



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Csc/7

Processo nº. : 10166.003497/2003-30
Recurso nº. : 136577
Matéria : CSLL – Ex(s) 1998 a 2000
Recorrente : FUNDAÇÃO ASBACE DE PREVIDÊNCIA SOCIAL
Recorrida : 2ª TURMA DRJ BRASÍLIA – DF.
Sessão de : 1º DE DEZEMBRO DE 2004.
Acórdão nº. : 107-07.876

CSLL – LANÇAMENTO DE OFÍCIO – DECADÊNCIA – CTN, ART. 150, PARÁGRAFO 4º – APLICAÇÃO – Tendo a Suprema Corte, de forma reiterada, proclamado a natureza tributária das contribuições de seguridade social, determinando, pois, em matéria de decadência, a lei e o direito aplicável, por força do que dispõe o art. 146, III, b da Constituição Federal, aplicam-se as regras do CTN em detrimento das dispostas na Lei Ordinária 8.212/91. Interpretação mitigada do disposto na Portaria MF 103/02, isto em face do disposto na Lei 9.784/99 que manda o julgador, na solução da lide, atuar conforme a lei e o Direito.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NORMAS PROCESSUAIS – AÇÃO JUDICIAL E ADMINISTRATIVA CONCOMITANTES – IMPOSSIBILIDADE – A busca da tutela jurisdicional do Poder Judiciário, antes ou depois do lançamento "ex officio", enseja renúncia ao litígio administrativo e impede a apreciação das razões de mérito, por parte da autoridade administrativa, tornando-se definitiva a exigência tributária nesta esfera.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - Havendo falta ou insuficiência no recolhimento do tributo, impõe-se a aplicação da multa de lançamento de ofício sobre o valor do imposto ou contribuição devido, nos termos do artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96.

CSLL - ESTIMATIVA - MULTA ISOLADA - Aplica-se a multa isolada, prevista no art. 44, I, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/96, quando a empresa, sujeita ao recolhimento por estimativa, não efetuar as antecipações obrigatórias, não tendo demonstrado em balanços ou balancetes periódicos que estava dispensada de fazê-lo, ainda que ao final do ano-calendário apure prejuízo fiscal.



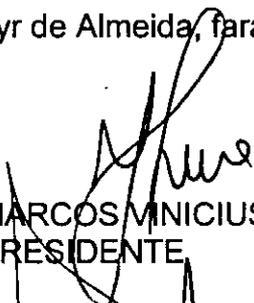
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10166.003497/2003-30
Acórdão nº. : 107-07.876

JUROS MORATÓRIOS - TAXA SELIC – O Código Tributário Nacional autoriza a fixação de percentual de juros de mora diverso daquele previsto no § 1º do art. 161.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FUNDAÇÃO ASBACE DE PREVIDÊNCIA SOCIAL.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência em relação ao período-base de 1997, vencidos os Conselheiros Luiz Martins Valero, Albertina Silva Santos de Lima e Marcos Vinicius Neder de Lima e, por unanimidade de votos, NÃO CONHECER da matéria submetida ao Poder Judiciário e, na matéria diferenciada, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Natanael Martins (relator), Octavio Campos Fischer, Hugo Correia Sotero e Carlos Alberto Gonçalves Nunes, que afastavam a multa isolada. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Martins Valero. O Conselheiro Neicyr de Almeida, fará declaração de voto.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE


LUIZ MARTINS VALERO
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 29 ABR 2005



Processo nº. : 10166.003497/2003-30
Acórdão nº. : 107-07.876

Recurso nº. : 136577
Recorrente : FUNDAÇÃO ASBACE DE PREVIDÊNCIA SOCIAL

RELATÓRIO

FUNDAÇÃO ASBACE DE PREVIDÊNCIA SOCIAL, já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 1117/1144, do Acórdão nº 6.178, de 29/05/2003, prolatado pela 2ª Turma da DRJ em Brasília - DF, fls. 1104/1112, que julgou procedente o crédito tributário constituído no auto de infração de CSLL, fls. 010.

Consta na Descrição dos Fatos da peça básica da autuação, que a contribuinte deixou de efetuar o recolhimento da citada contribuição nos anos-calandário de 1997, 1998, 1999, 2000 e 2001. O lançamento fiscal levado a efeito exige, além do tributo lançado, a multa isolada pela falta de recolhimento sobre a base estimada, mais a multa de lançamento de ofício.

Tempestivamente a contribuinte insurgiu-se contra a exigência, nos termos da impugnação de fls. 1062/1091.

A 2ª Turma da DRJ/Brasília decidiu pela manutenção integral do lançamento, nos termos do acórdão recorrido, cuja ementa tem a seguinte redação:

“CSLL”.

Período de apuração: 31/12/1997 a 31/12/2001

Decadência

O prazo decadencial das contribuições sociais é de dez anos contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido



Processo nº. : 10166.003497/2003-30
Acórdão nº. : 107-07.876

efetuado, à luz do art. 45 da Lei 8.212/91. Arguição rejeitada.

Crédito Tributário Sub Judice

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito pelo lançamento. A concessão de Medida Liminar em Mandado de Segurança suspende a exigibilidade do crédito tributário, ou seja, a sua cobrança, porém, não impede sua constituição pelo lançamento.

Concomitância entre Processo Administrativo e Judicial

Não se toma conhecimento da impugnação administrativa no tocante à matéria de mesmo objeto da ação judicial.

Suspensão da Exigibilidade – Depósito Judicial

Nos termos do inciso II do art. 151 do CTN, o depósito judicial somente suspende a exigibilidade do crédito tributário quando é efetuado em seu montante integral.

Multa isolada

No caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido por estimativa, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado base de cálculo negativa no ano-calendário correspondente, será efetuado lançamento de ofício da multa isolada sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos.

Multa de Ofício – Depósito Judicial

O percentual da multa de ofício deve ser de 75% porque o lançamento é de ofício e por exigência da lei. O depósito judicial não dispensa a aplicação da multa de ofício.

Juros de Mora – Aplicabilidade da Taxa Selic

Sobre os créditos tributários vencidos e não pagos a partir de abril de 1995, incidem os juros de mora equivalentes à taxa Selic para títulos federais.

Ilegalidade e/ou inconstitucionalidade

A discussão sobre legalidade ou constitucionalidade das leis é matéria reservada ao Poder Judiciário. A autoridade administrativa compete constituir o crédito tributário pelo lançamento, sendo este vinculado e obrigatório sob pena de responsabilidade funcional.

Lançamento Procedente”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10166.003497/2003-30
Acórdão nº. : 107-07.876

Ciente da decisão de primeira instância em 26/06/03 (fls. 1116), a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário, protocolo de 23/07/03 (fls. 1117), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que, apesar de não ter se manifestado quanto ao sobrestamento da cobrança até o julgamento final do Mandado de Segurança n. 2002.34.00.1805-9, em trâmite perante a 2ª Vara da Justiça Federal de Brasília, importante reiterar que a exigência não merece prosseguir até que o Poder Judiciário se manifeste sobre a matéria em discussão;
- b) que está em discussão judicial exatamente a obrigatoriedade do recolhimento da CSLL, motivo pelo qual o presente processo deve ser sobrestado a fim de aguardar a decisão judicial;
- c) que realizou o depósito integral dos valores em discussão e, mesmo não tendo sucesso na esfera judicial, os depósitos realizados serão convertidos em renda a favor da União;
- d) que ocorreu a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário em questão, pois o auto de infração foi lavrado em 21/03/03 e, em consequência, já se operou a decadência sobre os fatos geradores ocorridos anteriormente a março de 1998;
- e) que, não obstante pugnar pelo não pagamento integral da CSLL, com vistas a aproveitar os benefícios concedidos pelo art. 5º da MP 2222/01 (regulamentada pela IN SRF 126/02), até que seja proferida decisão final nos autos da ação mandamental, a recorrente entendeu por bem efetuar o depósito judicial das quantias controversas;
- f) que o art. 5 da MP 2222/01, prevê a possibilidade de efetuar o pagamento da CSLL em seis parcelas, referente aos fatos geradores passados, sendo que o prazo para pagamento da primeira parcela foi 31/01/02. Diante disso, efetuou tempestivamente o depósito judicial da primeira parcela do pagamento da CSLL e a partir daí, deu continuidade nos depósitos judiciais das parcelas dos meses subseqüentes, conforme depreende das cópias autenticadas das guias em anexo. Conclui-se, portanto, que os depósitos judiciais efetuados nos autos do MS possuem, por si só, o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, II do CTN;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10166.003497/2003-30
Acórdão nº. : 107-07.876

