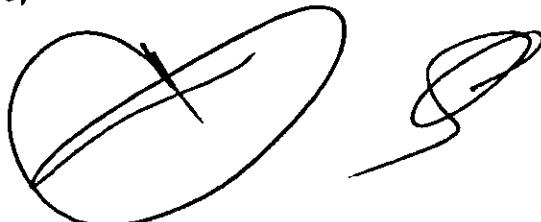
- que as decisões que transcreve admitem que a coisa julgada é eficaz, ou seja, a coisa julgada declarou incidentalmente constitucional a Lei nº 7.689/88 e deve ser observada até que nova coisa julgada se produza na ação rescisória; e, se assim é, não proposta a ação rescisória, a coisa julgada permanece eficaz com muito mais razão;

- que, mesmo nas ações em curso, isto é, naquelas em que não haja coisa julgada favorável ao contribuinte, não é possível aplicar-se sequer multa de mora, se a exigibilidade do crédito tributário estiver suspensa;

- que não se poderia pretender que a medida liminar tenha mais eficácia e imponha mais respeito do que a coisa julgada;

- que, se mera decisão interlocutória proferida em caráter provisório, é capaz de interromper a incidência de multa, como se pode pretender que seja ela aplicada a contribuinte que tem a seu favor coisa julgada declarando a inexistência de relação jurídica no tocante à obrigação tributária?

- que, se aos casos de suspensão não é aplicada multa, não poderá ser ela imposta à hipótese em que a obrigação tributária tenha sido declarada inexistente;

A handwritten signature, appearing to be a stylized 'J' or 'S' followed by a more fluid, cursive section.

- que embora não seja explícito, o auto de infração imputa à requerente o cometimento de duas infrações e que, portanto, seriam aplicáveis as duas multas de ofício impostas no auto de infração impugnado;

- que o correto dimensionamento ou interpretação dessas duas multas importa em se evitar que se apene em duplicidade um mesmo fato;

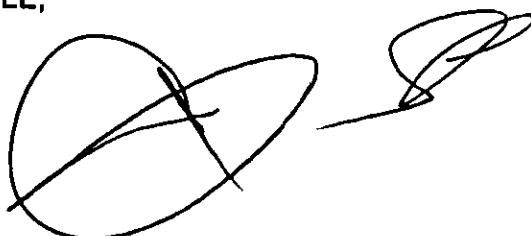
- que a lei não define dois tipos diversos de ilicitude, nem cria duas diferentes penalidades passíveis de serem simultaneamente aplicadas a uma única infração, ao contrário, define uma única ilicitude e se refere apenas a duas formas diversas de se cobrar a mesma multa de ofício: uma juntamente com o tributo devido e outra isoladamente, quando não houver tributo a recolher, no momento da imposição, mas tiver o contribuinte deixado de recolhê-lo anteriormente, antes do ajuste, quando seria devido, embora passível de posterior compensação;

- que essa multa isolada tem características de multa formal, uma vez que o seu próprio “isolamento” já demonstra a inexistência da ilicitude definida no caput, qual seja, a falta de recolhimento do tributo;

- que o art. 44 da Lei nº 9.430/96 definiu uma só infração e estipulou uma única multa para a falta de recolhimento do tributo, sendo sofística e ilegal a pretensão de sua cobrança em duplicidade, como ocorre no presente auto de infração;

- que, para ensejar tal multa isolada, seria preciso que o não pagamento por estimativa constituísse uma obrigação acessória distinta da obrigação principal de recolher o tributo, o que a lei não estabelece e o que não está expresso da norma sob exame;

- que a interpretação adotada pelo auto de infração cria, efetivamente, duas penas sobre um mesmo fato ocorrido na vida comum, que foi o de não pagar, por determinadas razões, a CSLL;

A handwritten signature and initials are located at the bottom right of the page. The signature is a cursive line, and above it are two distinct oval shapes, likely initials.

- que, a rigor, o caso sob exame sequer seria passível de aplicação de multa, qualquer delas, *a fortiori* multa em duplicidade, pois ela deixou de recolher a contribuição social sobre o lucro apoiada em decisão judicial transitada em julgado, oponível à União Federal;

- que a posição exposta no auto de infração pretende, implicitamente, que a multa do lançamento de ofício seja sempre cumulada da multa do inciso IV do parágrafo primeiro do art. 3º da Lei nº 9.430/96, o que não se justifica, pois, como já se demonstrou, esse não é o objetivo da lei. É de se notar que multa possui caráter punitivo, por isto sempre sujeita a reserva legal, o que significa que para se concluir pela incidência dessa duplicidade extravagante seria preciso que o texto legal fosse explícito, o que não é, em absoluto.

