MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º	:	10680.016455/00-44
Recurso n.º.	:	130.097
Matéria:	:	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - EX: DE 1997
Recorrente	:	TUFAL LTDA.
Recorrida	:	DRJ em Belo Horizonte – MG.
Sessão de	:	06 de novembro de 2002
Acórdão n.º	:	101-94.012

Multa de Ofício – Fica afastada a aplicada quando obtida sentença concessiva em mandado de segurança, em matéria tributária, lançada para evitar a decadência.

Via Judicial – A discussão de matéria tributária perante o Poder Judiciário, na sua exata proporção, fica afastada na Área Administrativa, mercê da vedação da cumulatividade, pelo sistema pátrio, onde há prevalência da judicial em relação à administrativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TUFAL LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar e no mérito, DAR provimento parcial ao recurso para afastar a multa de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

CELSO ALVES FEITOSA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 06 MAR 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, SANDRA MARIA FARONI, PAULO ROBERTO CORTEZ, RAUL PIMENTEL e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

RECURSO Nº: 130.097
RECORRENTE: TUFAL LTDA.

RELATÓRIO

Contra a empresa acima identificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 01/06, por meio do qual é exigida a importância de R$ 41.814,15, mais acréscimos legais, totalizando um crédito tributário de R$ 112.704,77, a título de Contribuição Social sobre o Lucro.

Segundo a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fl. 02, a exigência, relativa ao ano-calendário de 1996, decorreu de: compensação de base de cálculo negativa de períodos-base anteriores superior a 30% do lucro líquido ajustado, informando-se que a contribuinte ingressou na Justiça, em 31/03/95, com a ação nº 95.00.04299-1/MG (fls. 08/21), contra essa limitação.

Impugnando o feito às fls. 53/75, a interessada preliminarmente alegou:

- que interpôs perante a 12ª Vara da Justiça Federal/Seção Judiciária do Estado de Minas Gerais ação de Mandado de Segurança – Processo nº 95.0004299-1, onde discute seu direito de não se sujeitar à referida limitação;

- que na ação judicial, confirmando a liminar concedida em 22/03/95, foi-lhe deferida a segurança, determinando-se à autoridade coatora abster-se da prática de atos que a impeçam de compensar integralmente seus prejuízos fiscais;

- que em Recurso de Apelação interposto pela Fazenda Nacional, a decisão *"a quo"* foi modificada no Acórdão publicado em 26/06/2000, pelo que aviou Recurso Especial e Extraordinário aos competentes tribunais;

- que com a concessão de liminar a exigibilidade do crédito tributário objeto do Auto de Infração encontra-se suspensa até o trânsito em julgado do referido *"mandamus"*;

- que ademais, por estar submetido ao exame do Poder Judiciário e não havendo decisão judicial definitiva, o objeto da presente ação fiscal está fora do alcance da apreciação na esfera administrativa, conforme entendimento externado por este Conselho no Acórdão nº 108-04.768;

- que, assim, o referido crédito tributário não poderá ser inscrito em dívida ativa até que se tenha decisão judicial definitiva sobre a questão, nos termos da alínea "d" do ADN/COSIT nº 03/1996;

- que, de acordo com o art. 62 do Decreto nº 70.235/72, *"durante a vigência da medida judicial que determinar a suspensão da cobrança do tributo não*

será instaurado procedimento fiscal contra o sujeito passivo favorecido pela decisão, relativamente à matéria que versar a ordem de suspensão."

No mérito, assim se pronunciou, em síntese:

- que a dedução da base de cálculo negativa é obrigatória, para que somente seja onerado o valor que represente efetivo aumento no capital trazido pelos sócios para o empreendimento;

- que a Lei nº 9.065/95, ao divergir do art. 189 da Lei nº 6.404/76, altera a definição, o conteúdo e o alcance do instituto, conceito e forma de direito privado, em ofensa ao art. 110 do CTN;

- que se trata de desrespeito ao princípio da capacidade contributiva porque, sem ocorrer o efetivo acréscimo patrimonial, a tributação incide sobre o capital e o patrimônio, desnaturando o fato gerador da contribuição;

- que há, também, ofensa ao princípio do não confisco e às limitações ao poder de tributar;

- que os valores originais do débito foram acrescidos, indevidamente, de multa de ofício e juros de mora, onerando o contribuinte como se estivesse inadimplente, o que não é verdade, pois estava amparado por liminar em Mandado de Segurança;

- que, se forem considerados devidos os juros de mora, não se pode utilizar a taxa SELIC para o cálculo.