- g) que não procede a alegação constante no auto de infração de que houve depósito judicial apenas da CSLL supostamente devida no ano-calendário de 2001 (R\$ 31.510,69) e que nenhum outro depósito foi efetuado. Foram depositados judicialmente não só a CSLL supostamente devida no ano de 2001, mas, também, a CSLL hipoteticamente devida nos anos anteriores a 1997, até dez/01, haja vista que ao optar pelo regime especial de tributação estabelecida na MP 2222/01, à recorrente foi conferida a prerrogativa de efetuar o pagamento do seu "débito" a título de CSLL, sem a incidência de multa e juros, nos termos do art. 5º da citada MP;
- h) que se trata de sociedade civil sem fins lucrativos, e tem por objetivo instituir planos privados de concessão de pecúlios ou de rendas, de benefícios complementares ou assemelhados ao da previdência social, mediante contribuição de seus participantes, dos respectivos empregadores e de ambos;
- i) que não tem fins lucrativos, pois não se está diante de resultado da pessoa jurídica, mas diante de resultados e ganhos das pessoas físicas (participantes e assistidos);
- j) que não pode ser exigida a multa de ofício, tampouco os juros de mora, pois não se trata de falta de recolhimento, falta de declaração ou de declaração inexata, visto estar recorrendo à esfera judicial;
- k) que é ilegal a utilização da taxa Selic para a cobrança de juros moratórios.

Às fls. 1155, o despacho da DRF em Brasília - DF, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o relatório.



Processo nº. : 10166.003497/2003-30
Acórdão nº. : 107-07.876

VOTO VENCIDO

Conselheiro NATANAEL MARTINS, Relator.

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Da Decadência

Inicialmente deve ser apreciada a preliminar de decadência suscitada pela recorrente.

Com relação à contagem do prazo decadencial da contribuição social sobre o lucro líquido, não obstante a posição de muitos de que não caberia a este órgão colegiado, integrante do Poder Executivo, negar aplicação a dispositivo legal em vigor, enquanto não reconhecida sua inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, no caso em espécie, ousa dela divergir, especialmente no que se refere à aplicação do artigo 45 da pré-falada Lei nº 8.212/91, porque, como se verá, não se esta aqui a simplesmente negar vigência a uma lei, mas, sim, a de aplicar a lei que especificamente deve reger a matéria.

Com efeito, para esclarecer tal discordância, mister rememorar a moderna classificação das espécies tributárias já diversas vezes exaltada pela Colenda Suprema Corte e claramente dissecada no voto proferido pelo Excelentíssimo Ministro Carlos Velloso, no julgamento do RE nº 138.284/CE, datado de 1º de julho de 1992, ou seja, posteriormente à edição da Lei nº 8.212/91:

“As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) impostos (CF, arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (CF,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10166.003497/2003-30
Acórdão nº. : 107-07.876

art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (CF, ar. 145, III); c.2. parafiscais (CF, art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (CF, art. 195, I, II, III), c.2.1.2. outras de seguridade social (CF, art. 195, parág. 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, CF, art. 212, parág. 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, CF, art. 240); c.3. especiais: c.3.1 de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2. corporativas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148)."

Depreende-se da classificação tributária erigida pelo Ministro Carlos Veloso e acima reproduzida que as contribuições sociais, portanto, têm natureza tributária. E tal posicionamento do Pretório Excelso, como dito, não é isolado, o que se atesta pela transcrição de importantes manifestações do irretocável Ministro Moreira Alves, escolhidas dentre tantas outras manifestações dos Ministros daquela Corte:

"Sendo, pois, a contribuição instituída pela Lei nº 7.689/88 verdadeiramente contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social, com base no inciso I do artigo 195 da Carta Magna, segue-se a questão de saber se essa contribuição tem, ou não, natureza tributária em face dos textos constitucionais em vigor. Perante a Constituição de 1988, não tenho dúvida em manifestar-me afirmativamente." (RE nº 146.733/SP; j. 29.06.1992)

"Esta Corte, ao julgar o RE 146.733, de que fui relator, e que dizia respeito à contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas instituída pela Lei nº 7.689/88, firmou orientação no sentido de que as contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social têm natureza tributária, embora não se enquadrem entre os impostos." (Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1 Distrito Federal; j. 1º.12.1993)

Desse modo, afigura-se incontestemente a natureza tributária da contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88, assim como de qualquer outra contribuição social. Tal afirmação, contudo, não esgota a questão, porquanto a natureza tributária das contribuições sociais acarreta-lhes consequência de suma



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10166.003497/2003-30
Acórdão nº. : 107-07.876

importância ao deslinde da controvérsia instaurada nestes autos, qual seja, a sua submissão às normas gerais de tributação veiculadas por lei complementar.

Retomando-se o voto do ilustre Ministro Carlos Velloso acima transcrito parcialmente, o qual, lembre-se, trata da figura das contribuições sociais no novel ordenamento, infere-se que:

"(...) A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (CF, art. 146, III, b; art. 149)."

Corroboram esse entendimento diversas manifestações do Egrégio Supremo Tribunal Federal, o que se atesta pela transcrição de trechos de votos da lavra do Ministro Ilmar Galvão, proferidos, respectivamente, no julgamento dos já citados RE nº 146.733/SP e Ação Declaratória de Constitucionalidade 1-1/DF:

"A contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88 está prevista no art. 195 da Constituição Federal. O dispositivo e seus incisos e parágrafos definem o tributo (caput), os contribuintes (inciso I e parágrafo 8º) e a base de cálculo. Nada deixaram, como se vê, para eventual lei complementar, que, assim, não faz falta. A sua instituição, por isso, pôde ser autorizada por meio de lei (ordinária), no caput do art. 195, sendo certo que as «normas gerais» a que está sujeita hão de ser encontradas na lei complementar que, entre nós, já regula a matéria prevista no art. 146, III, b, da CF."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10166.003497/2003-30
Acórdão nº. : 107-07.876

“Na verdade, no que tange à base de cálculo, as vedações constitucionais são circunscritas às hipóteses de taxas relativamente aos impostos (art. 145, par. 2º) e de impostos da competência residual da União, no que diz respeito aos demais impostos, federais, estaduais ou municipais (art. 154, I).

Não referem, pois, às contribuições sociais, como as de que se trata, em relação as quais se limitou, no art. 149, a declarar sujeitas às normas do artigo 146, III e 150, I e III, além do disposto no art. 195, par. 6º.”

Com efeito, dúvidas não hão de remanescer acerca da submissão das contribuições sociais, dentre elas a de que ora se trata, às normas gerais referidas no artigo 146, III, da Carta Magna, as quais estão contidas no Código Tributário Nacional. Isso a despeito da desnecessidade de lei complementar para sua instituição, conforme também já decidiu a Egrégia Suprema Corte.

Dita o referido artigo 146, III, da Constituição Federal que:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

“(…)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

*b) obrigação, lançamento, crédito, **prescrição e decadência tributários**; (...)”* (grifos nossos)

No Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172/66, alçada à categoria de lei complementar quando da sua recepção pelo ordenamento vigente - , a decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário está prevista, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, no artigo 150, § 4º, e, para os demais tributos, no artigo 173, I.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10166.003497/2003-30
Acórdão nº. : 107-07.876

Tratando-se de tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação, como de fato se trata, aplica-se à espécie o artigo 150, § 4º, do CTN, o qual dita que se operará a decadência em cinco anos "(...) a contar da ocorrência do fato gerador (...)".