A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador, Bahia, analisando os feitos fiscais e a peça de defesa, decidiu, através do Acórdão nº 15-12.213, de 28 de fevereiro de 2006, fls. 310/332, pela manutenção do lançamento, conforme ementa que ora transcrevemos.

**RELAÇÃO JURÍDICA CONTINUATIVA. COISA JULGADA.  
FATOS GERADORES APÓS ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS.**

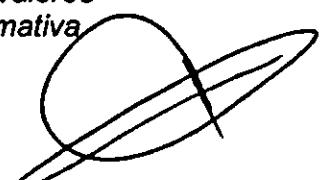
*Nas relações tributárias de natureza continuativa entre o Fisco e o Contribuinte, não é cabível a alegação da exceção da coisa julgada em relação aos fatos geradores sucedidos após as alterações legislativas.*

**MULTA DE OFÍCIO. HIPÓTESE DE EXCLUSÃO.  
DESCABIMENTO.**

*Não estando a contribuinte ao amparo da decisão transitada em julgado, ou por medida liminar que lhe desobrigasse do recolhimento da contribuição nos anos fiscalizados, não é aplicável a hipótese de exclusão do lançamento da multa de ofício prevista no artigo 63, da Lei nº 9.430, de 1996, posto que o lançamento não foi constituído para prevenir a decadência.*

**REGIME DE ESTIMATIVA. FALTA DE RECOLHIMENTO.  
MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO. NORMATIVO.**

*Verificada a falta de pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido por estimativa, após o término do Ano-calendário, cabível a aplicação da multa isolada de 50% sobre os valores devidos e não recolhidos, por expressa determinação normativa.*

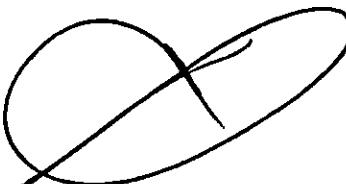


Inconformada, a contribuinte apresentou o recurso de folhas 337/357, por meio do qual, renovando as razões trazidas em sede de impugnação, aduz:

- que o acórdão recorrido prende-se na aplicação do Parecer nº 1.277 da PFN, que é libelo contra a eficácia da coisa julgada, defendendo sua interpretação restritiva contra o contribuinte, transcrevendo-o em sua quase totalidade;
- que o Parecer PFN 1.277 atribui ao acórdão proferido nos embargos declaratórios opostos no RE relatado pelo Ministro Ilmar Galvão ementa totalmente desvinculada da realidade;
- que é falsa, carente de adequada fundamentação e fruto de pura imaginação a argumentação fundada nos paradigmas citados pela Administração, sem respeito à boa ética e ao mínimo de seriedade que tem o contribuinte direito de esperar da Administração Tributária;
- que, apesar da referência cega ao Parecer 1.277, o acórdão recorrido omite-se sobre o Parecer PGFN/CRJ/Nº 3.401/2002, que foi editado posteriormente, no qual existe defesa ferrenha dos efeitos continuativos da coisa julgada, quando favorável à União, após o STF ter se posicionado a favor do contribuinte;

Adiante, a Recorrente renova os argumentos apresentados na peça impugnatória relativamente: a) à suposta alteração do Direito como óbice à eficácia da coisa julgada; b) à correta aplicação da Súmula nº 239 do STF; c) aos efeitos da coisa julgada; d) dos precedentes recentes da seção judiciária da Justiça Federal de Salvador e do Tribunal Regional Federal da 1ª Região; e) ao descabimento da imposição de multa e da ausência de conduta ilícita caracterizadora de infração enquanto estiver em vigor a coisa julgada do TRF 1ª Região; e f) à impossibilidade de cumulação de duas multas (descabimento da multa isolada).

É o Relatório.



## Voto Vencido

Conselheiro WILSON FERNANDES GUIMARAES, Relator

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do apelo.

Trata a lide de exigência de CSLL, relativa aos anos-calendário de 2001, 2003 e 2004, formalizada a partir da constatação da ocorrência de falta de recolhimento. Foi aplicada, ainda, multa isolada, à alíquota de 50%, em razão da constatação de ausência de recolhimento das estimativas mensais, relativamente aos anos-calendário de 2001, 2002 e 2003.

Alega a Recorrente estar amparada por decisão judicial proferida no processo de Mandado de Segurança nº 89.0004469-9, que teria declarado a constitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988.

