



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10384.003376/2002-32
Recursonº. : 142.823
Matéria: : IRPJ e CSLL Anos-calendário 1998 a 2001
Recorrente : Construtora Sucesso S.A.
Recorrida : 3ª Turma da DRJ em Fortaleza – CE.
Sessão de : 11 de novembro de 2005
Acórdão nº. : 101-95.278

SUSTENTAÇÃO ORAL. INDEFERIMENTO. Não existe, no âmbito da legislação processual tributária, previsão para realização de sustentação oral, pela defesa, durante a sessão de julgamento administrativo de primeira instância.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. A apreciação de inconstitucionalidade da legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, mas sim exclusiva do Poder Judiciário.

IRPJ- CSLL- MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO TRIBUTO SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA. O não-recolhimento ou o recolhimento a menor do tributo devido mensalmente sobre a base estimada sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada prevista no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por Construtora Sucesso S.A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Valmir Sandri, que deu provimento integral ao recurso, Roberto William Gonçalves (Suplente Convocado) e Mário Junqueira Franco Júnior que deram provimento parcial ao recurso, para reduzir a base de cálculo da penalidade ao montante do tributo apurado na declaração de ajuste anual.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

Processo nº. : 10384.003376/2002-32
Acórdão nº. : 101-95.278



SANDRA MAIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 20 DEZ 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, PAULO ROBERTO CORTEZ, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO. Ausente, justicadamente, o Conselheiro CAIO MARCOS CÂNDIDO.



Processo nº. : 10384.003376/2002-32
Acórdão nº. : 101-95.278
Recursonº. : 142.823
Recorrente : Construtora Sucesso S.A.

RELATÓRIO

Contra Construtora Sucesso S.A. foram lavrados autos de infração para aplicação da multa isolada pela falta ou insuficiência de recolhimento dos tributos calculados sobre estimativas relativas ao Imposto de Renda –Pessoa Jurídica e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido dos anos-calendário de 1998 a 2001.

A verificação fiscal alcançou o período de abril de 1997 a junho de 2002, mas só foram encontradas diferenças até dezembro de 2001, tendo sido feito o cálculo das estimativas devidas nesse período.

A empresa apresentou impugnação tempestiva alegando, em síntese, que a interpretação literal do § 1º, inciso IV, do art. 44, da Lei nº 9.430/96 conduz à absurda conclusão de punir com a exagerada multa de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do tributo o contribuinte que o pagou integralmente. Diz que esse entendimento está em conflito com preceitos do Código Tributário Nacional e da Constituição Federal, e constitui evidente e inaceitável estímulo ao não cumprimento das obrigações tributárias, pois pune com injustificável severidade exatamente aqueles que pagaram integralmente os tributos devidos. Aduz que sua interpretação deve ser em consonância com os artigos 43, 44, 112 e 138 do Código Tributário Nacional. Pondera que, para que se configure o fato gerador, é indispensável a ocorrência de um acréscimo patrimonial. Acrescenta não ser razoável admitir-se que a lei determine a consideração de um montante apenas estimado de renda, principalmente para o efeito de impor pesada sanção ao contribuinte, que, afinal, pagou o seu imposto integralmente, considerado o montante real da renda auferida no período.

Argumenta que, nos termos do art. 112 do CTN, a dúvida sobre a aplicação da norma do art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96 há de ser resolvida a favor do contribuinte. Invoca o artigo 138 do CTN, lembrando que, no caso de que se cuida, o pagamento integral do imposto de renda efetivamente devido, antes de qualquer ação fiscal, impede a aplicação de penalidade ao contribuinte. Muito especialmente em se tratando de penalidade proporcional ao próprio imposto, que seguramente não pode subsistir depois do pagamento integral e espontâneo deste. Faz referência a acórdãos do Conselho de Contribuintes, que consagraram as teses por ele defendidas.

Processo nº. : 10384.003376/2002-32
Acórdão nº. : 101-95.278

A Turma Julgadora julgou procedentes os autos de infração, conforme Acórdão DRJ/FOR nº 4.687. de 23 de julho de 2004.

Inconformada, a empresa recorre a este Conselho. Inicialmente, alega cerceamento ao direito de defesa pelo indeferimento de sustentação oral. Insurge-se, ainda, contra a não apreciação de razões de defesa apresentadas, ao argumento de que não é facultado à Delegacia de Julgamento pronunciar-se a respeito da conformidade ou não da lei à Constituição. Diz não se tratar de considerar a lei inválida, mas de aplicá-la aos casos nos quais deva realmente ser aplicada. No mais, reedita as razões declinadas na impugnação.