E nem se alegue que o artigo 45 da Lei nº 8.212/91 referir-se-ia a regra específica de decadência aplicável às contribuições destinadas à Seguridade Social, haja vista que, como visto à exaustão, determina a Constituição Federal que a decadência em matéria tributária deve ser tratada por lei complementar. Ou seja, sendo inegável a natureza tributária da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, está ela, pois, sujeita ao mencionado mandamento constitucional devidamente regulamentado no Código Tributário Nacional.

Não se trata, aqui, como já de início asseverado, de negar aplicação a dispositivo vigente de lei ainda não declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal e, por via de conseqüência, de negar vigência à Portaria MF 103/2002 que delimitou a competência dos Conselhos de Contribuintes, mas, sim, de eleger, entre dois dispositivos de lei, aquele que mais se adapta ao ordenamento vigente.

Ensina o Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira, em lição de atualidade e profundidade indiscutíveis, que:

"A interpretação das leis não deve ser formal, mas sim, antes de tudo, real, humana, socialmente útil. (...) Se o juiz não pode tomar liberdades inadmissíveis com a lei, julgando 'contra legem', pode e deve, por outro lado, optar pela interpretação que mais atenda às aspirações da Justiça e do bem comum" (RSTJ 26/384)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10166.003497/2003-30
Acórdão nº. : 107-07.876

Ora, não se está a tratar aqui tão-somente da aplicação da Lei nº 8.212/91, mas também do Direito, haja vista que, repisando regra comezinha do direito processual, ao julgador cabe aplicar a Lei e o Direito.

Ninguém menos que Miguel Reale, elucidando o pensamento sempre vivo do saudoso jurista italiano Tullio Ascarelli, brilhantemente ensina que:

“O ato interpretativo, segundo Ascarelli, não se reduz a mera inferência lógica a partir de regras de direito, tomadas como premissas, mas ao contrário, representa uma valoração a partir de paradigmas normativos. (...) Como se vê, Ascarelli estava convencido, e este é um dos seus grandes méritos, que não pode haver interpretação que não envolva uma preferência valorativa, segundo parâmetros normativos, os quais delimitam a função criadora do intérprete, mas não a suprimem.

Interpretar é valorar, ou seja, optar entre valores compatíveis com a estrutura normativa. Todo intérprete, por mais isento ou neutro que queira ser, jamais poderá libertar-se, primeiro, de seu coeficiente pessoal axiológico e, em segundo lugar, do coeficiente social de preferência inerente à sociedade a que ele pertence, ou ao “tempo histórico” que está vivendo.

O advogado, o teórico ou o juiz são, antes de mais nada, homens inseridos num contexto de valorações e de preferências. Antes do jurista, há, em suma, a consciência, que é, ao mesmo tempo, uma realidade psíquica, com motivações econômicas, morais, religiosas, as quais não podem deixar de condicionar o ato interpretativo.

.....
Para chegar a uma “interpretação concreta”, Ascarelli adota a tese desenvolvida por um grande mestre da Teoria do Estado, Herman Heller, segundo o qual a interpretação não se põe no fim, como resultado do ordenamento, mas sim no começo do ordenamento, o que quer dizer que ela condiciona o sistema normativo. Por outras palavras, o ordenamento jurídico só se torna pleno graças à mediação hermenêutica, ou, mais propriamente, graças ao trabalho criador do intérprete. (...).” (“A teoria da interpretação segundo Tullio Ascarelli”,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10166.003497/2003-30
Acórdão nº. : 107-07.876

in Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro nº 38, p. 75).

Aliás, se dúvidas outrora houvesse quanto a função judicante na esfera administrativa, estas se dissiparam com o advento da Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, aplicável no âmbito do processo administrativo tributário federal, que, solenemente, proclamou que **“nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de atuação conforme a lei e o Direito”** (art. 2º., par. Único, inciso I).

Nessa vereda, diga-se que a questão não se põe ao extremo de reputar inconstitucional esta ou aquela norma, mas sim de interpretar o Direito vigente, como princípio ao exercício das funções de um órgão judicante. Isso, pois, afastada a “consciência” do julgador, esvaziada estaria a tarefa desse Egrégio Colegiado, mormente considerando que a interpretação é instrumento imprescindível a qualquer operador do Direito.

Deveras, não se há de fechar os olhos ao fato de que a Constituição incumbiu à lei complementar a competência para disciplinar o instituto da decadência em matéria tributária, competência esta exercida pelo Código Tributário Nacional e aplicável às contribuições sociais, conforme interpretação pacífica engendrada do Egrégio Supremo Tribunal Federal, guardião da Constituição Federal.

Remetendo-se novamente a atenção à supra transcrita lição de Miguel Reale, frise-se que *“o ordenamento jurídico só se torna pleno graças à mediação hermenêutica”*. É, portanto, lançando-se mão dessa mediação hermenêutica, e de nada mais, que se aplica ao caso concreto o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional ao invés do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, privilegiando-se a plenitude do ordenamento jurídico.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10166.003497/2003-30
Acórdão nº. : 107-07.876

Outro giro e se mais não bastasse, não se pode negar que precedentes jurisprudenciais declaratórios da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91 também devem ser sopesados na verificação da aplicação da lei ao caso concreto, a exemplo do acórdão oriundo do julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nº 63.912, incidente no Agravo de Instrumento nº 2000.04.01.092228-3/PR, cuja ementa é a seguir transcrita:

“Arguição de Inconstitucionalidade. Caput do artigo 45 da Lei nº 8.212/91.

É inconstitucional p caput do artigo 45 da Lei nº 8.212/91 que prevê o prazo de 10 anos para que a seguridade social apure e constitua seus créditos, por invadir área reservada à lei complementar, vulnerando, dessa forma, o art. 146, III, b, da Constituição Federal.”

(TRF – 4ª Região – Corte Especial – DJ 05.09.2001)

Nesse sentido, se o julgador possui em mãos instrumentos cujo manejo possibilita a aplicação ao caso concreto de norma harmônica com o ordenamento jurídico, pode e deve fazê-lo. Não se há de esperar que o Egrégio Supremo Tribunal Federal reconheça a inconstitucionalidade apontada via declaração efetuada pelo controle difuso, cuja extensão de efeitos a todos os contribuintes reclamaria a edição de Súmula do Senado Federal, ato de discricionariedade indiscutível.

Assim, se é certo que os Conselhos de Contribuintes devem se pautar segundo suas regras de competência judicante, não menos certo é o fato de que no exercício dessa atividade, cuja competência deriva do Decreto 70235/72, lei ordinária como proclamado pelo Poder Judiciário, devem os julgadores, por força dos princípios emergentes na Lei já citada Lei 9.784/99, aplicar o direito cabível à espécie. É justamente em face dessa realidade contextual que se deve tomar a referida Portaria MF 103/02 como veiculadora de regras não exaustivas de competência.



Processo nº. : 10166.003497/2003-30
Acórdão nº. : 107-07.876

Noutras palavras, quando a lei e o direito aplicável emergirem de forma incontestada, sobretudo quando derivado de reiteradas manifestações ou de decisões definitivas de Tribunais Superiores, especialmente do Supremo Tribunal Federal quando este, de forma definitiva, já tenha feito o devido controle de constitucionalidade, o órgão julgante não somente pode como deve aplicá-los.

Ante o exposto, tendo em vista que a ciência do auto de infração, ao contribuinte se verificou em 21/03/2003, é de se reconhecer a decadência do lançamento recorrido em relação ao período-base de 1997, por aplicação da norma contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional a o caso concreto.

