



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

Processo nº 10665.001343/2009-78
Recurso nº 520.993 Voluntário
Acórdão nº **1401-00.376 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 11 de novembro de 2010
Matéria CSLL
Recorrente Sociedade de Produtos do Oeste Ltda.
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Data do fato gerador: 31/12/2004, 31/12/2005, 31/12/2006, 31/12/2007

CSLL - DECISÃO JUDICIAL - COISA JULGADA - ALCANCE.

A declaração de inconstitucionalidade de determinada Lei, ainda que transitada em julgado, não obsta nova exigência do mesmo tributo em períodos posteriores com base em diploma legal, também superveniente, que cuida e regula inteiramente a matéria (Acórdão CSRF/01-05.478)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1994, 1995, 1996

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).

MULTA DE OFÍCIO. INCONSTITUCIONALIDADE.

A aplicação da multa de ofício tem previsão legal, não competindo à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas (Súmula CARF nº 2).

MULTA ISOLADA-

Aplica-se a multa isolada no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento de contribuição social por estimativa mensal deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado base de cálculo negativa no ano-calendário correspondente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

VIVIANE VIDAL WAGNER - Presidente.

(assinado digitalmente)

FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS - Relator.

EDITADO EM: 31/01/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Viviane Vidal Wagner, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Antonio Bezerra Neto, Maurício Pereira Faro, Alexandre Antonio Alkmim Teixeira e Karem Jureidini Dias.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o relatório que integra o Acórdão recorrido (fls. 340-343):

Versa o presente processo do Auto de Infração de fls. 02/19, lavrado contra a contribuinte em epígrafe para exigência de crédito tributário da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, relativo a infrações, cujos fatos geradores ocorreram em 31/12/2004, 31/12/2005, 31/12/2006 e 31/12/2007, no valor de R\$ 5.597.580,64 (Cinco milhões, quinhentos e noventa e sete mil, quinhentos e oitenta reais e sessenta e quatro centavos) a título de contribuição, juros de mora, multa proporcional; bem como multa exigida isoladamente em relação a fatos cujas datas de referência são: 31/01/2004, 29/02/2004, 31/03/2004, 30/04/2004, 31/05/2004, 30/06/2004, 31/07/2004, 31/08/2004, 30/09/2004, 31/10/2004, 30/11/2004, 31/01/2005, 28/02/2005, 31/03/2005, 30/04/2005, 31/05/2005, 30/06/2005, 31/07/2005, 31/08/2005, 30/09/2005, 31/10/2005, 30/11/2005, 31/01/2006, 28/02/2006, 31/03/2006, 30/04/2006, 31/05/2006, 30/06/2006, 31/07/2006, 31/08/2006, 30/09/2006, 31/10/2006, 30/11/2006, 31/01/2007, 28/02/2007, 31/03/2007, 30/04/2007, 31/05/2007, 30/06/2007, 31/07/2007, 31/08/2007, 30/09/2007, 31/10/2007, 30/11/2007 e 31/12/2007.

De acordo com a descrição dos fatos às fls. 003/005, os lançamentos decorreram de ação fiscal levada a efeito junto à contribuinte, que apurou infrações caracterizadas como:

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

001 - FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL - AJUSTE ANUAL.

"Em decorrência de procedimento de revisão da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), nos

anos-base 2004, 2005, 2006 e 2007, Registro de Procedimento Fiscal nº06.1.07.00-2009-0070-8, junto ao contribuinte acima identificado, com fulcro no art. 835 do Regulamento do Imposto de Renda — Pessoa Jurídica, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, a fiscalização apurou valores da Contribuição Social sobre o Lucro líquido (CSLL) devida, não pagos e não declarados em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF).

Enquadramento legal:

art. 2º e §§, da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; arts. 10 e 11, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991; art 28, da Lei nº 9.430, de 1996; e art. 37 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

002 - FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE A BASE ESTIMADA — MULTA ISOLADA.

"Multa apurada em decorrência da falta de pagamento da Contribuição Social, incidente sobre a base de cálculo mensal estimada em função de balanços de suspensão ou redução."

Enquadramento legal:

arts. 222 e 843 do Regulamento do Imposto de Renda — RIR de 1999, Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999, c/c art. 44, § 1º, inc. IV, da Lei nº 9.430, de 1996, alterado pelo art. 14, da Lei nº 11.488, de 2007, c/c art. 106, inc. II, alínea "c", da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;

arts. 222 e 843 do RIR de 1999, c/c art. 44, § 1º, inc. IV, da Lei nº 9.430, de 1996, alterado pelo art. 14 da Medida Provisória nº351, de 22 de janeiro de 2007;

arts. 222 e 843 do RIR de 1999, c/c art. 44, § 1º, inc. IV, da Lei nº 9.430, de 1996, alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007.

