

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

Processo n° 10680.013842/2005-96
Recurso n° 169.937 Voluntário
Acórdão n° 1801-00.131 – 1ª Turma Especial
Sessão de 04 de novembro de 2009
Matéria CSLL - Multa Isolada
Recorrente SOCIEDADE CONSTRUTORA ESPERANÇA LTDA
Recorrida SEGUNDA TURMA DE JULGAMENTO DA DRJ EM BELO HORIZONTE/MG

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa: MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS.

A aplicação da multa preceituada no artigo 44, inciso I, c/c o §1º, inciso IV, da Lei nº 9.436/96, decorre do inadimplemento da obrigação do contribuinte em recolher os valores dos tributos estimados, uma vez ser sua a opção por proceder dessa forma e não apurar o IRPJ e tributos reflexos na forma regular, trimestralmente. A penalidade está prevista em norma tributária vigente, artigo 2º da Lei nº 9.430/96, e independe de haver ou não saldo de tributo devido ao final do período, não cabendo à autoridade administrativa de julgamento retirar a eficácia de norma tributária.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Marcos Vinícius Barros Ottoni que prove o recurso pela concomitância entre a multa isolada devida pela ausência de estimativas e a multa por ausência de recolhimento da CSLL apurada anualmente, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Declarou-se impedido de participar do julgamento o Conselheiro Marcos Antônio Pires (Suplente Convocado) por haver participado do julgamento de primeira instância. Ausente, momentaneamente, o Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e justificadamente, a Conselheira Cheryl Berno.

A small, stylized handwritten signature or mark in the bottom right corner of the page.

EDITADO EM: 28 MAI 2010

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Marcelo Cuba Netto, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Marcos Antônio Pires, Rogério Garcia Peres, Marcos Vinícius Barros Ottoni e Ana de Barros Fernandes.

Relatório

Em auditoria para verificar o cumprimento das obrigações tributárias, no que se relaciona aos tributos federais, constatou-se que a empresa não recolhera as CSLL devidas nos anos de 2000, 2001, primeiros, segundos, terceiros e quartos trimestres de 2002 e 2003.

A autoridade fiscal esclareceu que a empresa não procedeu aos recolhimentos devidos tendo em vista a obtenção de sentença favorável transitada em julgado, em Mandado de Segurança, pela qual o Primeiro Tribunal Regional Federal declarou inconstitucional a exigência de CSLL com fulcro na Lei nº 7.689/88.

Todavia, procedeu ao lançamento por estar devidamente legitimada a exigência de CSLL pelas disposições inseridas na Lei nº 8.212/91. Discorre sobre o tratamento das coisas julgadas em sede de direito tributário e exações fiscais cujos fatos geradores ocorrem sucessivamente, citando o Recurso Especial nº 233662/GO, o Ac 1ºCC nº 108-05.225 e o Parecer PFN nº 003/95.

Desta forma, levantou as bases de cálculos das CSLL mediante os valores registrados na contabilidade da contribuinte, para os anos de 2000 e 2001, considerando que a empresa era optante pelo regime de apuração do Lucro Real, anual, conforme demonstrativo analítico de fls. 11 e 12.

Constatado que a empresa não recolhera as CSLL devidas nos períodos auditados lavrou-se dois Autos de Infração.

Um formalizado neste processo, fls. 04 a 12, exigindo-se as multas isoladas pelo não recolhimento das estimativas mensais de CSLL durante os anos de 2000 e 2001, e outro, formalizado no processo nº 10680.013843/2005-31, exigindo-se as CSLL devidas no período auditado.

A empresa impugnou o lançamento tributário às fls. 72 a 100, juntando cópia da impugnação ao lançamento objeto do processo acima referido, argüindo estar acobertada pela sentença judicial transitada em julgado que, ao seu entendimento, faz coisa julgada para exonerá-la das contribuições sociais em questão, não havendo, pois, substrato para a exigência das multas isoladas pelas estimativas que não foram recolhidas por não serem devidas.

Argumenta que a Lei nº 8.212/91 foi editada nos mesmos moldes da Lei nº 7.689/88, declarada inconstitucional, em benefício da empresa, e que esse novo diploma legal não saneou os vícios de inconstitucionalidade que a anterior veiculava.