É o relatório.




VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI. Relatora

O recurso é tempestivo e atende os pressupostos legais para seguimento. Dele conheço.

Preliminarmente, a Recorrente suscita cerceamento de defesa pelo indeferimento da sustentação oral e não apreciação de razões de defesa relacionadas com o inconformismo com a lei.

O indeferimento da sustentação oral no julgamento de primeira instância não representa violação do direito de defesa. O diploma processual prevê apenas a impugnação por escrito, e o julgamento de primeira instância compete às Delegacias da Receita Federal de Julgamento que, no termos do inciso I artigo 25 do Decreto nº 70.235/72¹, são órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal. As sessões de julgamento das Delegacias de Julgamento não são públicas e a Portaria MF 258, de 2001, que disciplina seu funcionamento, não prevê sustentação oral.

Quanto à negativa de apreciação de matérias constitucionais, correta a decisão de primeira instância, eis que a esfera administrativa possui jurisdição limitada, porque ao julgador administrativo não é dado negar aplicação a lei vigente.

Conforme tenho reiteradamente me manifestado, a possibilidade de os órgãos administrativos apreciarem questões relativas à inconstitucionalidade de leis tem sido uma das questões mais controversas, quer na doutrina, quer na jurisprudência. Assim, nos extremos encontram-se, de um lado, uma corrente a entender que ao Poder Executivo cumpre apenas aplicar a lei de ofício, e do outro, uma corrente que entende que os órgãos julgadores administrativos exercem uma função jurisdicional atípica, devendo deixar de aplicar qualquer preceito que contrarie a Constituição. A posição deste Conselho tem se situado em posição intermediária.

O entendimento dominante neste Órgão tem sido de que, desde que houvesse reconhecimento pelo STF da inconstitucionalidade, ainda que em recurso extraordinário, poderia o Colegiado deixar de aplicar a lei. Nesse sentido pronunciou-se

¹ De acordo com a redação dada pelo art. 64 da Medida Provisória n.º 2.113-30, de 26/04/2001 – atual Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24/08/2001

Processo nº. : 10384.003376/2002-32
Acórdão nº. : 101-95.278

reiteradamente a antiga Consultoria Geral da República. (Parecer 261-T, de 01.09.53, Carlos Medeiros Silva; Parecer L-018, de 1.08.74, Luiz Rafael Mayer; Parecer P-3, de 14.04.83, Paulo Cesar Cataldo; Parecer C-15, de 13.12.60, L.C. de Miranda Lima) e, também, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN/CFR 439/96).

Em que pesem as respeitáveis manifestações em sentido diverso, entendo que quem melhor abordou o questão foi o Prof. Hugo de Brito Machado², que assim se expressou:

“.....Na verdade, a autoridade administrativa não deve aplicar uma lei inconstitucional. Ocorre que a verdadeira questão não reside em saber se uma autoridade administrativa pode recusar aplicação a uma lei inconstitucional, mas em saber se ela tem competência para dizer se uma lei é inconstitucional.

A competência para dizer da conformidade da lei com a Constituição, ou resulta expressamente indicada na própria Constituição, ou encarta-se no princípio da atividade jurisdicional. Em qualquer caso, pressupõe a possibilidade de uniformização das decisões, de sorte que uma lei não venha ser considerada inconstitucional, em algum caso, e considerada constitucional, em outros, sem que exista a possibilidade de superação dessas diferenças de entendimento, lesivas ao princípio da isonomia.

Nossa Constituição não alberga norma que atribua às autoridades da Administração competência para decidir sobre a inconstitucionalidade de lei. Assim já é possível afirmar-se que no desempenho de atividades substancialmente administrativas o exame da inconstitucionalidade é inadmissível. Resta, assim, saber se tal exame é possível nas situações em que a autoridade da Administração desempenha atividade substancialmente jurisdicional, como, por exemplo, quando aprecia uma questão fiscal.

.....
Quando os órgãos do Contencioso Administrativo Fiscal julgam as questões entre o contribuinte e a Fazenda Pública praticam atividade substancialmente jurisdicional, desempenhada, aliás, em processo de certo modo idêntico àquele no qual se desenvolve a atividade peculiar, própria do Poder Judiciário. Poder-se-ia, assim, admitir, em tais situações, o exame de arguições de inconstitucionalidade pela autoridade administrativa. A competência da autoridade administrativa resultaria implícita na competência para o desempenho da atividade jurisdicional. Isto, porém, é inteiramente inaceitável, porque enseja situações verdadeiramente absurdas, posto que o controle da atividade administrativa pelo Judiciário não pode ser provocado pela própria Administração.