Da composição do crédito tributário:

	R\$
<i>Contribuição</i>	2.110.754,62
<i>Juros de Mora</i>	771.320,26
<i>Multa Proporcional</i>	1.583.065,94
<i>Multa Exigida Isoladamente</i>	1.132.439,82
TOTAL	5.597.580,64

Da Impugnação

A contribuinte foi cientificada do auto de infração em 14 de setembro de 2009 (ft 259), e inconformada com as exigências apresentou a impugnação de fls. 260/285, que foi recepcionada na Repartição de origem em 09 de outubro de 2009, expendendo, em síntese, as seguintes razões:

I - DO AUTO DE INFRAÇÃO IMPUGNADO:

.diz que por meio de auto de infração a fiscalização lhe impingiu o pagamento da CSLL dos anos-calendário de 2004, 2005, 2006 e 2007;

II- COISA JULGADA MATERIAL

.discorda da existência de infração qualquer que seja, sob pena de ofensa ao princípio constitucional da coisa julgada material;

.a própria fiscalização teria reconhecido, textualmente, que se tratava de contribuinte que havia obtido junto ao Poder Judiciário sentença favorável, transitada em julgado, contra a cobrança da CSLL;

.a fiscalização pretende neutralizar a decisão judicial, ainda que não tenha sido nem sequer ajuizada ação rescisória, ao argumento de que ela se restringiria à Lei nº 7.689, de 1988, ao passo que a cobrança seria com base na Lei nº 8.212, de 1991, que teria reinstituído a contribuição;

.reputa inaceitável a argumentação da fiscalização e passa a discorrer sobre o desenrolar da ação declaratória com objeto de obter a declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988;

.obteve sentença favorável de primeira instância e a apelação da União foi improvida no TRF e negado seguimento do Recurso Especial ao STF;

.não foi ajuizada ação rescisória;

.entende estar ao abrigo da coisa julgada material, em face da declaração da inconstitucionalidade formal e material da Lei 7.689, de 1988, em seu proveito;

. por isso que, mesmo que lei posterior tenha modificado tal entendimento, isso operou-se apenas em relação às demais partes, pois que em relação à ela, permaneceu inalterada a inconstitucionalidade por força da coisa julgada material;

.ainda que se trate de relação jurídica continuativa, descabe se falar em limitação aos efeitos da coisa julgada, devendo o julgado prevalecer em relação a todos os exercícios subseqüentes;

. também porque não teria havido qualquer alteração no quadro normativo da CSLL;

. ademais disso, a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, em seu art. 37, faria referência à gênese da contribuição social, como tendo sido instituída pela Lei nº 7.689, de 15/12/1988, da qual estava ao abrigo da decisão judicial;

. nem a Lei nº 8.212, de 1991, nem demais diplomas legais posteriores, não teriam o condão de aniquilar a coisa julgada material, pois que não ensejariam a reinstituição da contribuição social, em face de que a norma jurídica de origem foi inquinada de inconstitucional;

. não há que se confundir norma com lei;

.em relação à impugnante, a declaração de inconstitucionalidade auferida teria negado eficácia à própria norma instituidora da CSLL;

. reporta-se à jurisprudência judicial para arrimar seu entendimento de que as normas posteriores não alteraram a matriz normativa da contribuição social, instituída pela Lei nº 7.689, de 1988, pois não determinaram conceitualmente o fato gerador, a base de cálculo, os contribuintes e as alíquotas;

. a decisão transitada em julgado extinguiu o crédito tributário por força do inc. X, do art. 56, do CTN, por isso que não exigíveis o crédito tributário da CSLL, as multas moratória e isolada e o juros de mora;

III — INAPLICABILIDADE DOS JUROS DE MORA, DA MULTA PROPORCIONAL E DA MULTA ISOLADA

. reporta-se à doutrina, transcrevendo excerto de obra de tributarista de escol para arrimar sua tese de que se não há como multar contribuinte detentor de liminar, que dirá então daquele contribuinte detentor de título judicial definitivo;

.arrimado em jurisprudência judicial, emanada de acórdão de tribunais superiores, cuja ementa transcreve, faz referência à adoção da analogia, ofensa ao princípio da boa-fé, natureza confiscatória, princípios da proporcionalidade e razoabilidade para contraditar a multa de ofício, a multa isolada e os juros de mora (SELIC);