Em sede de recurso voluntário, a contribuinte sustenta que o acórdão recorrido prende-se na aplicação do Parecer nº 1.277 da PFN, que é libelo contra a eficácia da coisa julgada. Para ela, o citado Parecer atribui ao acórdão proferido nos embargos declaratórios opostos no Recurso Extraordinário relatado pelo Ministro Ilmar Galvão, ementa totalmente desvinculada da realidade. Afirma que é falsa, carente de adequada fundamentação e fruto de pura imaginação a argumentação fundada nos paradigmas citados pela Administração, sem respeito à boa ética e ao mínimo de seriedade que tem o contribuinte direito de esperar da Administração Tributária. Aduz que, apesar da referência cega ao Parecer 1.277, o acórdão recorrido omite-se sobre o Parecer PGFN/CRJ/Nº 3.401/2002, que foi editado posteriormente, no qual existe defesa ferrenha dos efeitos continuativos da coisa julgada, quando favorável à União, após o STF ter se posicionado a favor do contribuinte. Adiante, renova argumentos apresentados na peça impugnatória relativamente: a) à suposta alteração do Direito como óbice à eficácia da coisa julgada; b) à correta aplicação da Súmula nº 239 do STF; c) aos efeitos da coisa julgada; d) dos precedentes recentes da seção judiciária da Justiça Federal de Salvador e do Tribunal Regional Federal da 1ª Região; e) ao descabimento da



imposição de multa e da ausência de conduta ilícita caracterizadora de infração enquanto estiver em vigor a coisa julgada do TRF 1ª Região; e f) à impossibilidade de cumulação de duas multas (descabimento da multa isolada).

Relativamente aos efeitos da coisa julgada no âmbito tributário, por entender que não merece reparo, servimo-nos, por empréstimo, das conclusões apresentadas no voto condutor do Acórdão nº 105-16.745 desta Quinta Câmara, em que foi relator o ilustre Conselheiro Marcos Rodrigues de Mello. Ali restou consignado:

[...]

*A matéria de mérito não é consensual, tendo havido oscilação tanto na doutrina como na jurisprudência judicial e administrativa sobre o tema. Para solucionar a presente lide é necessário que se estabeleça os limites da coisa julgada em matéria tributária.*

*Os fatos geradores objeto do lançamento sob exame ocorreram em 31 de dezembro de 2002 e 31 de março de 2003, (item 01 do auto de infração) e 31/12/2002 e 31/03/2003 (item 02 do auto de infração), fora de proteção da coisa julgada. Nos anos-calendário de 2002 e 2003, a Impugnante não estava beneficiada com a decisão judicial e é exatamente o que se discute nestes autos: a aplicabilidade da decisão judicial transitada em julgado numa relação jurídica continuada.*

*Desde a decisão do STF, no Julgamento do Recurso Extraordinário nº 138284-8-CE, a jurisprudência pátria passou a reconhecer a constitucionalidade da Lei nº 7.689/88, com a exceção do seu art. 8º. É que o Supremo Tribunal Federal, como é de geral conhecimento, declarou a constitucionalidade da contribuição instituída pela Lei nº 7.689/88, afastando apenas sua exigência no ano de 1988.*

*O alcance dos efeitos da coisa julgada material, especialmente quando se trata de relações jurídicas tributárias, de natureza continuativa, é questão que a jurisprudência já reafirmou não se aplicar exceção de coisa julgada quando se verificar mudança no estado da relação jurídica de trato sucessivo.*

*A coisa julgada não impede que lei nova passe a reger os fatos ocorridos a partir de sua vigência. Sua eficácia deve ficar restrita ao período de incidência e à legislação que fundamentaram a busca da tutela jurisdicional.*

*Certo é que o julgado não tem caráter de imutabilidade para os eventos fiscais futuros. A coisa julgada faz lei entre as partes, sendo o 'mesmo estado de fato e de direito'. As modificações legislativas, a aplicação da lei nova sobre novo fato gerador afasta os efeitos da coisa julgada.*



*Ocorrendo alterações das normas que disciplinam a relação tributária continuativa entre as partes, não é cabível, no caso, a alegação da exceção da coisa julgada em relação a fatos geradores sucedidos após as alterações legislativas, sendo do interesse público o lançamento e a cobrança administrativa ou judicial dos créditos decorrentes.*

*O Conselho de contribuintes também tem decidido na mesma direção:*

**Câmara: SÉTIMA CÂMARA**

**Número do Processo: 10283.008183/99-40**

**Ementa: CSLL - "COISA JULGADA" EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA - ALCANCE - Tratando-se de Ação Declaratória de Inexistência da Relação Jurídica pesam contra a perenidade da decisão: a) a alteração superveniente da legislação (art. 471, I, do Código de Processo Civil); e b) a superveniência da Declaração de Constitucionalidade, exarada pela Suprema Corte.**