Do Mérito

Da Questão da Concomitância

Com relação à cobrança da contribuição social sobre o lucro líquido, a interessada recorreu ao Poder Judiciário, para discutir a legalidade da incidência sobre as operações inerentes a previdência privada.

Dessa forma, tendo a recorrente se socorrido ao Poder Judiciário, para discutir especificamente a matéria de mérito objeto do auto de infração, nesse particular, há concomitância na defesa, ou seja, a busca da tutela do Poder Judiciário, bem como o recurso à instância administrativa.

A opção da discussão da matéria perante o Poder Judiciário foi da recorrente, e o auto de infração lavrado, fundamentalmente, objetivou a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10166.003497/2003-30
Acórdão nº. : 107-07.876

constituição dos créditos tributários como medida preventiva dos efeitos da decadência.

Cabe citar aqui, parte do parecer de autoria do Procurador da Fazenda Nacional, Dr. Pedrylvio Francisco Guimarães Ferreira:

"Todavia, nenhum dispositivo legal ou princípio processual permite a discussão paralela da mesma matéria em instâncias diversas, sejam elas administrativas ou judiciais ou uma de cada natureza.

Outrossim, pela sistemática constitucional, o ato administrativo está sujeito ao controle do Poder Judiciário, sendo este último, em relação ao primeiro, instância superior e autônoma. SUPERIOR, porque pode rever, para cassar ou anular, o ato administrativo; AUTÔNOMA, porque a parte não está obrigada a percorrer, antes, as instâncias administrativas, para ingressar em Juízo. Pode fazê-lo diretamente."

No mesmo sentido o Sub-procurador Geral da Fazenda Nacional, Dr. Cid Heráclito de Queiróz, assim pronunciou:

"11. Nessas condições, havendo fase litigiosa instaurada – inerente a jurisdição administrativa -, pela impugnação da exigência (recurso latu sensu), seguida, ou mesmo antecedida, de propositura de ação judicial, pelo contribuinte, contra a Fazenda, objetivando, por qualquer modalidade processual – ordenatória, declaratória ou de outro rito – a anulação do crédito tributário, o processo administrativo fiscal deve ter prosseguimento – exceto na hipótese de mandado de segurança ou medida liminar, específico – até a instância da Dívida Ativa, com decisão formal recorrida, sem que o recurso (latu sensu) seja conhecido, eis que dele terá desistido o contribuinte, ao optar pela via judicial."

No caso em questão, o contribuinte ingressou com ação judicial antes da feitura do lançamento de ofício, sendo que a Autoridade Fiscal, com o



Processo nº. : 10166.003497/2003-30
Acórdão nº. : 107-07.876

intuito de salvaguardar os interesses da Fazenda Nacional, constituiu o crédito tributário.

Trata-se especificamente de ações concomitantes para julgamento do mesmo mérito, verificando-se, do exposto, que a contribuinte fez sua opção, escolhendo a esfera judiciária para discutir o mérito existente no presente processo.

Inútil seria este Colegiado julgá-lo, uma vez que a decisão final, a que será prolatada pelo Poder Judiciário, é autônoma e superior. O julgado do Poder Judiciário será sempre superior à decisão proferida nesta Corte.

Assim, não teria sentido que o Colegiado se manifestasse sobre matéria já decidida ou que esta em vias de ser pelo Poder Judiciário, visto que qualquer que seja a sua decisão prevalecerá sempre o que for decidido por aquele Poder.

Dessa forma, a solução da pendência foi transferida da esfera administrativa para a judicial, instância superior e autônoma, que decidirá o litígio com grau de definitividade.

Nesse contexto, a Administração deixa de ser o órgão ativo do Estado e passa a ser parte na contenda judicial; não será mais ela quem aplicará o Direito, mas o Judiciário ao compor a lide.

Do Lançamento da Multa de Ofício

Como visto no item acima, a interessada ingressou no judiciário por meio de Mandado de Segurança para eximir-se do recolhimento da contribuição social, porém, não obteve a liminar pretendida, sendo que a fiscalização ao lavrar o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10166.003497/2003-30
Acórdão nº. : 107-07.876

auto de infração incluiu na exigência a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Em que pese o depósito judicial efetuado pela recorrente, a forma utilizada pela mesma, de acordo com o estabelecido pelo artigo 5º da MP 2222/01, regulamentado pela IN SRF nº 126/02, que previa a possibilidade de efetuar o pagamento da CSLL em até seis parcelas, deve-se ressaltar que a norma abria a possibilidade de parcelamento somente no caso de pagamento da contribuição, ou seja, de liquidação total do débito, não dispondo esse benefício para o caso de depósito, cuja matéria ainda estivesse sendo questionada judicialmente. Aliás, para a fruição do benefício estabelecido pela referida MP, além, obviamente, do pagamento ou do parcelamento do tributo sem incidência de juros e de multa, a efetiva desistência da discussão da matéria no Poder Judiciário o que, como visto, não se verificou.

Nesse sentido, não merece reparos a decisão de primeira instância, pois o art. 151,III, do CTN, determina que suspende a exigibilidade do crédito tributário o seu montante integral, porém, conforme exposto pela fiscalização (fls. 12 a 23), os valores depositados são inferiores àqueles apurados na ação fiscal.

Diante disso, no que respeita a exigência da multa de ofício, vê-se que esta é perfeitamente cabível.

Ante o exposto, tendo a fiscalização apurado insuficiência no depósito dos valores questionados judicialmente, caracterizada está a infração, e, sobre o valor do tributo ainda devido, é cabível a multa prevista no art. 44, I, da Lei 9430/96.

Da Multa Isolada de Lançamento de Ofício



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10166.003497/2003-30
Acórdão nº. : 107-07.876

A autoridade lançadora calculou a multa isolada lançada de ofício, de 75%, com fundamento no artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, tendo em vista que o contribuinte optou pela tributação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, pelo regime anual, não tendo feito nenhum pagamento pelo regime de estimativa..

O artigo 44 da Lei nº 9.430/96, ao especificar as multas aplicáveis nos casos de lançamento de ofício, estabeleceu:

“Art. 44 – Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

*...
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 artigo 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.*

V – isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado que não houver sido pago ou recolhido.”

No caso dos autos a fiscalização aplicou a multa de lançamento de ofício, isoladamente, em face da falta de pagamento das estimativas da contribuição social sobre o lucro líquido, ao passo que também aplicou a multa em face do próprio tributo que não fora objeto de pagamento em razão da controvérsia instaurada no Poder Judiciário:

Entretanto, no caso dos autos, admitir a aplicação da multa de ofício cumulativamente com a multa isolada, sobre a mesma base tributável, significaria admitir que, sobre o mesmo fato, fosse cabível a aplicação de duas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10166.003497/2003-30
Acórdão nº. : 107-07.876

punições, fato repudiado pelo ordenamento e pela própria jurisprudência deste Colegiado.

Com efeito, dada a semelhança do Direito Tributário com o Direito Penal em relação aos bens de interesse público protegidos por ambos, pela aplicação do artigo 70 do Código Penal - que prescreve que quando o agente, mediante uma só ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não, se lhe aplica a mais grave das penas cabíveis ou, se iguais, somente uma delas, mas aumentada, em qualquer caso, de um sexto até metade -, tem-se por inaplicável a multa isolada, porquanto o não pagamento do tributo que justamente gerou o seu lançamento de ofício, foi seguido da aplicação da multa proporcional (registre-se, esta sim, proporcional).

Aliás, a legislação tributária nem mesmo permite a aplicação concomitante da multa de mora com a multa de ofício que, menos onerosa do que a indigitada multa isolada.