.insurge-se, ainda, arrimada em jurisprudência administrativa emanada do Conselho de Contribuintes, cujas ementas de Acórdãos transcreve, contra a cobrança da multa isolada, reputando-a confiscatória, configuração de bis in idem, concomitância, e impossibilidade de sua exigência sobre falta de pagamento de tributos, pois que seria cabível, a seu ver, apenas no caso de descumprimento de obrigação acessória;

IV — REQUERIMENTOS:

.que seja acatada a impugnação e cancelado o auto de infração, com:

1. Declaração de ilegalidade dos lançamentos de ofício (cobrança da CSLL, juros, multa de mora (sic) e multa isolada), em face da existência de coisa julgada em favor da impugnante;

2. Declaração de ilegalidade do enquadramento legal da multa isolada, pois o inc. IV, do § do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996

fere o art. 113 e o parágrafo único do artigo 100 do CTIV, o princípio do não confisco, previsto na Constituição Federal de 1988;

. Alternativamente, que sejam subtraídos do montante total a multa moratória (sic), isolada e os juros SELIC;

Se subsistir a cobrança de multa, que ela seja reduzida para 20% (vinte por cento).

Anexos:

Diz ter anexado (fl. 285) o contrato social, documentos do representante legal e certidão relativa à ação judicial em referência (fls. 286/337).

A 3ª Turma da DRJ Belo Horizonte, por unanimidade, julgou procedente o lançamento, por meio do Acórdão nº 02-24.954, assim ementado (v. fls. 339):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Data do fato gerador: 31/12/2004, 31/12/2005, 31/12/2006, 31/12/2007

FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL. AJUSTE ANUAL.

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE – LIMITES OBJETIVOS DA COISA JULGADA

O trânsito em julgado da decisão que tiver desobrigado o contribuinte do pagamento da CSLL, por considerar inconstitucional a Lei nº 7.689, de 1988, não impede que a contribuição se tome novamente exigível com base em norma legal superveniente.

MULTAS ISOLADAS

31/01/2004, 29/02/2004, 31/03/2004, 30/04/2004, 31/05/2004, 30/06/2004, 31/07/2004, 31/08/2004, 30/09/2004, 31/10/2004, 30/11/2004, 31/01/2005, 28/02/2005, 31/03/2005, 30/04/2005, 31/05/2005, 30/06/2005, 31/07/2005, 31/08/2005, 30/09/2005, 31/10/2005, 30/11/2005, 31/01/2006, 28/02/2006, 31/03/2006, 30/04/2006, 31/05/2006, 30/06/2006, 31/07/2006, 31/08/2006, 30/09/2006, 31/10/2006, 30/11/2006, 31/01/2007, 28/02/2007, 31/03/2007, 30/04/2007, 31/05/2007, 30/06/2007, 31/07/2007, 31/08/2007, 30/09/2007, 31/10/2007, 30/11/2007, 31/12/2007.

Na hipótese de a pessoa jurídica sujeita ao pagamento da contribuição social incidente sobre a base de cálculo estimada, efetuar recolhimento a menor ou deixar de recolher, cabível a aplicação da multa isolada de 50% (cinquenta por cento), ainda que tenha apurado prejuízo fiscal no ano-calendário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimada desse Acórdão em 19/01/2010 (fls. 363), a contribuinte apresentou em 11/02/2010 o Recurso Voluntário de fls. 364-387, reiterando os argumentos apresentados na fase impugnatória.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos, Relator

O recurso atende aos requisitos legais, razão pela qual deve ser conhecido.

Exigibilidade da CSLL com base na Lei nº 8.212/91

A Recorrente, assim como já fizera na fase impugnatória, se considera eternamente imune à cobrança da CSLL, pelo simples fato de ter obtido decisão judicial transitada em julgado, declarando a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88.

Sobre o tema, assim se manifestou, com grande propriedade, o Acórdão recorrido (fls. 349-351):

A autuada não recolhe a CSLL, por considerar-se desobrigada graças a decisão judicial. A sentença, proferida em mandado de segurança, foi concessiva do pedido, tendo a corte de apelação mantido a decisão de primeiro grau e negado provimento ao recurso. Nesses termos é que transitou em julgado. Contudo, a fiscalização entende que o provimento jurisdicional não concedeu ao sujeito passivo dispensa permanente de pagar a exação, razão pela qual lhe exige a contribuição a partir do ano-calendário de 2004 até 2007. A impugnante assevera a extensão da eficácia da decisão aos exercícios subsequentes e acusa o fisco de desrespeitar a coisa julgada.