*No caso concreto, foi isso que ocorreu: houve alteração legislativa posterior e também houve manifestação do STF considerando constitucional a Lei 7.689, não sendo aceitável a continuidade dos efeitos da decisão que favoreceu o contribuinte para períodos subseqüentes.*

*Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário no que se refere aos efeitos da coisa julgada da decisão obtida pelo contribuinte na ação 91.0006598-6, considerando que tal decisão não alcança os períodos objeto desta autuação.*

*[..]*

Esclareça-se, por relevante, que o Acórdão acima referenciado foi prolatado em virtude do recurso voluntário nº 157.723 de interesse da ora Recorrente (BRASKEM S/A), sendo que, enquanto neste o lançamento decorreu de procedimento de fiscalização levado a efeito na empresa incorporada TRIKEM S/A, CNPJ nº 13.558.226/0001-54 (anos de 2001, 2002, 2003 e 2004), lá, o procedimento fiscalização foi efetuado na incorporada OPP QUÍMICA S/A, CNPJ nº 16.313.363/0001-17 (anos de 2001, 2002 e 2003).

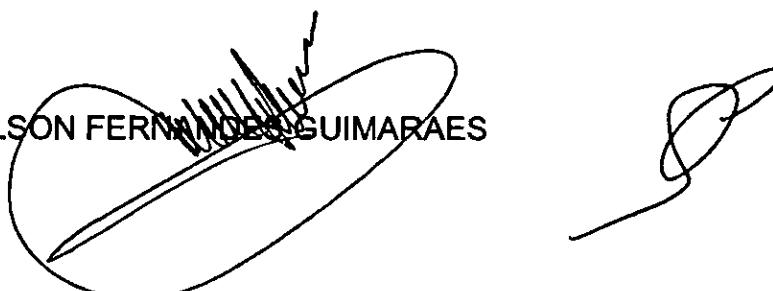
No que diz respeito à multa lançada de ofício isoladamente, compartilhamos, da mesma forma, do entendimento esposado no Acórdão acima referenciado (o de nº 105-16.745) no sentido de que:

[...]

*Quanto à incidência da multa isolada prevista na Lei 9.430 pelo não pagamento das estimativas aplicada cumulativamente com a multa de ofício pelo não pagamento da CSLL em 2002 e 2003, entendo não haver óbice na legislação de regência que prevê a aplicação destas exações.*

*A multa de ofício, no percentual de 75% é devida pela falta de pagamento da contribuição apurada conforme o período de apuração, enquanto a multa isolada é devida pela falta de recolhimento das estimativas. A motivação de cada uma das multas é diferente, sendo permitido cumulá-las, por expressa previsão legal.*

Assim, conduzo meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário interposto.



WILSON FERNANDES GUIMARAES

## Voto Vencedor

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Redator Ad Hoc

Inicialmente cabe salientar que o redator designado para redigir o voto vencedor em dezembro de 2.007, em 2.008 não foi reconduzido como conselheiro, motivo pelo qual e devido o lapso temporal decorrido e não tendo sido até o momento formalizado o voto vencedor, este Conselheiro e Presidente formaliza o voto para que o processo tenha continuidade.

A maioria da Câmara não seguiu o relator em virtude da exigência concomitante de multa de ofício sobre a mesma base, eis que depois da apuração anual, o que resta é a existência ou não de tributo apurado anualmente, a questão da estimativa se lançada durante o ano não se pode falar em duplicidade porém se a fiscalização apura determinada base de cálculo e sobre ela exige a multa, que até a edição da MP 303/2006, a base era o imposto devido.

A multa não pode ser exigida em duplicidade conforme tese abaixo descrita objeto de vários julgados no 1º CC e também na 1ª Turma da CSRF.

Trata a matéria de exigência da multa isolada prevista no artigo 44 Parágrafo 1º inciso IV, em virtude da falta de recolhimento da CSLL com base na estimativa previsto no artigo 2º da Lei nº 9.430 de 1996.

A Contribuinte tributada com base no lucro real optou pelo pagamento da contribuição, 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.



Existiam no âmbito deste Conselho teses conflitantes sobre a matéria, a Oitava Câmara decidia que a multa isolada deveria ser aplicada a qualquer tempo e independe do valor apurado no final do período base, enquanto que a Terceira Câmara entendia que a multa isolada só tem lugar antes da entrega da declaração, uma vez apurado o imposto esse deve prevalecer como base para eventual penalidade a ser aplicada.

Tal conflito jurisprudencial fora pacificado pela ampla maioria da 1ª Turma da CSRF na sessão de abril de 2.004, onde ficou assentada a tese que abaixo defendemos.