Esta matéria já tem jurisprudência formada no Primeiro Conselho de Contribuintes e com decisão favorável ao sujeito passivo e, entre outros acórdãos, podem ser transcritas as seguintes ementas:

"MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento de imposto por estimativa em ajustes efetuados pela fiscalização, com a glosa de adições/exclusões ao lucro líquido na determinação do lucro real, sob pena de dupla incidência de multa de ofício sobre o mesmo fato apurado em procedimento de ofício." (Acórdão nº 101-93.939, de 17/09/2002)

"PENALIDADE. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO (ISOLADA). FALTA DE RECOLHIMENTO. PAGAMENTO



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10166.003497/2003-30
Acórdão nº. : 107-07.876

POR ESTIMATIVA. Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento de imposto por estimativa em de ajustes efetuados pela fiscalização, com a glosa de custos/despesas operacionais e adições e exclusões ao lucro líquido na determinação do lucro real, sob pena de dupla incidência de multa de ofício sobre uma mesma infração.” (Acórdão nº 101-93.692, de 05/12/2001)

“PENALIDADE. FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOB BASE ESTIMADA. Incabível a aplicação concomitante da multa de lançamento de ofício e da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa calculada sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal.” (Acórdão nº 103-20.475, de 07/12/2000)

“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.” (Acórdão nº 103-20.572, de 19/04/2001).

“MULTA ISOLADA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO – CABIMENTO - A multa isolada de lançamento de ofício só tem cabimento na existência do seu pressuposto fundamental como seja a falta de recolhimento de imposto. Não enseja assim sua aplicação a prática de qualquer ilícito, com ênfase para formal, que não denote inadimplência do sujeito passivo a qualquer obrigação principal. Recurso provido.” (Acórdão nº 103-20.931, de 22/05/2002).

“CSSL. LUCRO REAL ANUAL. ESTIMATIVA MENSAL. FALTA DE RECOLHIMENTO. FISCALIZAÇÃO ANTES E APÓS A ENTREGA DA DIRPJ. MULTAS DE OFÍCIO ISOLADA E EM CONJUNTO. SUBSISTÊNCIA PARCIAL DA TRIBUTAÇÃO. Não podem prosperar a incidência da multa de ofício isolada sobre os valores mensais estimados não-recolhidos e a exigência de multa



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10166.003497/2003-30
Acórdão nº. : 107-07.876

associada à parcela defluente da apuração anual, tendo em vista que aquela, por ser mera antecipação desta, esta aquela contém. Subsistirá a exigência da multa isolada quando a ação fiscal se der no curso do ano-calendário, desde que indisponíveis as demonstrações financeiras, em toda a sua extensão e profundidade, do período investigado.” (Acórdão nº 103-20.662, de 20/07/2001)

“MULTA – Art. 44 da Lei nº 9.430/96. A multa de ofício, lançada pela autoridade tributária, não pode ser calculada sobre valor superior ao montante da falta ou insuficiência de recolhimento do imposto. Recurso provido.” (Acórdão nº 105-12.986, de 09/11/1999)

“PENALIDADE. MULTA ISOLADA - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - FALTA DE RECOLHIMENTO - PAGAMENTO POR ESTIMATIVA - Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido devido por estimativa em ajustes efetuados pela fiscalização após o encerramento do ano calendário.” (Acórdão nº 107-07.047, de 19/03/2003)

“MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO ISOLADA - INAPLICABILIDADE - No pagamento espontâneo de tributos, sob o manto, pois, do instituto da denúncia espontânea, não é cabível a imposição de qualquer penalidade, sendo certo que a aplicação da multa de que trata a Lei 9.430/96 somente tem guarida no recolhimento de tributos feitos no período da graça de que trata o artigo 47 da Lei 9.430/96, sem a multa de procedimento espontâneo.” (Acórdão nº 107-06.591, de 17/04/2002)

“PENALIDADE. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO (ISOLADA). FALTA DE RECOLHIMENTO. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício por falta de recolhimento de imposto por estimativa em ajustes efetuados pela fiscalização após o encerramento do ano calendário, com glosa de prejuízos compensados além do percentual permitido pela Lei nº 8.891/95, arts. 42 e 58 na determinação do lucro real.” (Acórdão nº 107-06.894, de 04/12/2002)



Processo nº. : 10166.003497/2003-30
Acórdão nº. : 107-07.876

Desta forma, sou pelo provimento do recurso voluntário relativamente à multa isolada.

JUROS DE MORA

Os juros de mora lançados no auto de infração também correspondem àqueles previstos na legislação de regência. Senão vejamos:

O artigo 161 do Código Tributário Nacional prevê:

“Art. 161 - O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º - Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.” (grifei)

No caso em questão, os juros moratórios foram lançados com base no disposto no artigo 13 da Lei nº 9.065/95 e artigo 61, parágrafo 3º da Lei nº 9.430/96, conforme demonstrativo anexo ao auto de infração (fls. 05).

Assim, não houve desobediência ao CTN, pois o mesmo estabelece que os juros de mora serão cobrados à taxa de 1% ao mês no caso de a lei não estabelecer forma diferente, o que veio a ocorrer a partir de janeiro de 1995, quando a legislação que trata da matéria determinou a cobrança com base na taxa SELIC.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10166.003497/2003-30
Acórdão nº. : 107-07.876

Pelo exposto, voto (i) no sentido de acolher a preliminar de decadência em relação ao ano-calendário de 1997, (ii) para não conhecer do recurso em relação à matéria discutida no judiciário, bem como (iii) para dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência a multa isolada.

Sala das Sessões - DF, em 01 de dezembro de 2004.


NATANAEL MARTINS



Processo nº. : 10166.003497/2003-30
Acórdão nº. : 107-07.876

VOTO VENCEDOR

Conselheiro LUIZ MARTINS VALERO, Relator.

Nas pendências em que esta Câmara julgou a aplicação da multa isolada sobre o valor das parcelas de estimativa do IRPJ e da CSLL, não recolhidas pela pessoa jurídica optante pela apuração anual do lucro real, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, ainda que vencido, tenho votado pela sua procedência.

No caso em julgamento, o ilustre relator desenvolve tese nova, bem fundamentada e ilustrada por demonstrações matemáticas, substancialmente consistentes, objetivando mostrar que a multa isolada deve ter como limite o imposto ou a contribuição social efetivamente devidos ao final do encerramento do ano-calendário, o que me levou a refletir mais sobre esse instrumento sancionatório.

Em que pese a admiração que tenho pelo culto conselheiro, não acompanharei seu voto pelas razões que passo a expor.

Destaco, como principal empecilho ao acatamento da tese do relator, a previsão legal expressa para a aplicação da multa isolada, *ainda que a pessoa jurídica apresente prejuízo fiscal ao final do ano-calendário*.

Nesta hipótese, adotada a tese, não se aplicaria a multa, e isso equivaleria a negar vigência ao dispositivo legal, ou, na melhor das hipóteses, utilizar a norma legal como mero balizamento do livre caminho do intérprete, característica da não muito aceita "escola da livre interpretação do direito".

Por outro lado, acatar a eficácia legal da multa isolada não pode ser entendido como simples adoção da interpretação gramatical da norma jurídica, ao contrário, trata-se de interpretação que leva em conta os fins visados pelo legislador - no dizer de mestre Miguel Reale¹: *"...o primeiro cuidado do hermeneuta*

¹ REALE, Miguel - Lições Preliminares de Direito - Saraiva, São Paulo, 2000, 25ª Edição.



Processo nº. : 10166.003497/2003-30
Acórdão nº. : 107-07.876

contemporâneo consiste em saber qual a finalidade social da lei, no seu todo, pois é o fim que possibilita penetrar na estrutura de suas significações particulares."

Não é diferente o magistério de Carlos Maximiliano em sua obra "Hermenêutica e Aplicação do Direito", Forense. 13ª edição, 1993, pág. 151:

"O hermeneuta sempre terá em vista o fim da lei, o resultado que a mesma precisa atingir em sua atuação prática. A norma enfeixa um conjunto de providências protetoras julgadas necessárias para satisfazer a certas exigências econômicas e sociais; será interpretada de modo que melhor corresponda àquela finalidade e assegure plenamente a tutela de interesse para o qual foi regida."