Contestou, especificamente, a cominação da penalidade por estar em desacordo com o artigo 113 do Código Tributário Nacional – CTN, por ter natureza confiscatória, por incidir *bis in idem* sobre a mesma base da multa moratória prevista no inciso I do art. 44 da lei nº 9.430/96, discorrendo sobre estes tópicos. Cita vários acórdãos administrativos.

A Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Belo Horizonte/MG exarou o Acórdão nº 02-13.356/07, fls. 102 a 111, afastando as alegações da interessada por entender legítima a exigência com fulcro na Lei nº 8.212/91, e o não alcance da coisa julgada para os fatos geradores supervenientes à vigência da Lei nº 7.689/88, esclarecendo que inconstitucionalidade argüida em relação a essa norma limitou-se ao artigo 8º que determinava a cobrança da contribuição no período-base encerrado dentro do ano de sua edição (1988).

Rechacou também a argumentação de ser incabível a concomitância da multa de ofício lançada pela ausência de pagamento da CSLL anual e pelas ausências das estimativas mensais, justificando que o dispositivo legal não excepciona o caso e a sua aplicação é incondicional à apuração ou não de CSLL a pagar no final do ano-calendário.

Procedeu, todavia, à redução da penalidade imposta, para 50%, em vista do princípio da retroatividade benigna da norma tributária.

Tempestivamente, a empresa apresentou o Recurso Voluntário de fls. 128 a 158 requerendo a reforma do acórdão que manteve, em parte, o lançamento tributário, pelas mesmas razões argüidas na impugnação.

No anexo ao recurso voluntário, traz as mesmas razões do recurso oferecido no processo que cuida da exigência das CSLL no período auditado, salientando que “... a Lei nº 8.212/91 não é apta a ensejar a cobrança da CSLL em relação à Recorrente, vez que prevê tal cobrança nos moldes da lei nº 7.689/88, a qual não é aplicável àquela devido à existência de coisa julgada em seu benefício...”. Passa a tecer, exaustivamente, considerações a respeito das coisas julgadas, e, por fim, contesta a cominação da multa de ofício e juros, por serem juridicamente impossíveis, visto não existir a hipótese de incidência para exigir o tributo e pela sua natureza confiscatória.

É o relatório. Passo a analisar as razões recursais.

Voto

Conselheira ANA DE BARROS FERNANDES

Conheço do recurso, por tempestivo.

O cerne do litígio ora instaurado se centraliza em duas questões.

A primeira respeita ao efeito e limite da coisa julgada decorrente de ação satisfativa pela qual a contribuinte foi beneficiada para não ser exigida da CSLL, devido a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88, declarada pelo Tribunal Regional Federal da Primeira Região – TRF 1ª R, segundo alega a recorrente, matéria objeto do processo nº 10680.013843/2005-31, julgado nesta mesma sessão.

Se fosse incabível a exação fiscal para a cobrança da CSLL, incabível, por decorrência, as multas isoladas aplicadas pelos não recolhimentos mensais devidos a título da referida contribuição.

Todavia, esse órgão colegiado negou provimento ao recurso voluntário, por unanimidade, aproveitando-se o exposto naquele voto-condutor, de minha própria lavra, para afastar a questão de não ser contribuinte da CSLL a empresa autuada, por estar acobertada por sentença judicial transitada em julgado. *In verbis*:

“Entende que, assim, de forma definitiva e infinitamente nunca será contribuinte sujeita aos recolhimentos da CSLL.

Primeiramente, cumpre esclarecer que a respeito do tema – inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88, ao instituir a CSLL – esta declaração ficou restrita ao artigo 8º que impunha aos contribuintes o recolhimento da contribuição dentro do ano-calendário em que foi editada a norma tributária, sendo essa a posição firmada pelo Supremo Tribunal Federal, desde 1992.¹

Apesar da exaustiva exposição sobre o tema, que respeito, visto que em direito todos os atos e fatos demandam teses jurídicas diversas, não posso me convencer por nenhum dos argumentos discorridos, nem pelos fundamentos que os corroboram.

Sem adentrar na lei processual civil, primeiramente, por lógica e economia processual, seria absurdo que todas as sentenças de primeiro grau (se não houvesse a remessa oficial ou se a Fazenda perdesse o prazo para recorrer) ou de segundo grau, que fosse, tivessem que sofrer ação rescisória por parte da Fazenda para, simplesmente, se adequar ao pronunciamento da Corte Suprema, único Tribunal a quem a Constituição Federal concedeu poder para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade das normas e retirar-lhes a eficácia.