Com trata se de exigência relativa a fatos geradores ocorridos a partir de 01 de janeiro de 1997, a legislação aplicada é a abaixo transcrita.

Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996

**CAPÍTULO I - IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA**

**Seção I - Apuração da Base de Cálculo**

**Período de Apuração Trimestral**

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

**Pagamento por Estimativa**

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 n° 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 n°



8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

**Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**

**Art. 15 - A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.**

**Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995**

**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.**

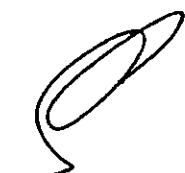
**§ 1º - Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:**

**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.**

**Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995**

**Art. 37 - Sem prejuízo dos pagamentos mensais do imposto, as pessoas jurídicas obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real (art. 36) e as pessoas jurídicas que não optarem pelo regime de tributação com base no lucro presumido (art. 44) deverão, para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano-calendário ou na data da extinção.**



§ 1º - A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido com observância das disposições das leis comerciais.

§ 2º -

§ 3º - Para efeito de determinação do saldo do imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

- a) dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 2º do art. 39;
- b) dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;
- c) do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidentes sobre receitas computadas na determinação do lucro real;
- d) do imposto de renda calculado na forma dos arts. 27 a 35 desta Lei, pago mensalmente.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.



**§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:**

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

O referido artigo foi modificado por medida provisória, cito a 351 de 22.01.2007, cujo texto do artigo 14 é o seguinte:

**Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007**

**Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:**

**"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:**

I - de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

**II - de cinqüenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:**



a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do 'caput' será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do 'caput' e o § 1º serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

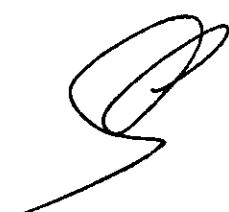
I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38.

Diversas interpretações têm sido dadas aos recolhimentos mensais do IRPJ quando a empresa faz a opção por recolher o tributo com base na estimativa e não no lucro real apurado trimestralmente.

Inicialmente temos que partir da interpretação do regime de tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica sujeita ao lucro real.



A regra a partir de 01 de janeiro de 1997 é a apuração do lucro real em cada trimestre, ou seja, em 30 de abril, 31 de julho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano, conforme artigo 1 da Lei n. 9.430 de 1996.

O contribuinte que não tiver condições de apurar o imposto trimestralmente ou que achar conveniente apurá-lo somente no final do ano, opta pelo real anual, mas se obriga a cumprir as regras relativas ao pagamento do IRPJ por estimativa, nos mesmos moldes base de cálculo e alíquota daquelas empresas que optaram pelo lucro presumido.

Ao optar sabe de antemão que deverá fazer os recolhimentos considerando como lucro os percentuais estabelecidos na legislação que variam de 1,5% para revenda de combustíveis a 32% para prestação de serviços, até o final do ano quando então deverá levantar o lucro real e comparar os valores recolhidos tendo como base o lucro estimado mensalmente com o valor devido com base no lucro real anual. Do cálculo pode resultar em imposto recolhido a menor, caso em que recolherá a diferença ou imposto pago a maior caso em que poderá compensar com os valores de tributos devidos apurados a partir de tal constatação.

A opção é livre visto que a regra é a apuração trimestral do IPRJ com base no lucro real, porém ao optar pela estimativa deve nela permanecer durante todo o ano calendário.

A lei faculta ao contribuinte suspender ou reduzir o pagamento do IRPJ por estimativa desde que comprove já ter recolhido imposto maior que o devido nos períodos anteriores, conforme artigo 35 da Lei 8.981. Tal suspensão depende de balanços ou balanços mensais nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.981/95. Se ficar demonstrado que nos períodos anteriores ao considerado, já recolhera o imposto em valor superior ao devido conforme regras do lucro real.

Analisando o artigo 35 podemos afirmar que a suspensão somente é possível a partir do segundo mês, visto que somente tem lugar a suspensão ou redução do recolhimento com base no lucro estimado se houver pago valor a maior



em período ou períodos anteriores, com base em lucro real apurado no (s) períodos antecedentes. Isso indica que embora tenha feito a opção pela estimativa levantou balanço ou balancete mensais e fez demonstração do lucro real, com todas as adições e exclusões obrigatórias na área tributária.