Pois bem, o abandono da regra de apuração do imposto de renda trimestral, a partir de 1997, é uma opção exercida pelo contribuinte que não dispõe de estrutura administrativa capaz de apurar o montante do tributo e da contribuição social devidos de forma definitiva, na periodicidade determinada pela Lei, mas a contrapartida exigida é o recolhimento de um valor mensalmente estimado, com base na receita bruta e acréscimos.

A lei nº 9.430/96 vai mais longe ao permitir que o valor estimado seja reduzido ou até suspenso, a partir do momento em que o contribuinte demonstre, através de balanços ou balancetes, que o valor já recolhido no período abrangido pelos balanços ou balancetes de acompanhamento, supera ou é suficiente para cobrir o imposto ou a contribuição devidos no referido período.

O fim visado pelo legislador foi coibir a fuga da periodicidade trimestral da apuração, postergando o pagamento do tributo ou da contribuição para o ano-calendário seguinte.

E aquele contribuinte que ao final do ano-calendário de incidência do imposto ou da contribuição nada apurou como devido, por apresentar prejuízo fiscal?



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10166.003497/2003-30
Acórdão nº. : 107-07.876

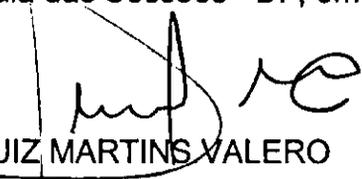
Este, como visto, teve a oportunidade de demonstrar sua situação deficitária em todos os períodos do ano-calendário, bastava elaborar os balanços de monitoramento das estimativas obrigatórias, no tempo previsto na Lei. A demonstração fora do prazo não pode produzir os mesmos efeitos exigidos legalmente.

Não há quem não reconheça que a multa isolada é uma penalidade por demais gravosa e que apresenta um defeito original ao tomar como base de cálculo o imposto ou contribuição que, ao final do ano-calendário, se revela indevido ou em valor devido menor que o estimado.

Mas é uma regra jurídica e, como tal, tem que ter efetividade e esta só é alcançada pela coação estatal, garantida pela sanção, materializando-se o disposto no art. 75 do Código Civil vigente *"todo direito corresponde a uma ação que o assegura"*.

Por isso, voto por se negar provimento ao recurso, no tocante à aplicação da multa isolada.

Sala das Sessões - DF, em 01 de dezembro de 2004.


LUIZ MARTINS VALERO

Processo nº : 10166.003497/2003-30
Recurso nº : 136577
Matéria : MULTA ISOLADA
Recorrente : FUNDAÇÃO ASBACE DE PREVIDÊNCIA SOCIAL
Sessão de : 1º DE DEZEMBRO DE 2004.
Acórdão nº : 107-07.876

D E C L A R A Ç Ã O D E V O T O

Na sessão de 1º de dezembro de 2004 tive a honra de acompanhar o voto do eminente conselheiro, Dr. Natanael Martins, alinhando-me às suas conclusões, conquanto pelos fundamentos similantemente não me distanciei. Entretanto, suscitado pelo ilustre Presidente, Dr. Marcos Vinicius Neder de Lima, entendera, não obstante, que se deveria tecer uma declaração de voto que visasse sintetizar o pensamento que venho esposando acerca dessa exigência, reconheça-se, ainda não-pacificada no seio dessa Câmara e desse Conselho.

Tal declaração irá se louvar em trabalho já por mim desenvolvido, mas que, mercê de sua amplitude e dos seus multifacetados contornos tomara a sua compreensão extremamente prejudicada.

A multa isolada, é certo, não pode ser apreciada sem que estejam presentes os seus princípios inspiradores ou o seu axioma central. Vale dizer, o sistema de bases correntes.

É certo que desde os idos de 1992 vem o órgão tributante desenvolvendo um esforço - digno dos maiores encômios - no sentido de obter das pessoas jurídicas maior celeridade na consecução das prestações impositivas, objetivando dotar a Fazenda Nacional Nacional da indispensável liquidez, notadamente nos dias de hoje onde os ciclos temporais se reduziram dramaticamente. Iniciara-se a arrancada célere rumo à concepção

Processo nº : 10166.003497/2003-30
Acórdão nº : 107-07.876

da Lei nº 8.383/91 (§ 1.º, art. 38), quando se adotara exclusivamente o regime de tributação e apuração mensais do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas à medida em que os lucros fossem auferidos, não obstante ter-se aberto uma possibilidade – na própria lei - de a empresa quedar-se no regime anual (art. 39).

Esses postulados foram reiteradamente explicitados em leis, como demonstra o art. 25 da Lei nº 8.981/95. *Verbis*:

Art. 25. A partir de 1º de janeiro de 1995, o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, inclusive das equiparadas, será devido à medida em que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos. O destaque é meu.

Observe-se que as leis inauguraram duas bases que viam sustentar todo o sistema:

- a)apuração pelo real mensal:
- b)apuração anual, porém com estimativa mensal (o art. 25 antes transcrito denomina - a de Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas) que poderia se reportar - ao ser ajustada - ao real mensal.

A lógica que orientara a concepção desse avanço residia no propósito de que houvesse um encurtamento nos prazos de recolhimentos das prestações impositivas, visando municiar o Tesouro Nacional de maior liquidez. Observe-se, notadamente pela leitura literal do art. 25 da Lei nº 8.981/95 , que a apuração mensal com base no lucro real (opção preferente) e o sistema de estimativas advinham de princípios coincidentes e convergentes, pois nem sequer deveriam apresentar - entre si - qualquer discrepância em relação ao quanto devido de tributo. Isso porque, a quem estivesse no sistema de estimativa mensal poderia, com fundamento em balanço ou balancete acumulado corrigir os rumos de seu recolhimento, tanto para mais ou para menos, ao longo do ano-calendário. Com esse nicho ou possibilidade legal estava acenada a intenção de o legislador eqüalizar as duas metodologias, tomando-as indiferentes em seus resultados, quaisquer que fossem as escolhas manifestadas pelas pessoas jurídicas. Vale dizer: os

dois preceitos não poderiam, por concepção, apresentar quaisquer divergências finalistas, reitera-se.

A opção preferencial pela apuração mês-a-mês logo depois fora abandonada em face do despreparo operacional das empresas em se adaptarem – de forma abrupta - a essa nova sistemática, sem que lhes fosse ofertado um lapso de transição para se amoldarem aos novos regimes de tributação e apuração colimados.

Sucederam-se outros atos legislativos, culminando-se com a adoção do regime de tributação trimestral (art. 1º da Lei nº 9.430/96), sem se descurar da apuração da base de cálculo mensal sujeita ao critério da estimativa como já demonstrado. Com isso pretenderam as Autoridades Administrativas retomarem esse processo de encolhimento da periodicidade na apuração impositiva, seccionada que fora já no limiar conceptivo, sublinhe-se.

Qual o princípio reitor dessa obstinada meta? Fazer com que, ao final do ano-calendário as empresas apresentassem apenas uma declaração de ajuste (*ou apuração do saldo de imposto a pagar ou a compensar, conforme art. 37 em nota de rodapé a seguir*), podendo, em caso muito extemporâneo complementar - a esse término - a estimativa que fora recolhida ao longo do mesmo período; se, em decorrência, nascesse - nessa data - para o contribuinte algum resíduo tributário oriundo da apuração do lucro real ou do lucro líquido ajustado da CSLL, e após descontada a estimativa recolhida (como ente do Ativo Circulante)¹, impor-se-ia, então, o recolhimento desse diferencial. Ou, na hipótese mais provável, ao contribuinte lhe era, ou ainda lhe é dada a prerrogativa de poder compensar a estimativa recolhida a maior com o tributo devido no período subsequente; ou, alternativamente, pleitear restituição do excesso recolhido. Essas últimas vertentes, aliás, inserem-se numa hipótese mais factível de ocorrência, pois é sabido que

¹ Art. 37 da Lei nº 8.981: *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. O sublinhado não consta do original.*

Processo nº : 10166.003497/2003-30
Acórdão nº : 107-07.876

a estimativa é gerada a partir da receita bruta ou do faturamento da pessoa jurídica; o lucro real e a base de cálculo da CSLL frutos de uma soma algébrica em que custos, despesas, encargos e receitas somados convergem, com os necessários ajustes e compensações permitidos em lei, para a apuração daquelas mesmas bases tributáveis.