Na decisão recorrida (fls. 141/150), a 3ª Turma de Julgamento da DRJ/Belo Horizonte declarou procedente o lançamento, concluindo que:

- *"A propositura pelo contribuinte de ação judicial contra a Fazenda, com o mesmo objeto, implica renúncia às instâncias administrativas e impede a apreciação das razões de mérito pela autoridade administrativa a quem caberia o julgamento";*

- *"A autoridade administrativa é incompetente para apreciar argüição de inconstitucionalidade de lei";*

- *"É cabível, por expressa disposição legal, a exigência de juros de mora em percentual superior a 1%. A partir de janeiro de 1997, os juros de mora serão equivalentes à taxa SELIC.";*

- *"No caso de lançamento de ofício, o autuado está sujeito ao pagamento de multa sobre os valores do tributos e contribuições devidos, nos percentuais definidos na legislação de regência.".*

Às fls. 155/182 se vê o recurso voluntário, por meio do qual a autuada repete basicamente as razões da impugnação.

Nas preliminares, afirma que, ante a existência de discussão judicial acerca da matéria, anterior ao lançamento, em vez de ser julgada como definitiva a exigência fiscal, deve ser sobrestado o julgamento do presente Processo.

Aduz, todavia, que caso este Conselho mantenha a decisão de não analisar as razões de defesa, deve então ser reformada a decisão de primeira instância de que não cabe às autoridades administrativas julgar a matéria do ponto de vista constitucional, em decorrência do disposto na lei e na mais abalizada jurisprudência.

Cita doutrina e jurisprudência.

No mérito, torna a levantar a questão da inconstitucionalidade da exigência contida no Auto de Infração (limitação à compensação de bases de cálculo negativas da Contribuição Social). E novamente alega a inaplicabilidade da taxa de juros com base na SELIC.

À fl. 233 se vê Relação de Bens e Direitos para Arrolamento, em substituição ao depósito recursal.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro CELSO ALVES FEITOSA, Relator.

O recurso é tempestivo.

Insurge a Recorrente contra a questão da decisão atacada concluir não ter que enfrentar matéria de constitucionalidade, concordando que o lançamento para o efeito de evitar a decadência vem sendo reconhecido como válido, finalizando com o entendimento de que teria que haver suspensão do crédito tributário, enquanto não definitivamente decidida a questão pelo Poder Judiciário, quanto ao mérito.

Embora tenha colocado assim a matéria, consta a fls. 158, na peça de recurso voluntário da Recorrente, o seguinte:

> "9. Ora, estando o objeto da presente ação fiscal submetido ao exame soberano do Poder Judiciário, tal questão está fora do alcance da apreciação em esfera administrativa, isto porque a submissão de matéria à tutela autônoma do Poder Judiciário, prévia ao lançamento, inibe o pronunciamento da autoridade administrativa sobre o mérito do crédito tributário em litígio, nos termos das jurisprudência que ora se transcreve, vejamos".

O reconhecimento da Recorrente no sentido de que o objeto da ação está fora do alcance da administração, em matéria do PAT, ao invés de ir de encontro ao decidido e ora atacado, vai ao encontro do entendimento de que a mesma matéria discutida concomitantemente na esfera judicial e administrativa, esta fica vencida por aquela, isto é, prejudicada.

Neste ponto, cabe a lição do professor Alberto Xavier, in "Do lançamento", a fls. 282, que assim se expressa com relação à questão discussão administrativa e perante o poder judiciário:

> "No sistema atualmente vigente, ao abrigo da Constituição de 1988, não exige o prévio esgotamento das vias administrativas como condição de acesso ao Poder Judiciário, pelo que vigora um **princípio optativo** , segundo o qual o particular pode livremente escolher entre a impugnação administrativa e a impugnação judicial do lançamento tributário.
>
> Esta opção pode ser **originária** ou **superveniente**, em conseqüência de desistência da via originariamente escolhida. Todavia, em caso de opção pela impugnação contenciosa, na pendência de uma impugnação administrativa, esta considera-se extinta. É o que resulta do § 2º do artigo 1º do Decreto-lei nº 1737, de 20 de dezembro de 1979, segundo o qual "a propositura, pelo contribuinte, de ação anulatória ou declaratória da nulidade do crédito da Fazenda Nacional importa em renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto". E regra idêntica deflui do artigo 38 da Lei nº 6.830 de 22 de setembro de 1980, segundo o qual "a propositura, pelo contribuinte, da

> ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto"

Sobre a classificação dos recursos em: necessários, facultativos, alternativos e exclusivos, continua, para concluir, o referido professor:

> " A figura do recurso exclusivo não é tolerada no direito brasileiro face ao princípio da universalidade da jurisdição.
> O recurso necessário corresponde ao sistema previsto na Emenda Constitucional nº 7/1977, a que já nos referimos.
> O conceito de recurso alternativo também não se ajusta ao nosso direito positivo, que não concebe a opção entre a impugnação administrativa e a jurisdicional como definitivamente excludentes entre si, pois nada impede que, na pendência de processo judicial, o particular apresente impugnação administrativa, o particular aceda ao Poder Judiciário
>
> O que o direito brasileiro veda é o exercício **cumulativo** dos meios administrativos e jurisdicionais de impugnação: como a opção por uns ou outros não é excludente, a impugnação administrativa pode ser **prévia** ou **posterior** ao processo judicial, mas não pode ser **simultânea .**
> O princípio da não cumulação opera sempre em benefício do processo judicial: a propositura de processo judicial determina "ex lege" a extinção do processo administrativo; ao invés, a propositura de impugnação administrativa na pendência de processo judicial conduz à declaração de inadmissibilidade daquela impugnação, salvo ato de desistência expressa do processo judicial pelo particular.
> Na tipologia de Freitas do Amaral, a impugnação administrativa insere-se na categoria dos "recursos facultativos", com a ressalva de a relação de facultatividade não poder conduzir à simultaneidade.
>
> Temos, pois o **princípio optativo**, mitigado por um **princípio de não cumulação**."

Resta portanto que tendo a Recorrente optado pelo exame de sua tese perante o Poder Judiciário, quanto ao tema de fundo, vedado fica à administração, sobre a mesma matéria decidir.

Assim, a questão constitucionalidade não foi decidida porque preferiu a Recorrente recorrer ao Poder Judiciário, reconhecendo, inclusive, a prevalência deste em relação ao PAT.

Fica afastada toda a temática de infração aos princípios constitucionais reclamados.

A matéria tomada como de mérito – acréscimo patrimonial – renda – prejuízo – base negativa -, resta prejudicada, como prejudicada ainda se apresenta a questão – lei complementar-.

Em que pese isso, há que se indagar: **i)** no caso em que é discutida a validade de uma norma, judicialmente, que após venha a ter reclamado, com base nela, **por lançamento de ofício**, exatamente o tema, com acréscimos, **o que fica prejudicado**? **ii)** o todo ou tão só a questão previamente posta.? e **iii)** no caso em que a ação judicial, foi rechaçada, antes do lançamento de ofício pelo Poder Judiciário sem julgamento de mérito, como fica?

São as questões postas no presente. Como visto, no caso, inclusive por informação da própria Recorrente, encontra-se sub judice, agora, também a questão legitimidade da ADN, o que, nos termos dos ensinamentos postos, leva-nos: **i)** à conclusão de opção pelo Poder Judiciário ainda em andamento, o qual prevalece sobre a administrativa; bem como: **ii)** à concomitância.

Assim, no presente caso, a questão posta resulta em que nada há a alterar diante da opção pela via judicial, quanto à aplicação do disposta na referida ADN.

Insurge-se a Recorrente ainda contra o lançamento multa e juros lançados. Ou seja, reconhece a Recorrente que a questão abatimento de prejuízos segundo o limite de 30%, era a mesma.

O que tem que ser decidido, então, neste momento é: podia o Fisco ter lançado o principal com multa punitiva e juros, considerando que a decisão do TRF, que reformou a segurança concedida e anterior liminar, as quais haviam entendido ser ilegítima a proibição de limitação de abatimento máximo de 30% do lucro apurado, considerando o fato de que o acórdão, quando da lavratura do AI, dependia de confirmação em razão de recurso a Tribunal Superior?

Ou seja, dissecando:

a) a Recorrente havia impetrado mandado de segurança contra a limitação de abatimento de no máximo 30% do lucro, em relação ao saldo de seus prejuízos anteriores;

b) a liminar que havia sido concedida no MS com segurança reconhecida, lhe assegurava o direito ao abatimento sem "trava";

c) o TRF analisando o recurso de ofício e apelação, acabou por reformar a decisão em 12/05/00 (fls. 20);

d) contra a decisão do TRF foi interposto RE perante o STF, noticiado ainda sem julgamento (fls. 158);

e) o auto de infração é de 14/12/00.