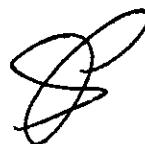
O contribuinte age corretamente quando não recolhe o imposto ou o reduz em determinado período, considerando a base estimada, mas o faz com base em balanço ou balancetes mensais que demonstrem ter recolhido em períodos anteriores valores suficiente para cobrir no todo ou em parte o valor do tributo calculado com base na estimativa no novo período, considerando nos períodos anteriores o tributo devido com base em lucro real apurado, poderá reduzir ou até deixar de recolher a exação enquanto houver saldo positivo de períodos anteriores, considerados os meses anteriores dentro do mesmo ano calendário.

Tal exigência visa dar garantia ao sujeito ativo da relação tributária que a suspensão ou redução do tributo foi correta, visto que o contribuinte tem créditos de recolhimentos a maior de períodos anteriores, sem o cumprimento da obrigação acessória, levantamento do lucro real e balanços ou balancetes não há segurança quanto à suspensão ou redução do pagamento do tributo.

O legislador estabeleceu também que independentemente de ter o contribuinte optante pelo recolhimento do IRPJ com base na estimativa, levantado balanços ou balancetes, ou ter apurado lucro real ou prejuízos, nos meses do ano calendário, deverá fazer o balanço anual e apurar o lucro real anual, ocasião na qual considerará os valores recolhidos, quer através de estimativa, quer através de retenção na fonte em às suas receitas consideradas na base de cálculo.

Disse também o legislador que a falta de pagamento do tributo com base na estimativa sujeita o infrator à multa de 75%, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. (Lei nº 9.430/96 art. 44 § 1º inciso IV).

Na sistemática anual, o contribuinte é optante pela regra da estimativa mensal, visto que a regra geral para o lucro real é sua apuração, mensal



até 1996 e trimestral a partir de 01.01.97. Nessa hipótese deve o contribuinte optante por esse regime realizar recolhimento por estimativa, a título de antecipação do imposto efetivamente devido no valor apurado em 31 de dezembro de cada ano. Vale dizer, rigorosamente que, para as pessoas jurídicas optantes por esse regime – BALANÇO ANUAL – o fato gerador do imposto de renda ocorre em 31 de dezembro e, portanto, antes dessa data não existe imposto devido, o que torna incorreta a utilização da expressão “pagamento mensal ou trimestral”, pois como modalidade de extinção de obrigação somente o seria após a ocorrência do fato gerador, daí o tratamento correto deve ser de antecipação do devido em 31.12. de cada ano.

A penalidade prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 visa dar efetividade à regra dos recolhimentos por estimativa, porém deve ser analisada e aplicada seguindo o princípio da razoabilidade.

Analizando a regra sancionatória podemos dizer que conjugando o caput do art. 44 com o inciso IV de seu § 1º, podemos afirmar que a multa somente pode ser cobrada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, vale dizer que deve haver uma obrigatoriedade do recolhimento de tributo ou contribuição, seja em forma definitiva seja como antecipação.

No caso de recolhimento por estimativa previsto no artigo 2º da Lei 9.430/96, para suspender ou reduzir o valor dos pagamentos a empresa deverá demonstrar através de balanços ou balancetes, que o valor acumulado já excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso, conforme preceitua o artigo 35 da Lei 8.981, que na letra “b” de seu § 1º diz que os balanços ou balancetes somente produzirão efeito para a determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano calendário. Tal previsão indica que tais obrigações acessórias têm caráter precário, ou seja servirão para comprovar o correto cumprimento da regra da estimativa no curso do ano calendário, após esse haverá prevalência do balanço anual.

Do expostos podemos concluir que há aparente conflito entre parte da norma sancionatória, inciso IV do § 1º do artigo 44 da Lei 9.430/96, com o próprio caput do artigo já que o caput prevê multa para totalidade ou diferença de imposto,



enquanto que o inciso IV prevê a multa ainda que seja apurado prejuízo fiscal no ano calendário.

Podemos afirmar que o aparente conflito também existe entre a previsão de exigência da multa ainda que se apure prejuízo, com a previsão contida na letra "b" do § 1º do artigo 35 da lei nº 8.981/95, nos casos que o contribuinte não recolhe as estimativas, e nem levanta os balanços ou balancetes, mas que no balanço em 31.12 apura prejuízo fiscal. Se os balanços e balancetes têm vida efêmera ou seja só servem até o levantamento do balanço que dirá a verdadeira base de cálculo; como pode a sua ausência, no caso de prejuízo final, ensejar a aplicação de penalidade após o cálculo do imposto? Não há mais imposto, logo nos termos do caput do artigo 44 da Lei 9.430/96 não há mais base de cálculo para a multa.