Esses aspectos mais se robustecem quando o legislador assinalara que a estimativa poderia ser suspensa desde que o contribuinte demonstrasse, através de balanços ou balancetes, a inexistência de resultado positivo tributável em qualquer mês a que submetido estava ao critério de recolhimento por estimativa. Como corolário, o tributo (vide novamente o art. 25 da Lei nº 8.981/95) - sob a forma estimada - não seria devido antecipadamente se não houvesse lucro tributável. Tal inferência se alinha coerentemente com o princípio de bases correntes, pois se a empresa nada deve ao longo do ano, nada deverá ao seu final. Dessa forma não há o que da pessoa jurídica reclamar ou reivindicar, pois em se olvidando esse primado, por certo uma exigência descabida provocaria a ruptura do principal axioma que orientara e inspirara o sistema de bases correntes, fazendo-o assemelhar-se, por conseqüência, a um empréstimo compulsório. Esse é um fato que a Administração Tributária menos ou sequer deseja. Se, ao reverso, houver a existência ou se aflorar um lucro ajustado num determinado mês – pela via do balanço ou balancete -, e noutro não, só seria exigível a prestação estimada no primeiro caso. Esses são os fatos que encontram em si mesmos ampla correlação e coerência de princípios.

Vamos no apegar a um exemplo típico: imaginemos que a pessoa jurídica estando no sistema de bases correntes tenha experimentado o seguinte comportamento de sua estimativa mensal – não recolhida - no período a seguir considerado:

Janeiro/19XX = R\$ 30,00; Fevereiro/19XX = 50,00; e março/19XX = R\$ 80,00.

Hipoteticamente vamos considerar que a empresa levante um balanço em 31.03.19XX (no trimestre) ou em 31.12.19XX (anual), e apure e declare (DCTF) uma provisão tributária de R\$ 70,00.

Processo nº : 10166.003497/2003-30
Acórdão nº : 107-07.876

Uma ação fiscal, em 10 de abril de 19XX ou em 10 de janeiro de 19XX₁, haverá de fazer o seguinte lançamento de ofício - a teor de multa isolada - em face da presença dos princípios inspiradores do sistema de bases correntes e de sua íntima correlação com o regime de apuração e tributação mensais:

Multa Isolada: (Janeiro: R\$ 30,00 x 0,75) + (Fevereiro: R\$ 40,00 x 0,75)
= R\$ 52,50

Retomando um tema antes assinalado - mas que se interage nas últimas digressões -, reconheça-se que os lançamentos contábeis e fiscais que expressam a movimentação desses recursos consubstanciam-se em uma conta denominada de Estimativa; a sua contrapartida, Estimativa a Recolher. Vejamos como se comportariam tais variáveis:

01. A Contabilização:

01.1. apurada a estimativa impõe-se o seguinte lançamento no mês dessa ocorrência:

Débito: Estimativa (AC)

Crédito: Estimativa Recolher (PC)

01.1.2. Após o seu recolhimento encerra-se a conta passiva:

Débito: Estimativa a Recolher (PC)

Crédito: Disponibilidades (AC)

02. Resulta, pois, como substrato, a conta Estimativa (AC) que, por último, se confrontará com a conta credora do Passivo Circulante denominada Provisão Tributária (IRPJ e CSLL) havida no trimestre ou em 31.12 de 19XX, a saber:

Processo nº : 10166.003497/2003-30
Acórdão nº : 107-07.876

Débito: Provisão IRPJ/CSLL

Crédito: Estimativa.

Tomando-se, agora, o item " 02 ", ter-se-á, como corolário, a inferência de que, no trimestre ou em 31.12.19XX:

02.1. a porção positiva decorrente da apuração do lucro ajustado corresponderá ao IRPJ e à CSLL devidos se a estimativa recolhida quedar-se aquém da correspondente provisão. Dessa forma a estimativa estará integralmente contida na provisão;

02.2. será estimativa recolhida a maior se for superior aos tributos provisionados, IRPJ/CSLL apurados, ou se esses forem negativos (caso de restituição/compensação). Dessa forma, respectivamente aquela estará parcialmente contida nesses, ou sequer esses terão qualquer porção d'aquela;

02.3. será estimativa recolhida igual ao IRPJ/CSLL devidos se, do confronto, resultarem nulas as respectivas Provisões do IRPJ/CSLL. Desse modo a estimativa estará integralmente contida nas provisões.

Resulta do exemplo antes coligido que somente a hipótese constante do subitem " 02.1 " abarcaria uma situação híbrida em que a estimativa e a provisão do IRPJ/CSLL a pagar seriam devidos, consoante uma proporção qualquer entre ambos; a versão " 02.2 " definiria a situação suscetível de restituição ou compensação parcial ou total; enquanto a hipótese " 02.3 " encamaria, com todas as luzes, o sistema de bases correntes tal como fora concebido.

Nota: não sem propósitos ou respaldo técnicos que, no caso de omissão de receitas detectada após o encerramento do período, a jurisprudência tem-se encaminhado no sentido de repudiar qualquer exigência cumulativa (Tributo + multa isolada). Essa postura guarda estrita conexão com o fato de, nesse caso, a receita omitida ser a própria provisão ora exigida de

Processo nº : 10166.003497/2003-30
Acórdão nº : 107-07.876

ofício. Ou seja: a estimativa está contida naquela, de conformidade com o sistema inspirador de bases correntes (conforme subitem "02.3").

CONCLUSÃO I:

o recolhimento da estimativa visa antecipar para os meses do ano-calendário respectivo o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria só devido ao final (final do mês de cada trimestre ou em 31.12.19XX). Vale dizer: pretende-se que, ao cabo do trimestre ou do ano-calendário as provisões do IRPJ/CSLL quando confrontadas com as estimativas mensais deságüem em nulidade. Esse o princípio do sistema de bases-correntes, reitera-se.

03. O Inciso 4º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Importa, para melhor encaminhar a análise, colacionar o art. 44, incisos e parágrafo primeiro da Lei n.º 9.430/96: *verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

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

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

(...);

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

Pela leitura do "caput" e do inciso "IV" tem-se, de forma clara, que a multa haverá de ser exigida sobre o imposto e sobre a contribuição social quando a pessoa jurídica, sujeita ao recolhimento dos referidos tributos deixar de fazê-lo, nas condições que

Processo nº : 10166.003497/2003-30
Acórdão nº : 107-07.876

especifica, porém albergada, a falta de recolhimento, no ano-calendário a que corresponder.

Observe-se que a lei dera à estimativa, como já declinado, a natureza de tributo, pois esse é que - em não sendo recolhido - ficará suscetível à respectiva multa isolada. E mais: ao longo do ano-calendário correspondente (e não ao final), pois se a exigência fosse devida e coincidente com o término do período trimestral ou anual (último mês do trimestre ou em 31 de dezembro de 19XX) nenhuma estimativa, por óbvio, seria devida. Ela - a multa isolada - só poderia ser imposta ao longo dos meses que compõem o trimestre ou o ano-calendário respectivo; dessarte, ainda que a pessoa jurídica tenha tido prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa haverá a sua expressão - numa melhor análise - de ser entendida como durante o trimestre ou durante o ano-calendário e com incidência nos meses coincidentes com a falta de recolhimento da estimativa (ou do tributo mensal antecipado, como se queira denominá-la).