Se um órgão do Contencioso Administrativo Fiscal pudesse examinar a arguição de inconstitucionalidade de uma lei tributária, disso poderia resultar na prevalência de decisões divergentes sobre um mesmo dispositivo de uma lei, sem qualquer possibilidade de uniformização.

Acolhida a arguição de inconstitucionalidade, a Fazenda não pode ir ao Judiciário contra a decisão de um órgão que integra a própria Administração. O contribuinte, por seu turno, não terá interesse processual, nem de fato, para fazê-lo. A decisão tornar-se-á, assim, definitiva, ainda que o mesmo dispositivo tenha sido, ou venha a ser, considerado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, que é, em nosso ordenamento jurídico, o responsável maior pelo deslinde de todas as questões de constitucionalidade, vale dizer, o “guardião da Constituição”.

É certo que também uma decisão de um órgão do Poder Judiciário, dando pela inconstitucionalidade de uma lei, poderá tornar-se definitiva sem que tenha sido a questão nela abordada levada à apreciação do Supremo Tribunal Federal. Isto, porém, pode acontecer eventualmente, como resultado da falta de iniciativa de alguém, que deixou de interpor o recurso cabível, mas não em virtude de ausência de mecanismo no sistema jurídico, para viabilizar aquela apreciação.

Diversamente, uma decisão do Contencioso Administrativo Fiscal, que diga ser inconstitucional uma lei, e por isso deixe de aplicá-la, tornar-se-á definitiva à míngua de mecanismo no sistema jurídico, que permita levá-la ao Supremo Tribunal Federal.

² Pesquisas Tributárias- Nova série-5 – Ed. Revista dos Tribunais- 1999

Processo nº. : 10384.003376/2002-32
Acórdão nº. : 101-95.278

É sabido que o princípio da supremacia constitucional tem por fim garantir a unidade do sistema jurídico. É sabido também que ao Supremo Tribunal Federal cabe a tarefa de garantir essa unidade, mediante o controle da constitucionalidade das leis. Não é razoável, portanto, admitir-se que uma autoridade administrativa possa decidir a respeito dessa constitucionalidade, posto que o sistema não oferece instrumentos para que essa decisão seja submetida à Corte Maior.

A solução mais consentânea com o jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar a lei por considerá-la inconstitucional, ou, mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é ou não inconstitucional.

Tal conclusão, que aparentemente contraria o princípio da supremacia constitucional, na verdade o realiza melhor que a solução oposta, na medida em que preserva a unidade do sistema jurídico, que é o objetivo maior daquele princípio.

.....”

O Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional nº 439/96, responde a consulta formulada pelo Sr. Secretário da Receita Federal quanto às seguintes questões:

“a) podem os Conselhos de Contribuintes e as Delegacias da Receita Federal de Julgamento, como órgão e unidade de órgão integrante do poder Executivo, em decisão administrativa, dar extensão a entendimento adotado pelo poder Judiciário, ou decidir com fundamento na inconstitucionalidade de leis e, em consequência, negar aplicação de leis ou atos normativos que tenham sido declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, quando não suspensa sua execução pelo Senado Federal?

b) é lícito aos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional deixar de constituir o crédito tributário, considerando a parte final da alínea 'a'? “

Em resposta a essas indagações, assim conclui o Parecer mencionado:

“31. Isto posto, com relação aos Conselhos de Contribuintes, responde-se afirmativamente à primeira questão formulada na consulta, ressaltando-se que no uso de seu poder-dever de julgar, não estão aqueles colegiados rigorosamente *a dar extensão a entendimento adotado pelo Poder Judiciário*, como se alega, o que seria, nos termos do memorando da autoridade consultante, contrário ao art. 1º do Decreto nº 73.529, de 1974.

32. Não obstante, é mister que a competência julgadora dos Conselhos de Contribuintes seja exercida – como vem sendo até aqui – com cautela, pois a constitucionalidade das leis sempre deve ser presumida. Portanto, apenas quando pacificada, acima de toda dúvida, a jurisprudência, pelo pronunciamento final e definitivo do STF, é que haverá ela de merecer a consideração da instância administrativa.

33. Quanto à segunda pergunta, quer nos parecer que a questão não foi colocada, *permissa venia*, com propriedade. Os AFTNs não dispõem de autonomia no exercício de suas funções, devendo submeter-se à orientação emanada de suas chefias, na estrutura hierárquica da Secretaria da Receita Federal.