Não se diga que com isso possa estar se negando efetividade à previsão legal da exigência ainda que se apure prejuízo, tal dispositivo deve ser entendido dentro de uma interpretação sistemática que nos leva a crer que tal previsão significa que se o contribuinte não recolher as estimativas obrigatórias, não levantar balanços ou balancetes para comprovar prejuízo, ou mesmo os levantando e ficar comprovado lucro real e o contribuinte não recolher a exação, fica sujeito à multa isolada, que se aplicada durante o ano, ainda que no final do interregno venha a apurar prejuízo, lucro zero ou lucro inferior às estimativas a que estava obrigado, a multa dever prevalecer não podendo as autoridades julgadoras reduzi-la ao nível do imposto devido na declaração anual.

Para compatibilizar as normas a interpretação deve ser feita levando-se em conta o princípio da razoabilidade, do fato consumado, (lucro real anual), e a previsão contida no artigo 112 do CTN.

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

Art. 112 - A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;



II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

De fato como já dissemos a aplicação da multa após o levantamento do balanço e a apuração resultado anual para fins fiscais, que pode ser prejuízo, lucro zero ou lucro positivo, deve ser aplicada com razoabilidade pois a dúvida está patente quanto à base de cálculo da multa. A base da penalidade seria o valor das antecipações não recolhidas ou, seria o valor do imposto apurado pelo lucro real anual? Se o contribuinte apurou prejuízo anual, a falta dos balanços ou balancetes que deveriam ter sido feitos e transcritos nos diários, que como já dissemos têm vida efêmera, podem ser motivo para a aplicação da multa?

Não há nenhuma dúvida de que o legislador elegeu como base de cálculo da penalidade o valor do tributo, que pode ser entendido durante o ano como o das antecipações e após o levantamento do lucro real anual o valor do tributo sobre ele calculado. (Art. 44 Lei 9.430/96).

Patente as dúvidas pode e deve o julgador aplicar o artigo 112 do CTN de modo a adaptar a exigência da penalidade ao objetivo do legislador, ou seja proteger o sistema de bases correntes com recolhimentos durante o período de formação da base tributável anual.

Assim entendo que a penalidade deve ser aplicada sobre as seguintes bases:

1ª) hipótese: o contribuinte não recolhe as estimativas e nem levanta balanços ou balancetes que pudessem comprovar prejuízo ou recolhimento a maior de imposto em períodos anteriores dentro do ano base.



a) Durante o ano calendário e no ano seguinte até o levantamento do balanço anual e apuração do lucro real anual, a base de cálculo da multa deve ser o valor das estimativas não recolhidas, calculando-se o valor do imposto ou contribuição social, mais adicional sobre o lucro estimado de oito por cento sobre a receita bruta auferida, ou os outros percentuais previstos na legislação para a atividade.

b) Após o levantamento do balanço, a base de cálculo da multa deverá ser a diferença entre o imposto de renda sobre o lucro real anual e as estimativas recolhidas se menores que as obrigatórias, pois esta é a base de cálculo nos termos do caput do artigo 44 da Lei 9.430/96, até nova redação dada ao artigo por MP.

c) Ocorrendo prejuízo fiscal anual, a multa somente pode ser exigida até o levantamento do balanço e da demonstração do lucro real, visto que após essa data não há mais base de cálculo nos termos do caput do art. 44 da Lei 9.430/96 pois, as estimativas mostraram-se indevidas, se indevidas não podem mais ser base de cálculo, sob pena de se calcular penalidade sobre base inexistente. Nesse caso podemos dizer que houve apenas o não cumprimento de uma obrigação acessória que seria a demonstração através de balanços ou balancetes de que a empresa no curso do ano teve prejuízo e não lucro tributável. (Tese válida até os fatos geradores ocorridos antes da MP que modificou o artigo 44 da referida lei.).

2ª) Hipótese: a empresa não recolhe os valores devidos como estimativa, levanta balanços ou balancetes que demonstram a existência de lucro real e não de prejuízo.

a) Apura lucro real anual em valor maior ou igual aos valores que tinha obrigação de recolher a título de estimativa, a base de cálculo é o valor do imposto calculado sobre as estimativas não recolhidas.

b) A empresa apura lucro real anual em valor inferior aos valores que tinha obrigação de recolher a título de estimativa, a base de cálculo da multa deve ser igual ao valor do imposto anual.

#### **CONCOMITÂNCIA DE APLICAÇÃO DAS MULTAS – ISOLADA E PROPORCIONAL:**

1) Após o ano calendário a fiscalização detecta omissão de receita, deve-se exigir a multa proporcional de 75% ou 150%, e não a multa isolada pois essa sanção é para dar efetividade aos recolhimentos das estimativas durante o ano calendário calculadas sobre o faturamento escriturado.