É repudiante imaginar tal distinção entre contribuintes de mesma espécie; ainda mais ad eternum.

Passando à análise dos diplomas legais, a começar pela Carta Magna:

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I - processar e julgar, originariamente:

a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade

¹ Fonte: STJ - Superior Tribunal de Justiça

Por unanimidade, o Supremo Tribunal Federal (STF) confirmou ontem (14/06) a inconstitucionalidade dos artigos 8º e 9º da Lei 7.689/88, que instituiu a contribuição social sobre o lucro de empresas para custeio da seguridade social. A decisão foi tomada no julgamento de uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 15) ajuizada em 1989 pela Confederação das Associações de Microempresas do Brasil.

Em 1992, o Supremo já havia cassado os dois dispositivos em julgamentos de recursos extraordinários, mas os ministros decidiram reafirmar a declaração de inconstitucionalidade por meio de uma ação direta de inconstitucionalidade, tipo de ação que tem como objetivo específico declarar que uma lei ou parte dela é inconstitucional.

<http://www.direitonet.com.br/noticias/exibir/10381/CSLL-STF-confirma-inconstitucionalidade-de-dispositivos-da-lei-7689-88>

de lei ou ato normativo federal; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

[...]

b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal;

Ora, como poderia o Poder Constituinte originário dispor de forma antagônica, dentro do mesmo artigo, ressaltando-se que a coisa julgada não poderá ser atacada por lei? Privilegiar a imutabilidade da coisa julgada no que versa a matéria de discussão de constitucionalidade, consagrado está ser matéria privativa do Supremo Tribunal Federal, é dizer que os Tribunais inferiores se sobrepõe à própria Constituição.

Se aquele a quem foi dado o poder soberano de zelar pela Constituição Federal, pronunciando-se sobre a própria constitucionalidade de uma lei vigente, ou seja, analisando se a norma fere ou não os princípios constitucionais, for de manifesto entendimento contrário às decisões judiciais, deverá, por consequência natural, tornar-se sem efeito a coisa julgada (poderia se dizer até 'mal' julgada, no sentido da adoção de tese não acatada pela Suprema Corte).

Parece me claro que, no eterno balanceamento entre os princípios constitucionais, é razoável que não exista qualquer segurança jurídica nas sentenças, ou acórdãos, que se manifestam sobre a constitucionalidade de normas. Isto porque, invariavelmente, o Supremo Tribunal Federal, ainda que às vezes demore anos, irá se pronunciar sobre o assunto e dar a palavra final, como é o caso.

Opor a imutabilidade da coisa julgada em matéria constitucional, querendo que o princípio da segurança jurídica prevalece sobre todos os demais, igualmente constitucionais, é retirar do Supremo Tribunal a competência exclusiva que a Carta lhe outorgou.

Existem vários textos de doutrina, facilmente localizados pela internet, sobre o que chamou-se 'teoria da relativização da intangibilidade da coisa julgada', todos uníssonos sobre os efeitos erga omnes (atinge a todos) e ex tunc (desde antes - retroativo) da declaração da Superior Corte, os quais destroem a inapropriadamente chamada 'coisa julgada' em matéria que verse sobre a constitucionalidade das leis.

Entendo desnecessário reproduzir esses trechos de processualistas e constitucionalistas renomados para contra argumentar a tese esposada pela recorrente, estando justificado o meu entendimento pelas razões ora discorridas. Seria apenas

por vaidade processual, estando os textos disponíveis em rede acessível por qualquer usuário.

A retro mencionada teoria, que atribui às discussões sobre o tema serem geradas pelo 'tabu' da imutabilidade da coisa julgada, como se de norma jurídica se tratasse (aliás termo utilizado na Constituição Federal), agrada muito mais do que a argumentação da recorrente em querer igualar os julgados inferiores, ainda que transitados em definitivo, em peso processual, à declaração de constitucionalidade feita pela Suprema Corte.

Repriso, por fim, não recepcionar a tese de que as decisões que não emanem do Tribunal Constitucional e que versem sobre constitucionalidade de leis possam fazer 'coisa julgada' entre partes isoladas da sociedade como um todo. Esses julgados sempre estarão subordinados ao futuro pronunciamento do órgão competente, para consolidarem-se perpetuamente.