De tal imposição legal ficará a salvo a pessoa jurídica se demonstrar, reitera-se, através de balanços ou balancetes mensais que o valor já pago da estimativa acumulada excede o valor do tributo calculado com base no lucro ajustado do período em curso (§2º do art. 39 da Lei n.º 8.383/91). Eis a presença do princípio do sistema de bases correntes, mais uma vez trazido à baila, frise-se.

Como corolário infere-se que, se a pessoa jurídica não promover o correspondente recolhimento do tributo ou da contribuição (lê-se, também, estimativa) nos meses próprios do respectivo ano-calendário - ainda que tenha experimentado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa - ficará sujeita à multa isolada de que trata o art. 44 da Lei nº 9.430/96.

CONCLUSÃO II:

a lei cognomina a estimativa de tributo. Portanto trata-se de tributo, mas devido antecipadamente. Logo, se recolhido o denominado tributo antecipado implicará

Processo nº : 10166.003497/2003-30
Acórdão nº : 107-07.876

nenhum recolhimento com fundamento no lucro líquido ajustado no final do trimestre ou em 31.12.19XX. E o que poderá impedir a pessoa jurídica de promover o recolhimento do tributo antecipado sem que incorra em alguma infração? Com certeza se demonstrar ao fisco – com fundamento no lucro líquido ajustado – que não só recolhera tributo a maior, mas que também experimentara prejuízo ou base de cálculo negativa no período através de seus balanços ou balancetes confiáveis. Inclua-se, nesse rol, o Livro de Apuração do Lucro Real com indicações nominais acumuladas.

CONCLUSÃO III:

durante o trimestre de referência ou do ano-calendário a exigência da multa isolada nos respectivos meses desse mesmo período haverá de ser plena, independentemente de o contribuinte demonstrar, "a posteriori", que não estava obrigado a esse recolhimento em face de prejuízos acumulados aflorados em quaisquer dos meses do trimestre ou do ano-calendário correspondente. Isso porque não há como o fisco aferir – por não-observância da pessoa jurídica dos dispositivos legais reitores - a real situação fiscal corrente do contribuinte.

CONCLUSÃO IV:

após o término do trimestre ou do ano-calendário correspondente os balancetes ou balanços de suspensão, acumulados, é certo, cedem lugar ao balanço final do período. Vale dizer, **após o encerramento do período o balanço final (do trimestre ou o do mês de dezembro de 19XX) acumulado é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário.** Há dois vetores com, algumas variantes, que concorrem para invalidar – em alguma medida - a exigência da multa isolada posteriormente a esse encerramento.

O Votor IV.1: 

Processo nº : 10166.003497/2003-30
Acórdão nº : 107-07.876

a) se as demonstrações financeiras críveis ajustadas demonstrarem prejuízo ou base de cálculo negativa ficará provado o quão era impertinente e indevido o recolhimento da estimativa (ou do tributo) ao longo do período. Observe-se que a norma exige balancetes ou balanços que expressem prejuízo ou valor acumulado superior ao que fora pago, antes da ação fiscal, para que o recolhimento da estimativa seja suspenso.

b) pelo princípio do sistema de bases correntes restará provado que se houvesse algum recolhimento prévio tal fato implicaria apenas em restituição ou compensação tributária, conforme antes demonstrado no subitem " 02.2". A multa isolada nesse caso, se aplicada, somente incidiria em parcela a restituir ou a compensar.

A Variante IV.2:

c) se as demonstrações financeiras anuais críveis ajustadas demonstrarem a existência de provisão tributária:

c.1. em sendo aquela provisão inferior à estimativa que era devida haverá de a multa isolada ser exigida sobre a base de cálculo no limite valorativo da provisão tributária anual, em consonância cerrada com o princípio do sistema de bases correntes(subitem "02.2", antes exposto);

c.2. e se aquela superar a estimativa mensal devida, essa última, de forma plena haverá de ser submetida à multa isolada exigida, cumulada, entretanto, com a porção da provisão tributária que exceder a verba estimada mensal, sujeita, igualmente, à penalidade de ofício acompanhada do respectivo tributo; esse excedente só estará a salvo de qualquer exigência (imposto, contribuição e multa de ofício) se o tributo apurado com fundamento no lucro ajustado tiver sido espontaneamente declarado, ou na DIRPJ ou em DCTF, consoante seja o ano-calendário em discussão (subitem "02.1", antes exposto).

Processo nº : 10166.003497/2003-30
Acórdão nº : 107-07.876

O caso ora em discussão nessa Câmara refere-se à ação fiscal após o encerramento do período onde se comprovara que o contribuinte fora sancionado, similantemente, pela multa sobre o imposto sobre a renda não recolhido.

Do relator do Acórdão vencido extrai-se a seguinte digressão:

No caso dos autos a fiscalização aplicou a multa de lançamento de ofício, isoladamente, em face da falta de pagamento das estimativas da contribuição social sobre o lucro líquido, ao passo que também aplicou a multa em face do próprio tributo que não fora objeto de pagamento em razão da controvérsia instaurada no Poder Judiciário:

Desta forma, sou pelo provimento do recurso voluntário relativamente à multa isolada.

Como já fora demonstrado, se o imposto apurado em declaração é a estimativa que deixara de ser recolhida, dever-se-ia, portanto, excluir da exigência a multa incidente sobre o imposto não-recolhido – e não a multa isolada -, no limite da porção equivalente à estimativa mensal não-materializada, máxime em relação ao ano-calendário de 2001 (conforme explicitado nos subitens 02.1, 02.2. e 02.3).

Também discordo do voto vencedor ao assinalar que:

Nesta hipótese, adotada a tese, não se aplicaria a multa, e isso eqüivaleria a negar vigência ao dispositivo legal, ou, na melhor das hipóteses, utilizar a norma legal como mero balizamento do livre caminho do intérprete, característica da não muito aceita "escola ' da livre interpretação do direito".

Isso porque, além de tudo o mais do que fora demonstrado, ter-se-iam algumas outras hipóteses a serem consideradas:

a) o IRPJ/CSLL ao final do ano-calendário não foram declarados e nem recolhidos, mas tão-somente constam da DIPJ:

Processo nº : 10166.003497/2003-30
Acórdão nº : 107-07.876

resposta: nesse caso caberia a multa isolada sobre a estimativa não-recolhida, a multa de ofício sobre a porção do IRPJ/CSLL apurada ao final do ano no limite da verba que extravasara a estimativa apurada, mais a multa por atraso na entrega da DCTF (trata-se de tributo não-declarado, ainda que apurado).

b) O IRPJ/CSLL ao final do ano-calendário foram declarados (DCTF), mas não foram recolhidos:

resposta: nesse caso caberia a multa isolada sobre a estimativa não-recolhida mais a multa de mora ((a ser cobrada pela DERAT (ente tributante), ou pela PFN, se for o caso de inscrição em dívida ativa)) sobre a porção devida dos tributos que extravasasse aquela estimativa não-recolhida.

c) O IRPJ/CSLL ao final do ano-calendário foram declarados e foram recolhidos, tempestivamente:

resposta: nesse caso caberia a multa isolada sobre a estimativa no limite do IRPJ/CSLL apurados e recolhidos; se o montante desses extravasasse a estimativa devida, sobre esse diferencial nada se cobraria a teor de penalidade ou outros quaisquer gravames.

Portanto não caberia à multa isolada ser manipulada como instrumento para apenar o contribuinte que deixara de declarar e recolher o imposto de renda ou a CSLL após o ajuste anual; do contrário estar-se-ia usando essa multa como a panacéia para todos os males, desfigurando a sua própria criação. A sanção pela não declaração do IRPJ/CSLL – de há muito – há de ser exercida, nesse caso, por um instrumento específico caracterizado pela multa por não entrega da DCTF e da DIPJ, a quem cabe, pois, cumprir essa finalidade sancionatória (descumprimento formal).

É como Voto.

BRASÍLIA, DF., em 1º de dezembro de 2004.

NEICYR DE ALMEIDA. .CM

39