2) No balanço anual a empresa apura imposto em valor superior às estimativas recolhidas, porém calculou e recolheu as antecipações cumprindo corretamente a legislação, não há multa a ser cobrada pois cumprira corretamente as regras da estimativa.

3) No balanço anual a empresa apura imposto maior que as estimativas recolhidas em virtude de recolhimento a menor das estimativas a que estava sujeita, a multa a ser aplicada é a isolada sobre a diferença entre a soma das estimativas a que estava obrigada e a efetivamente recolhida.



4) A empresa declara em DIRF a estimativa correta, mas não recolhe, levanta balanço anual que mostra ser devida aquela estimativa, aproveita o valor da estimativa não recolhida para redução do imposto anual, a multa a ser lançada será a isolada pelo não recolhimento da estimativa, e o imposto deverá ser exigido na totalidade, ou seja, sem a consideração da estimativa declarada mas não recolhida.

Essas foram as hipóteses que de antemão podemos prever, porém outra poderão surgir, as quais deverão ser analisadas de acordo com os fatos efetivamente ocorridos.

Para cada norma violada deve haver a certeza da resposta que deve seguir o princípio da proporcionalidade, ou seja, a sanção deve de ser aplicada na medida da violação, com imparcialidade.

Entendo que o princípio da proporcionalidade aplica-se às sanções tributárias. O limite à sanção é o próprio bem jurídico protegido. No caso este bem é o crédito tributário. Será o valor desse crédito o limite máximo permitido à sanção.

Ora se durante o ano calendário o crédito é o valor do tributo calculado sobre o lucro estimado, sobre ele nesse período pode ser calculada a sanção, após o evento do balanço anual com a apuração do lucro real do ano, o crédito deixa de ser aquele com base no lucro estimado e passa a ser aquele calculado sobre o lucro real efetivo, somente sobre esse, se houver é que poderá ser exigido imposto, logo esse é o limite para a aplicação da multa.

Exigir a multa e valor superior ao imposto apurado no ano, não só estaria ferindo a norma a que prevê a sanção pela utilização de valor maior que o tributo devido como base de cálculo, como o princípio da proporcionalidade, pois após o balanço o que mostrou ser devido a título de antecipação foi o valor do imposto apurado com base no lucro real anual, qualquer diferença a maior seria objeto de compensação ou restituição, logo utilizando uma base maior na realidade estaria a autoridade a exigir a multa não sobre a diferença de imposto mas, sobre um valor a ser restituído ou compensado, o que seria um verdadeiro absurdo.



A “sanção/coação, está para a relação jurídica sancionadora, assim como a prestação está para a relação jurídica obrigacional.” (1).

Para aplicação da tese exposta, devemos analisar a situação da empresa recorrente.

Manuseando os autos, verifico que nos anos calendário de 2001, 2.002 e 2003, a empresa fizera opção pelo lucro real anual com o recolhimento obrigatório de estimativas mensais, nos termos do artigo 2º da Lei nº 9.430/96, conforme DIPJs folhas 152 a 201.

Verifico também que o contribuinte tomou ciência dos autos de infração em 22.12.2006, portanto fora do curso dos anos calendário objetos da autuação tal fato é importante diante da tese assentada na CSRF uma vez que durante o ano calendário o valor da multa equivale a 75% da estimativa não recolhida a cada mês, reduzida para 50% nos termos da nova legislação penal tributária já citada.

Manuseando os autos verifico que sobre a mesma base de cálculo foram aplicada duas multas, uma de 75% com base na falta de pagamento da contribuição e de 50% por falta de pagamento da contribuição sobre a base estimada.

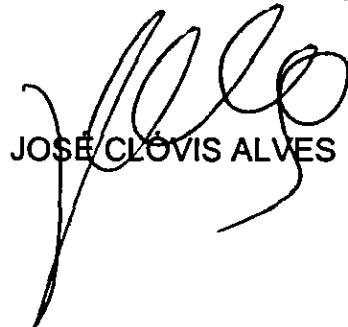
Necessário ressaltar que a presente tese se aplica aqui ao caso concreto pois os fatos geradores ocorreram antes da edição da MP 303 que modificou a base de cálculo de diferença de tributo ou contribuição para cinqüenta por cento sobre o valor do pagamento mensal.

Quanto à alegação de confisco cabe lembrar tal instituto se aplica somente aos tributos e é dirigido ao legislador, não se aplicando às penalidades pois com tributo não se confundem conforme definido no artigo 3º do CTN.



Assim, conheço do recurso apresentado e no mérito dou-lhe provimento parcial para excluir as multas isoladas lançadas.

Sala das Sessões - DF, em 05 de dezembro de 2007.



JOSE CLOVIS ALVES