Desta forma, não acolho a contestação da recorrente quanto à inexigibilidade da CSLL contra si, por resguardo judicial, aduzindo por fim, mas não menos importante, que o lançamento tributário ergueu-se com fulcro em norma legal diversa àquela objeto da ação judicial referida, não tendo a empresa se socorrido ao Poder Judiciário para reconhecer a inconstitucionalidade desta última, Lei nº 8.212/91, e obtido decisão favorável em seu favor."

No que concerne ao segundo elemento fundamental da contestação, especificamente quanto à exigência da penalidade imposta à empresa que não procedeu aos recolhimentos mensais das estimativas, entendo que as multas previstas no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, no inciso I (multa de ofício por ausência de recolhimento de imposto anual) e no parágrafo 1º, inciso IV (multa isolada pelo não recolhimento das estimativas mensais) não se confundem.

A penalidade ora debatida – multa pela ausência dos recolhimentos das estimativas – é imposta porque o contribuinte “não-fez” os adiantamentos de caixa ao Tesouro, conforme se comprometera, para utilizar a mesma terminologia da recorrente. Não entendo as estimativas como meras antecipações de tributo, que caso não se confirmem ao final do período, não há sanção ao contribuinte faltoso.

Dispõe o artigo 44, inciso I, c/c o §1º, inciso IV, da Lei nº 9.436/96, vigente e aplicada à época da ocorrência dos fatos:

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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:

[...]

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;

(grifos não pertencem ao original)

Posteriormente, a redação desse artigo foi explicitada da seguinte forma, grifando-se o trecho concernente à matéria:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

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. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

Indiscutível que o legislador reduziu o percentual de 75% para 50%, mas a infração tributária continua sendo penalizada e, *data venia*, as teses que vêm sendo tecidas sobre o assunto, não se trata de ocorrência de fato gerador de obrigação tributária principal, mas medida coercitiva para que a norma tributária preceituada o artigo 2º da mesma lei não se torne inócua:

Pagamento por Estimativa

*Art. 2º - A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real **podera optar** pelo pagamento do imposto, em cada mes, determinado sobre base de calculo estimada, mediante a aplicacao, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9249, de 1995, observado o disposto nos paragrafos 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9065, de 20 de junho de 1995.*

Paragrafo 1º - O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo sera determinado mediante a aplicacao, sobre a base de calculo, da aliquota de quinze por cento.

(grifos não pertencem ao original)

E estabelece o artigo 3º, *caput*:

Art. 3º - A adoção da forma de pagamento do imposto prevista no art. 1º, pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime do lucro real, ou a opção pela forma do art. 2º será irretratável para todo o ano-calendário.

(grifos não pertencem ao original)

Pois se os contribuintes optam pelo regime de apuração de IRPJ e CSLL na forma anual, não recolhem as estimativas mensais apuradas e ao final do período, apuram o real IRPJ e CSLL a pagar, ou mesmo prejuízo, e não há qualquer sanção para as estimativas não recolhidas, porque existir a norma que obriga aos recolhimentos dessas?

E, parênteses aqui, denomina-se estimativas porque, de antemão, preferem estimar o lucro a levantar balancetes de suspensão ou redução, porque a partir da edição da Lei nº 9.430/96 as pessoas jurídicas deveriam apurar a base de cálculo do IRPJ e CSLL em períodos trimestrais:

IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURIDICA

Secao I

Apuracao da Base de Calculo

Periodo de Apuracao Trimestral

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

A tese desenvolvida *in contrario sensu* defende que a multa incide apenas sobre a diferença entre o saldo de tributo a pagar e o valor das estimativas, quando o valor do imposto anual for maior do que a soma do valor estimado, mês a mês.

Não vislumbro casos em que, pela tese antagônica, aplicar-se-ia a multa preceituada no sentido de coibir os contribuintes a recolherem as estimativas mensais que se propuseram, por livre e espontânea vontade, fazê-lo, o que torna o dispositivo legal totalmente inócuo.

Para a aplicação da referida multa isolada não há que se falar em ocorrência de fato gerador, visto que não se está a cobrar tributo, que ao final do ano-calendário, pode ou não ser devido, em face ao ajuste anual.