34. Assim, a toda evidência, não é lícito exigir-lhes que passem por cima de seu dever funcional de obediência e neguem aplicação a lei ou ato normativo cujo cumprimento a Secretaria da Receita Federal lhes imponha. O mesmo raciocínio vale para as Delegacias da Receita Federal de Julgamento, vinculadas àquela Secretaria.”

O Secretário da Receita Federal está autorizado, pelo Decreto 2.194/97, a determinar que não sejam constituídos créditos tributários baseados em lei, tratado ou ato normativo federal cuja inconstitucionalidade já tenha sido declarada pelo

Processo nº. : 10384.003376/2002-32
Acórdão nº. : 101-95.278

Supremo Tribunal Federal. Nessa hipótese, conforme determina o art. 3º do Decreto, quanto aos créditos já constituídos pendentes de julgamento, compete aos órgãos julgadores subtraírem a aplicação do ato declarado inconstitucional.

Não sendo essa a hipótese dos autos, ao não apreciar arguição de inconstitucionalidade, o julgador apenas cumpriu seu dever hierárquico.

No mérito, a recorrente se insurge contra a imposição da multa isolada, incidente sobre a falta/insuficiência de tributos apurados sobre bases estimadas.

A legislação regente (Lei 9.430/96) determina que os fatos geradores dos tributos questionados (IRPJ e CSLL) ocorrem trimestralmente., facultando à pessoa jurídica sujeita a tributação do imposto de renda com base no lucro real opção pelo pagamento do tributo, em cada mês, determinado segundo base de cálculo estimada. Nesse caso, a pessoa jurídica deve apurar o lucro real anual em 31 de dezembro, apurando o saldo do imposto a pagar ou a compensar. E conforme art. 57 da Lei 8.981/95, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido aplicam-se as normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

De acordo com o inciso V do art. 149 do CTN, deve ser efetuado o lançamento de ofício quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada (sujeito passivo), no exercício da atividade de apurar por si mesma o tributo e, independentemente de prévio exame da autoridade administrativa, fazer o respectivo pagamento, se for o caso.

Para quem exerceu a opção, o pagamento das estimativas mensais é obrigatório, e não facultativo. Tratando-se de obrigação, seu descumprimento gera para o fisco o direito/dever, não só de exigi-la, mas também de aplicar a sanção. Portanto, em caso de falta ou insuficiência de pagamento da estimativa, o lançamento de ofício para exigência do tributo (art. 149, inciso V, do CTN) e para aplicação da sanção (art. 149, inciso VI do CTN) pode/deve ser feito imediatamente, quando a autoridade toma conhecimento da irregularidade, ainda que no próprio ano calendário da infração.

Se a infração é apurada após o curso do ano-calendário, o fato de o contribuinte ter quitado inteiramente o tributo sobre o lucro real (ou base de cálculo da CSLL) anual não extingue a punibilidade. A finalidade da sanção é reforçar a eficácia da norma. Assim, ainda que não mais se justifique a exigência das estimativas não pagas porque, por disposição expressa no § 1º do art. 6º da Lei nº 9.430/96, seus valores



Processo nº. : 10384.003376/2002-32

Acórdão nº. : 101-95.278

estarão absorvidos pelo ajuste com base no lucro real em 31 de dezembro do ano-calendário³, não há como deixar de aplicar a multa.

O descumprimento do dever de pagar o tributo mensal sobre a base estimada é infração distinta do descumprimento de pagar o imposto sobre o lucro real anual, justificando a imposição de penalidade a cada uma das infrações. Como consequência, tem-se que, no lançamento de ofício após o encerramento do ano-calendário, em caso de omissão ou erro no cumprimento da obrigação de pagar mensalmente o tributo sobre as bases estimadas, são exigíveis a multa do art. 44 da Lei nº 9.430/96 sobre o valor não pago das estimativas ("multa isolada") e a eventual diferença de imposto apurado a menor sobre o lucro real anual, acrescido da multa do art. 44 da Lei nº 9.430/96 sobre essa mesma diferença.

Pelo exposto, rejeito as preliminares e nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 11 de novembro de 2005


SANDRA MARIA FARONI



³ A exigência das estimativas acarretaria imposto sobre o lucro real anual pago a maior, com direito à restituição. Assim, para não gerar duplicidade e direito à restituição, e por dever de moralidade e economia processual, cumpre efetuar a compensação de ofício no próprio ato de lançamento, deixando de exigir o tributo relativo às estimativas e exigindo apenas a multa.