A alegação da impugnante, porém, contraria abertamente os termos da decisão judicial invocada, uma cópia da qual se acha a fls.329/332. Ai encontramos, no voto do relator, aprovado por unanimidade, a seguinte passagem, ad litteram:

"Trata-se de ação objetivando seja declarado o direito de não pagar a exigência referente ao exercício de 89, ano-base 88, de novo tributo instituído pela Lei nº 7.689/88."

Embora, nos termos do artigo 469 do Código de Processo Civil, apenas a parte dispositiva da decisão é que integra a coisa julgada, todo o seu conteúdo deve ser sopesado para os fins de determinar o seu alcance. A referência supra que consta no relatório significa que ao proferir o acórdão, o Tribunal pretendeu conceder o provimento jurisdicional que dissesse respeito apenas à obrigação tributária referente ao ano-base de 1988, e não aos anos subsequentes. Logo, já a começar dos fatos

geradores ocorridos desde 01.01.1989, a coisa julgada não ampara a pretensão da impugnante.

Caso os impetrantes não quisessem que os efeitos do julgado ficassem circunscritos ao ano-base de 1988, deveriam ter interposto embargos declaratórios para esclarecer a questão. Como não há notícia de que semelhante embargo tenha sido interposto nem julgado, subsiste a limitação definida pelo relatório do voto do relator.

Não obstante, ainda que apenas para argumentar admitíssemos que a coisa julgada que se formou no âmbito do mandado de segurança referido não esteja circunscrita ao ano-base de 1988, nem assim a autuada estaria dispensada de pagar a CSLL indefinidamente.

O artigo 195 da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998, reza que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, especificando, expressamente, que, no caso das empresas uma das fontes de recursos pode ser a cobrança de contribuição incidente sobre os lucros. Portanto, a União, ao instituir mediante lei aprovada no Congresso Nacional a exigência da CSLL, nada mais fez senão exercer a competência que lhe confere a ordem constitucional.

Daí se segue também que, enquanto estiver em vigor o texto do artigo 195 da Constituição Federal (ou ainda que alterado, for preservada a sua essência), nenhuma empresa pode postular que seja, em tese, declarado inconstitucional exigir-lhe contribuição sobre o lucro. Da mesma forma, ao Poder Judiciário é vedado conceder provimento jurisdicional com semelhante alcance. No máximo, o que a Justiça pode decidir é que, consideradas certas circunstâncias, a lei instituidora da contribuição não se aplica a este ou aquele postulante. Ou seja, o que se decide não é que a contribuição em si é inconstitucional, mas apenas a norma legal com base na qual é exigida.

A coisa julgada resultante de tal decisão somente impediria que o autor da ação se sujeitasse ao pagamento da CSLL instituída por tal norma. Assim, na eventualidade de a Lei nº 7.689, de 1988, não puder ser aplicada a determinado contribuinte, o governo, valendo-se da previsão constitucional, pode tornar a cobrar a exação desse mesmo contribuinte, desde que obtenha do Parlamento a aprovação de nova lei.

Nem a Constituição Federal, nem o ordenamento infraconstitucional vedam que se reapresente ao Parlamento determinado projeto de lei por ter sido o seu teor, veiculado em diploma legal previamente aprovado, julgado inconstitucional. Entre os mecanismos de controle de constitucionalidade adotado pelo país, não se inclui tal restrição.

A coisa julgada que resultou da decisão favorável à autuada proferida na ação de mandado de segurança não tem o alcance que a impugnante lhe pretende conferir. Os efeitos da sentença transitada em julgado submetem-se aos limites prescritos pelos artigos 468, 469 e 470 do Código de Processo Civil, os quais dispõem, literalmente:

Art. 468. *A sentença, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas.*

Art. 469. *Não fazem coisa julgada:*

I — os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença;

II - a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença;

III — a apreciação da questão prejudicial, decidida incidentalmente no processo.

Art. 470. *Faz, todavia, coisa julgada a resolução da questão prejudicial, se a parte o requerer (arts. 5º e 325), o juiz for competente em razão da matéria e constituir pressuposto necessário para o julgamento da lide.*

À luz do disposto nos preceitos supra, a força da coisa julgada é limitada pela lide e pelas questões decididas. Mais ainda, os motivos da decisão, embora não façam coisa julgada, importam para determinar o alcance desta. A lide que se instaurou pela propositura do mandado de segurança pela atuada consistiu em demandar à Justiça a expedição de ordem dirigida à autoridade fazendária em que se vedava exigir da impetrante a CSLL. O fundamento do pedido feito pela impetrante era de que a Lei nº 7.689, de 1988, que., instituía a exação era inconstitucional. Em consequência, a sentença proferida em favor da atuada ficou definitivamente vinculada e delimitada pela motivação em que se baseia. Assim, a questão disputada e decidida no mandado de segurança não foi a impossibilidade genérica de não se exigir a CSLL da atuada, mas somente a exação instituída pela Lei nº 7.689, de 1988. Apenas o pronunciamento judicial acerca da impossibilidade de exigir a exação com base nessa lei é que fez coisa julgada.