O valor do tributo, estimado, repita-se, serve unicamente como base de cálculo e não interessa, ao legislador, se o tributo, em si, é devido ou não, ao final do período no ajuste anual.

E a base de cálculo poderia ser outra, mas o legislador quis colocar um vínculo entre a obrigatoriedade estabelecida em norma tributária – **do contribuinte que opta, excepcionalmente, pelo regime anual de apuração do lucro real e assume recolher as estimativas, rejeitando erguer os balancetes mensais de suspensão ou redução como a**

norma ordinariamente estabelece – e a penalidade que sanciona o descumprimento dessa norma.

A exigência ora discutida é a penalidade por descumprimento de norma-legal e, nesse caso, não há que se debater ser razoável ou não, sob pena de as autoridades julgadoras administrativas discutirem a legalidade das normas.

Similarmente, recorro da discussão eterna do cabimento do juro à taxa Selic e da multa moratória. Se é razoável a cobrança de ambos encargos, nunca se discutiu no âmbito administrativo, sendo posicionamento manso e pacífico, retratado em súmula editada pelo 1º Conselho de Contribuintes que administrativamente não se adentra em discussões que envolvam a legalidade ou constitucionalidade das leis.

E o princípio da razoabilidade, que fundamenta tese em contrário a qual insta em exonerar os contribuintes da cobrança da multa isolada, é princípio constitucional aplicado às normas legais, que somente o Poder Judiciário, no exercício de suas funções privativas, pode aplicar, *data venia máxima*.

A razoabilidade que se poderia aqui aventar, o legislador tributário já entendeu aplicar quando reduziu o percentual de 75% para percentual *mais razoável* de 50%. Mas, definitivamente, não vejo nada de razoável em se deixar de aplicar penalidade, preceituada em lei, no caso do descumprimento de outra norma tributária.

Analogamente a essas considerações em contrário à aplicação da multa ora debatida, exemplifico com as multas de trânsito. Se os cidadãos, no lugar de contribuintes, passassem o sinal vermelho e fossem autuados, ou dirigissem acima do limite de velocidade previsto, e fossem autuados, pelo mesmo raciocínio, poderiam se eximir da multa aplicada porque não colidiram ou não atropelaram ninguém. Não houve resultado danoso, portanto não há razão (ou não é razoável) ser penalizado. Na analogia, não havendo tributo ao final do ano, não há porque ser penalizado pelo descumprimento da norma que exigia o pagamento mensal.

Lembremos que tanto o direito tributário quanto o direito penal têm em comum a tipicidade cerrada e, no presente caso, a norma é clara: a conduta do contribuinte que opta pelos recolhimentos de estimativas, não o fazendo, sujeita-se à penalidade.

Conhecendo tese contrária defendida por esse órgão colegiado, adianto-me um pouco mais, afastando, de plano, a que seja invocado o artigo 112 do Código Tributário Nacional – CTN, pois não há qualquer dúvida no texto legal quanto à base para o cálculo para se exigir a penalidade.

É o montante que deveria ter sido recolhido e não foi. Simples assim, voltando a destacar que não se está a tratar de exigência de tributo que, ao final do período, o contribuinte demonstra não ser devido, mas sim mera sanção pelo não-ato do contribuinte estipulado em norma, cujo cálculo tem como parâmetro o valor mensal não recolhido.

Desta forma, prestigia a norma tributária, que define a sanção pelos não recolhimentos dos valores estimados durante o período, declarados pela contribuinte, mantendo a sua aplicação, por vigente e não declarada ilegal ou inconstitucional, defendendo que não fere qualquer princípio constitucional, sob pena de torná-la, administrativamente, inócua.

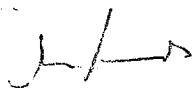
E não cabe à autoridade julgadora administrativa arguição sobre a inconstitucionalidade, ou ilegalidade, das normas tributárias vigentes, sendo essa matéria de competência exclusiva da Suprema Corte Judicial.

Neste sentido preceituou a Medida Provisória nº 449/08, transformada na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009:

Art. 23. O Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

Estando, pelo exposto, o lançamento tributário pautado nas normas tributárias vigentes, há que ser mantido na sua integralidade, sendo meu voto para negar provimento ao recurso voluntário.



ANA DE BARROS FERNANDES - Relatora