Resta evidente que inúmeras questões se apresentam, de ordem processual no presente caso.

f) o auto de infração lavrado em 14/12/00, tinha então legitimidade, ou se encontrava vedado, ainda especificamente quanto à multa punitiva, diante do disposto no artigo 63 da Lei 9.430/96?

g) como se justifica, diante do texto do referido artigo, o lançamento de multa e juros no AI, já que antes se encontrava suspensa a exigibilidade do crédito tributário por força de disposto no art. 151, IV, do CTN?

A busca da solução há que passar, necessariamente, pelo disposto no artigo 63 da referida Lei 6.830, que tem a seguinte dicção:

> "Artigo 63. Não caberá lançamento de multa de ofício na constituição do crédito tributário destinado a prevenir a decadência, relativo a tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma do inciso IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de outubro de 1966.
>
> § 1º - O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do crédito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento a ele relativo.
>
> § 2º - A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão que considerar devido o tributo ou contribuição".

Examinando os autos se constata que a liminar buscada no MS (fls. 81), foi deferida, com sentença concessiva em 31/10/95 (fls. 130).

Consta, por outro lado, da ementa do julgado do TRF da 1ª Região, em sede de recurso de ofício e apelação, pelo provimento (fls. 10), de 12/05/00.

A decisão atacada ao definir-se contra a Recorrente, afastando as razões de impugnação, assim se justificou, para manter a multa de ofício: **"No caso de lançamento de ofício, o autuado está sujeito ao pagamento de multa sobre os valores do tributo e contribuições devidos, nos percentuais definidos na legislação de regência"**.

Penso de acordo com o que fixa in "Mandado de Segurança no Direito Tributário", Eduardo Arruda Alvim, quando deixa consignado:

> "De outro lado, ocorrido o fato imponível, cabe à autoridade administrativa proceder ao lançamento. Nem pelo fato de antes de se proceder ao lançamento, vir a obter o contribuinte do Judiciário proteção liminar em mandado de segurança, ou mesmo suspender por outro fundamento a exigibilidade do crédito tributário, isto inibe a autoridade administrativa de proceder o lançamento.

> Muito ao contrário. Deve a autoridade administrativa proceder ao lançamento, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142, parágrafo único, do CTN), mesmo porque o prazo decadencial de 5 (cinco) anos a que alude o art. 173 do CTN já se terá iniciado (pois que principia, como regra, com a ocorrência do fato imponível), e, em se tratando de prazo decadencial, não se interrompe, nem se suspende. Deste modo, se, porventura, o processo durar mais do que 5 (cinco) anos, sem que se proceda ao lançamento, mesmo que o contribuinte perca a ação, não mais poderá a Fazenda executar-lhe, daí o porque a necessidade de que se proceda ao lançamento, mesmo estando suspensa a exigibilidade".

Neste passo importa indagar: o que se deve entender por suspender a exigibilidade? Celso Antônio Bandeira de Mello diz que:

> "A executoriedade não se confunde com a **exigibilidade**, pois esta não garante, só por si, a possibilidade de **coação material, de execução** do ato... Quer-se dizer: pela exigibilidade pode-se induzir à obediência, pela executoriedade pode-se compelir, constranger materialmente" (Curso de Direito Administrativo – pág. 241)

O mesmo Eduardo Arruda Alvim, na obra já citada, tratando da exigibilidade e executoriedade, afirma:

> "No caso do ato administrativo exigível, mas não executável, o acesso à via executiva é de rigor, mas, diferentemente do ato do particular, a Administração não necessita de uma sentença judicial que diga que a ordem emanada do ato administrativo é exigível.
> Doutra parte, a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato imponível (fato gerador in concreto), de tal modo que não se pode dizer seja imperativo o ato administrativo de lançamento, pois não se impõe "a terceiros, independentemente de sua concordância". Ao contrário, se a eficácia do ato de lançamento é meramente declaratória da obrigação tributária, o que se conclui é que a obrigação tributária nasceu antes, por fato alheio à vontade da Administração (fato imponível).
> Finalmente, o ato administrativo do lançamento é dotado de presunção (juris tantun) de legitimidade. Essa a razão pela qual decorre do lançamento o atributo da exigibilidade, salvo se vier a provar sua irregularidade. Deste modo, o que se tem é que os atos administrativos presumem-se legítimos, podendo, no entanto, essa presunção ser afastada por prova em sentido contrário.