Logo, a atuada não pode opor essa coisa julgada a qualquer outro lançamento que lhe exija a CSLL em virtude de lei diversa, contra a qual sua eficácia é nula. Segue-se que, dispondo a autoridade tributária de fundamento jurídico diverso para impor a CSLL à atuada, não há falar em ofensa à coisa julgada.

O fundamento jurídico novo para exigir a CSLL também supre a circunstância de que não tenha sido obtida a desconstituição da coisa julgada por meio de ação rescisória. A coisa julgada em favor da atuada só afasta a aplicação da Lei nº 7.689, de 1988, mas não das que lhe sobrevieram.

Existem abalizadas opiniões contrárias à tese, defendida pela impugnante, de que a aplicação do disposto no artigo 471 do Código de Processo Civil não é automática, mas depende de revisão judicial da decisão transitada em julgada. Contudo, ainda que se dê razão à impugnante nesse aspecto, a existência de fundamento jurídico novo torna dispensável o pedido de revisão judicial da coisa julgada, em virtude das próprias

limitações desta. Uma vez que a coisa julgada apenas impede a aplicação da Lei nº 7.689, de 1988, a existência de fundamento jurídico novo não constitui uma mera alteração das circunstâncias com base nas quais a decisão fora proferida. A lei superveniente cria uma realidade jurídica inteiramente nova, que se acha fora do alcance da coisa julgada formada anteriormente. Não se concebe que, a cada nova lei, o Poder Executivo e a Administração Pública tenham de requerer ao Judiciário autorização para aplicá-la. Qualquer nova lei entra em vigor tão logo seja sancionada ou publicada, a não ser que disposição expressa dela mesma ou de norma de hierarquia superior postergue o início de sua vigência. Quem se sentir prejudicado é que deve recorrer ao Judiciário e pedir que a nova norma não se lhe aplique.

Sobre o tema, a Câmara Superior de Recursos Fiscais já se pronunciou inúmeras vezes, de maneira unânime, conforme julgados abaixo transcritos:

CSLL – DECISÃO JUDICIAL – COISA JULGADA – ALCANCE – A declaração de inconstitucionalidade de determinada Lei, ainda que transitada em julgado, não obsta nova exigência do mesmo tributo em períodos posteriores com base em diploma legal, também superveniente, que cuida e regula inteiramente a matéria.

Acórdão CSRF/01-05.478, de 19/6/2006, Relator Conselheiro Dorival Padovan, unânime; Acórdão CSRF/01-05.106, de 18/10/2004, Relator Conselheiro Remis Almeida Estol, unânime; Acórdão CSRF/01-05.479, de 19/6/2006, Relatora Conselheira Anelise Daudt Prieto, unânime em relação a esta matéria.

Diante do exposto, considero que a contribuinte está, sim, sujeita à cobrança da CSLL, nos termos da Lei nº 8.212/91, que revogou a Lei nº 7.689/88, regulando inteiramente a matéria.

Arguições de inconstitucionalidade

A Recorrente também apresenta arguição de inconstitucionalidade da Lei nº 8.212/91.

Sobre o tema, assim se manifestou, com integral correção o Acórdão recorrido, fls. 347:

[...] no que diz respeito às suscitadas afrontas a princípios constitucionais, cumpre considerar que é iterativo o entendimento administrativo de que a arguição de inconstitucionalidade não é oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

[...] Como não se pode esquecer, a mais abalizada doutrina sustenta que toda atividade da Administração Pública passa-se na esfera infralegal e que as normas jurídicas, quando emanadas do órgão legiferante competente, gozam de uma presunção de constitucionalidade, bastando sua mera existência para inferir a sua validade.

Portanto, uma vez editada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la sem perquirir acerca da justiça ou injustiça dos efeitos que gerou, não se podendo olvidar que o lançamento é atividade plenamente vinculada à lei, não estando ao livre critério do agente lançar ou não lançar o crédito tributário ou escolher a oportunidade de lançá-lo. A propósito, o parágrafo único do art. 142 do CTN, dispõe que é vinculada e obrigatória a atividade de lançamento, sob pena de responsabilidade funcional do agente público.

No que concerne, pois, às arguições de inconstitucionalidade, reafirme-se, não compete à autoridade administrativa rejeitar a aplicação de lei sob tal alegação, por se tratar de matéria de competência do poder Judiciário, com a atribuição determinada pelo art. 102, inc. I, alínea "a" e inc. III, alínea "b", da Constituição Federal de 1988.

Insta destacar que aludidos princípios constitucionais da tributação caracterizam-se como normas programáticas vinculantes para o legislador, e não, para o magistrado ou para o julgador no processo administrativo. Aos julgadores cabe interpretar a norma infraconstitucional com prudência.

Deixo, portanto, de apreciar as presentes arguições de inconstitucionalidade, tendo em vista o disposto na Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Exigibilidade da multa de ofício e dos juros de mora

A Recorrente questionou, ainda, a exigibilidade da multa de ofício e dos juros de mora, com fundamento nos arts. 100 e 146 do Código Tributário Nacional.

Não assiste razão à Recorrente.

Sobre o tema, foi suficientemente esclarecedor o Acórdão recorrido, fls. 355-356:

A arguição da impugnante com fundamento no artigo 146 do CTN é equivocada. A edição de uma nova lei é medida jurídica bem mais profunda e ampla que a mudança do critério jurídico adotado pela autoridade lançadora a que se refere o artigo 146 do CTN. A norma legal constitui o fundamento das exigências fiscais, enquanto o critério jurídico, quando muito e entre outros aspectos, pode ser a interpretação que se dá a determinada norma. A lei, como já dissemos, entra em vigor nos termos em que é editada, independentemente de prévia notificação por parte da autoridade administrativa. Mais importante ainda é que o artigo 146 do CTN veda é que o critério jurídico novo seja aplicado retroativamente, e não que seja aplicado somente após eventual notificação do sujeito passivo, uma vez que permite a sua aplicação somente a fato gerador ocorrido após a sua introdução. Ou seja, ainda que, apenas para argumentar, aceitemos que a nova lei constitua critério jurídico novo, a

limitação do artigo 146 do CTN não invalida o lançamento, uma vez que a Lei nº 8.212, de 1991, entrou em vigor muito antes de ocorridos os fatos geradores de que trata o presente lançamento.

A exclusão de penalidade, juros de mora e atualização moratória a que se refere o artigo 100 do CTN não se aplica ao caso ora em discussão. A decisão judicial transitada em julgado não se enquadra em nenhuma das quatro categorias de norma complementar arroladas nos incisos desse artigo 100. Ademais, uma vez que a coisa julgada em favor da autuada se limitava a afastar a aplicação da Lei nº 7.689, de 1988, ela voltou a estar obrigada a recolher a CSLL logo que foram publicadas novas normas com base nas quais o tributo pode ser exigido independentemente da norma que se considerou inconstitucional. Sendo assim, é infundada a alegação da impugnante de que a falta de recolhimento da CSLL resultou do seguimento de orientação de nonna complementar ou equivalente. Rejeita-se, portanto, a pretensão de que se exclua a multa de ofício e os juros moratórios, bem como a multa isolada lançados.

Da mesma forma, ainda que a autuada tenha procedido de boa-fé, isso não a exime da multa e demais acréscimos legais. O artigo 136 do CTN dispõe que, salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

O argumento de que a multa é indevida por ser a autuada favorecida por decisão judicial transitada em julgada tampouco se sustenta. Não se discute que a sentença ou o acórdão que atingiu tal estágio tem mais força de que uma decisão liminar, mas a CSLL constituída pelo presente lançamento, como vimos, diz respeito à obrigação tributária cuja exigibilidade não estava impedida pela coisa julgada em causa. Se a decisão transitada em julgado tivesse o alcance que a impugnante alega ter, todo o lançamento seria indevido, e não apenas a multa de ofício. Por outro lado, sendo devida a CSLL constituída, exatamente por estar além do alcance da coisa julgada não se pode invocar esta para eximir a autuada da penalidade devida em virtude do lançamento de ofício.

Semelhantemente, não cabe reduzir o percentual da multa imposta. O percentual de 75% já é o mínimo prescrito para o caso de lançamento de ofício pelo artigo 449 da Lei nº 9.430, de 1996. O percentual de até 20%, cominado pelo artigo 61 dessa mesma lei, apenas tem lugar no caso em que o tributo é pago em atraso, mas ainda espontaneamente pelo próprio contribuinte, sem necessidade de nenhuma atividade constitutiva do crédito tributário por parte da autoridade fiscal.