A liminar em mandado de segurança, como visto, retira do ato

> administrativo de lançamento o atributo da exigibilidade, ficando o contribuinte a salvo do processo executivo fiscal, enquanto não revogada a liminar por ele obtida contra o fisco". (pág. 238 – RT)

Assim colocada a matéria, em análise ainda o disposto no artigo 63 da Lei 9.430/96, resta evidente que ao estabelecer a norma que não caberá lançamento de multa de ofício, no caso de existência de liminar em MS, está ao mesmo tempo deixando em aberto a possibilidade da exigência do imposto. Cuida ainda o artigo de estabelecer que a multa só **não** poderá ser exigida se, antes da constituição do crédito, houver sido obtida a ordem para tanto (- liminar - parágrafo primeiro). Já o parágrafo segundo estabelece que fica interrompida a aplicação da multa de mora, até 30 dias após a data da publicação da decisão que considera devido o tributo ou contribuição.

A Recorrente reclama da imposição de multa e juros, pois ao seu ver, com a sentença concessiva da segurança e antes da liminar, estava vedado ao Fisco exigi-los.

A redação do artigo 63 da Lei 9.430/96, por sua vez não é precisa, pois refere-se ao afastamento da multa no caso de obtenção de liminar. No caso teve-se mais, isto é a sentença concessiva da segurança.

Por isso são admissíveis mais as seguintes indagações: **i)** uma vez obtida a ordem favorável para a suspensão da exigibilidade, a sua revogação ou reforma, liberaria a aplicação daquela? **ii)** ou pelo contrário, tão só após trânsito em julgado da decisão judicial contrária a pretensão do impetrante, é que esta multa seria aplicável? **iii)** ou ainda, uma vez obtida a liminar ou mesmo sentença, suspendendo a exigência o lançamento não mais poderia ser realizado com multa de ofício, por isso que tratada no seu parágrafo segundo a multa de mora?

Entendo que uma vez suspensa a exigibilidade do crédito tributário em razão de liminar ou segurança, constituído o crédito, a multa pena de ofício não seria mais aplicável. Se assim não fosse, não haveria razão para se estabelecer uma multa de mora. Quanto aos juros de mora, não há previsão para que fique afastado do lançamento.

Por isso diz a lei que quando obtida a suspensão da exigibilidade não se deve aplicar a multa de ofício, mas a de mora, esta, ainda assim, devida tão só após a publicação da decisão .

Assim não fosse, ter-se-ia um lançamento em dois tempos: **um** para exigir o imposto e os juros, e **outro** para, após, vencido o contribuinte, ser exigida a multa de ofício. Ora, sabendo-se que o lançamento é uno, não haveria como se justificar a divisão.

Ao que parece quis o legislador distinguir entre o contribuinte que deixa de pagar um tributo por ato que venha a ser apontado pelo Fisco, daquele que procura o Poder Judiciário para apresentar uma pretensão de não pagar por achar ou entender indevido um tributo que lhe é exigido.

Nestes casos, penso, quando a fumaça do bom direito e o perigo da mora são suficientes para, pelo menos num primeiro momento, sensibilizar um juiz, a tal ponto de ser concedida uma liminar ou mesmo após, não concedida esta, ser objeto o pleito de uma sentença concessiva, aplica-se ao caso então a multa de mora, a qual, por outro lado só será devida após 30 (trinta) dias, da publicação do julgado. Acrescente-se que ao estabelecer o legislador que a liminar interrompe a incidência da multa de mora, está ele afirmando o momento inicial de sua incidência, que nada tem a haver com a constituição do crédito pelo lançamento.

Este entendimento leva a uma outra situação: seria da publicação da decisão que julgar devido o tributo ou contribuição, em qualquer grau, ou do trânsito em julgado?

Penso que sobre tal situação cabem ponderações a favor dos dois entendimentos.

Contudo, como no caso o lançamento não envolve a multa de mora, mas tão só a questão da multa de ofício, sendo certo que os juros jamais foram afastados pela citada Lei 9.430/96, só me resta concluir pelo afastamento da multa de ofício.

Com relação aos juros variáveis segundo a taxa SELIC e a norma do artigo 192 da CF, embora sabedor de que decisão há do STJ entendendo ser inaplicável aquela para os débitos tributários, seu embasamento decorre de lei (9.065/95), ainda não afastada do mundo jurídico, muito pelo contrário, diversas vezes julgada constitucional.

Mesmo a norma do artigo 192 da CF, vem sendo julgada como não auto aplicável, donde também vencida a Recorrente.

Dou provimento parcial, portanto, para afastar a multa de ofício, mantido o mais, deixando de examinar a questão da ilegalidade da ADN 03/96, que é objeto de questionamento perante o Poder Judiciário, envolvendo a matéria de fundo.

As preliminares envolvem-se com o mérito, pelo que são ainda rejeitadas.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 06 de novembro de 2002

CELSO ALVES FEITOSA