Quanto à alegação de ser o percentual confiscatório, conforme já mencionado, é argumento que não vinga perante a autoridade julgadora administrativa. A lei fixa expressamente o índice de 75%, sem permitir redução alguma por parte da autoridade administrativa com base em juízos de valor, ainda que amparado em teses ou argumentos jurídicos muito em voga. Diante da clareza do texto normativo, adotar percentual menor equivaleria

a desrespeitar regra expressa de lei, o que é vedado à autoridade administrativa.

De fato, é inquestionável que no presente caso ocorreu, sim, um ilícito de natureza tributária, caracterizado pelo não recolhimento da CSLL, nos termos da Lei nº 8.212/91. Conforme exhaustivamente demonstrado no corpo do presente voto, a declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88, ainda que transitada em julgado, não obsta a exigência do mesmo tributo em períodos posteriores, com base em diploma legal superveniente (Lei nº 8.212/91), que cuidou e regulou inteiramente a matéria referente à CSLL.

Por outro lado, deixo de apreciar as alegação da Recorrente sobre a suposta inconstitucionalidade da Lei n.º 8.212/91, tendo em vista o disposto na Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Exigibilidade da multa isolada

A recorrente insurgiu-se contra a exigência da multa isolada, alegando, em síntese, o caráter confiscatório, a ocorrência de *bis in idem* (multa de ofício e multa isolada) e que a aplicação de multa isolada somente seria cabível como sanção de descumprimento de obrigação acessória e nunca de falta de pagamento de contribuição.

Em relação a este tema, também não assiste razão à Recorrente.

Sobre o tema, assim se pronunciou, com propriedade, o Acórdão recorrido:

Antes de empreender a apreciação propriamente dita, consigne-se, por relevante, que a legislação tributária estipula que se aplicam à contribuição social, no que couber, as disposições da legislação do imposto de renda referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo.

A primeira consideração a ser efetuada é de que há relação estreita de causa e efeito entre o conteúdo decisório desse voto, vertido no primeiro item do auto de infração, que denegou a alegada desobrigação de recolhimento por meio de medida judicial extensiva aos anos-calendário de 2004 a 2007, com a exigência em comento nesse segundo item, uma vez que ao ser devida a contribuição, as estimativas passaram a ser devidas e não sendo recolhidas, a consequência é a aplicação da multa isolada, como ocorreria nessa hipótese com qualquer outra pessoa jurídica.

Isso posto, insta considerar, conforme já mencionado na transcrição da descrição dos fatos no Auto de Infração, que se trata de "contribuinte sujeito à tributação com base no Lucro Real Anual, sujeitando-se aos recolhimentos mensais por Estimativa, por meio da elaboração de balancetes de SUSPENSÃO/REDUÇÃO", que deixou de efetuar recolhimentos respectivos nos datas de referências epigrafadas dos anos-calendário de 2004, 2005, 2006 e 2007.

O art. 222 do RIR de 1999, preceitua que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto e adicional, em cada mês, determinados sobre a base de cálculo estimada. Já o art. 843 do mesmo regulamento permite a formalização de exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Pois bem, não obstante a argumentação da defendente, deve-se observar que uma vez surgida a obrigação tributária, com a ocorrência do fato gerador, surge também para a Administração tributária e seus agentes o dever de realizar o lançamento correspondente, sob pena de responsabilidade funcional, conforme dispõe o art. 142 do CTN, in verbis:

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único: A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."

A propósito, cabe destacar que é pacífico que o termo "propor a penalidade cabível", do caput do art. 142 do CTN, deve ser entendido como, efetivamente, "aplicar a penalidade cabível"

Considerando que no período autuado ocorreu, inofismavelmente, falta de recolhimento da CSLL estimativa, afigura-se correta a aplicação das multas, com fundamento legal nos dispositivos legais citados no enquadramento legal da infração.

Por conseguinte, diante da clarividência do texto da norma, assoma, indubitável que a sanção imposta obedece a comando legal em vigor, descabendo, pois, à autoridade julgadora, justamente por expressa falta de previsão legal, nem sequer cogitar de eximir a defendente.

Quanto às alegações de ilegalidade é certo que fenecem em seu nascedouro diante da fundamentação legal supra expendida. Tratando-se de norma legal em vigor, é dever da autoridade fiscal aplicá-la sem perquirir acerca da justiça ou injustiça dos efeitos que gerou, não se podendo olvidar que o lançamento é atividade plenamente vinculada à lei, não estando ao livre critério do agente lançar ou não lançar o crédito tributário ou escolher a oportunidade de lançá-lo. A propósito, o parágrafo único do art. 142 do CTN, supra transcrito, dispõe que é vinculada e obrigatória a atividade de lançamento, sob pena de responsabilidade funcional do agente público.

Isso posto, cumpre considerar que, caracterizado lançamento de ofício do imposto, impõe-se a aplicação das multas referenciadas, de maneira tal que o procedimento adotado pela fiscalização não discrepe da legislação.

Conclui-se, portanto, pela correta aplicação da multa exigida isoladamente, consubstanciada no auto de infração.

Adite-se que por meio do art. 14 da Medida Provisória nº351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11488, de 15 de junho de 2007, foi alterada a redação desse dispositivo, como segue:

"Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

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

1- de 75% (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 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

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." (grifamos)

Importante esclarecer que efetivamente não ocorre *bis in idem* na cobrança cumulativa da multa de ofício e da multa isolada. Afinal, no caso em apreço verifica-se a ocorrência de duas infrações distintas, o que justifica a imposição de duas penalidades também distintas.

Uma coisa é o descumprimento da obrigação de recolher, até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir, o imposto apurado por estimativa; outra, completamente diferente é a caracterização de declaração inexata e da falta de recolhimento do imposto apurado no final do ano, com base no lucro real. A alíquota de 75% da multa isolada foi inclusive reduzida para 50% pelo legislador, para ressaltar mais ainda essa constatação.

Tais infrações são passíveis de penalidades distintas, previstas em diferentes dispositivos da legislação uma incidindo isoladamente, sobre as estimativas obrigatórias não recolhidas durante o ano-calendário e outra cobrada juntamente com o imposto devido (declaração inexata).

A lei em sua redação original, coincidentemente, tinha adotado o mesmo percentual de 75% para ambos os casos. Mas, esse dispositivo foi alterado pela lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, dando-lhe nova redação, reduzindo a multa isolada para 50%; bem assim deixando bem claro, se dúvidas haviam, de que a referida multa isolada era cabível no caso de estimativa mensal não paga e não de tributo final não pago.

Assim, em virtude da legislação referida, ao optar pela apuração dos lucros com base no real anual a contribuinte ficou obrigada a antecipar o pagamento do imposto de renda e da contribuição social, recolhendo-os mensalmente, por estimativa.

A multa isolada recebe essa denominação apenas por ser exigida separada e independentemente do tributo, tanto que se impõe ainda quando nenhum tributo ao final do período de apuração seja devido, apenas porque o contribuinte deixou de satisfazer o recolhimento por estimativa que lhe tocava efetuar. A multa aplica-se ainda que, no final do período de apuração, venha a ser apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL.

Se a multa é cabível mesmo na hipótese de se verificar prejuízo ao final do período de apuração 2(duas) ilações estão aí pressupostas que precisam ser desveladas:

- a) a penalidade é imposta não em razão do pagamento insuficiente do tributo devido ao final da apuração, mas sim pelo falta de cumprimento de outra obrigação distinta, que é o recolhimento antecipado da estimativa mensal;
- b) descabido é também o argumento de que a multa isolada só se aplica para período não encerrado.

Portanto, importa verificar que a exigência da multa isolada independe de se apurar resultado anual tributável, decorre do descumprimento da obrigação de recolher a estimativa apurada no mês-calendário.

Também não se pode conceber que a aplicação da multa seja de caráter condicional. Em outras palavras: o descumprimento da norma enseja a aplicação da penalidade, não tendo lógica a lei determinar que se proceda de certa maneira e se venha a ter procedimento em sentido oposto. É, pois, inadmissível que paralelamente com o dever-ser do comportamento, coexista o pretenso direito ao livre arbítrio de agir, vulnerando-se o conteúdo das determinações legais.

Afinal, não se pode admitir uma regra jurídica impositiva sem efetividade. O referido preceptivo legal veio justamente dar efetividade à regra que permite a apuração do lucro real anual, condicionada aos recolhimentos mensais por estimativa.

O não-cumprimento da obrigação tributária estabelecida nos dispositivos legais pelas pessoas jurídicas a elas obrigadas, consubstancia-se em infração tributária e oportuniza o procedimento fiscal de ofício que visa restaurar o ordenamento jurídico violado.

Dispositivo

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao presente recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator

Processo nº 10665.001343/2009-78
Acórdão n.º **1401-00.376**

S1-C4T1
Fl. 397
