



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10830.003364/00-32
RECURSO Nº : 129.856
MATÉRIA : CSLL – FATO GERADOR: 31/12/1998
RECORRENTE : TETRA PAK LTDA.
RECORRIDA : DRJ EM CAMPINAS - SP
SESSÃO DE: 4 DE DEZEMBRO DE 2003
ACÓRDÃO Nº : 101-94.459

OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL – A propositura de ação judicial pelo contribuinte, prévia ao posteriormente ao lançamento, com o mesmo objeto, inibe o pronunciamento da autoridade administrativa, tendo em vista a submissão da matéria à tutela autônoma e superior do Poder Judiciário.

LIMINAR – DISPOSITIVO – EFEITOS – No direito positivo brasileiro, apenas o dispositivo da sentença, excluídos os motivos, é apto a revestir-se da autoridade da coisa julgada material.

MULTA DE OFÍCIO – INALCANCE DA LIMINAR – CABIMENTO – Procede a exigência de multa de ofício no lançamento destinado a prevenir a decadência de crédito tributário desacompanhado de seu montante integral não alcançado pelo dispositivo de liminar concedida em mandado de segurança.

JUROS DE MORA – CABIMENTO – Ausente o depósito de seu montante integral, o crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta.

Negado provimento ao recurso na parte conhecida.

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

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NÃO CONHECER da matéria submetida ao Poder Judiciário e, com respeito às exigências de multa de ofício e juros de mora, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE E RELATOR

FORMALIZADO EM: 09 DEZ 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: VALMIR SANDRI, SANDRA MARIA FARONI, PAULO ROBERTO CORTEZ, CELSO ALVES FEITOSA, VICTOR AUGUSTO LAMPERT, CLÁUDIA ALVES LOPES BERNARDINO (Suplentes Convocados) e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Ausente, justificadamente o Conselheiro RAUL PIMENTEL.

RECURSO Nº 129.856
RECORRENTE: TETRA PAK LTDA.

RELATÓRIO

TETRA PAK LTDA., sociedade industrial e comercial inscrita no CNPJ sob o nº 61.528.030/0001-60, interpõe recurso voluntário a este Colegiado contra a decisão prolatada pela Delegada da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas – SP, que não conheceu do mérito em face da opção pela via judicial e julgou procedente a exigência de multa de ofício e de juros de mora no lançamento de IRPJ destinado a prevenir a decadência.

DA AUTUAÇÃO

O contencioso tem origem em auto de infração (fato gerador em 31/12/1998), cientificado à contribuinte em 09/05/2000, com exigência de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) no valor de R\$ 910.271,86, mais multa de ofício no percentual de 75%, e juros de mora calculados até 28/04/2000 com base na taxa Selic no valor de R\$ 241.222,04.

O auto de infração (fls. 02/05) arrola apenas uma infração: **a falta de adição à base de cálculo da CSLL do valor dela própria.**

O fiscal autuante relata que a contribuinte deixou de cumprir o disposto no art. 1º e parágrafo único da Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996, que tornou indedutível a CSLL tanto na apuração do lucro real quanto de sua própria base de cálculo. Invoca, também, o art. 19 da Lei nº 9.249/95; o art. 2º e parágrafos da Lei nº 7.689/88; e o art. 28 da Lei nº 9.430/96.

O auditor-fiscal anota que procedeu à aplicação da multa de ofício no percentual de 75% porque a empresa não estava amparada em medida liminar concedida pela 4ª Vara Federal de Campinas no mandado de segurança nº 1999.61.05.005162-0.



DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com a autuação, a contribuinte apresentou, tempestivamente, impugnação (fls. 32/47), instruída com cópias da procuração (fls. 48), do Contrato Social (fls. 49/59), e da inicial e despacho concessivo de liminar no Mandado de Segurança nº 1999.61.05.005162-0 (fls. 60/74).

Em sua defesa, a impugnante afirma que deduziu o valor da CSLL de sua própria base de cálculo com amparo em liminar concedida em mandado de segurança preventivo. Reconhece que, na parte dispositiva do despacho (fls. 74), não constou a menção à autorização para a dedução da CSLL de sua própria base de cálculo, como fora pleiteado. Afirma, entretanto, que, ao longo do despacho, o juiz federal acolheu o pedido, no trecho a seguir reproduzido com os grifos da defendente:

“Com efeito, a disposição do art. 1º da Lei nº 9.316/96 parece de fato afrontar o conceito de lucro, a fim de alargar a base de cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro:

.....
Logo, exigir que o IRPJ e a CSLL tenham por base de cálculo o mesmo valor, significa tributar parcela nominada de ‘renda’, mas que, de fato, é apenas um dos itens do custo de produção, qual seja, outro tributo. A incidência deve ser sucessiva e não simultânea como previsto na lei guerreada”.

Assevera que a pretensão posta pela contribuinte foi integralmente acolhida pelo magistrado federal, tanto que não a refutou, como deveria caso se opusesse à mesma, em homenagem e observância ao princípio da motivação dos atos administrativos, corolário do princípio da moralidade administrativa e do disposto no inciso IX do art. 92 (*sic*) da Constituição Federal.

Aduz que lucro é instituto de direito privado apurado de acordo com a Lei nº 6.404/76, sendo o lucro líquido definido no art. 194 do RIR/94. Afirma que a CSLL é verdadeira despesa operacional e que impedir sua dedução é tributar o patrimônio da pessoa jurídica e não o lucro. Acrescenta que, ao fazer adicionar ao lucro líquido o valor devido a título de CSLL, o legislador ordinário estará agregando à



base de cálculo do IRPJ algo que não é receita positiva, uma vez que tributo é renda da União Federal e jamais da contribuinte.

Em apoio à sua tese, cita jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais das 3ª e 4ª Regiões.

Ao final, pede o cancelamento do auto de infração.

DA DECISÃO SINGULAR

A Decisão prolatada pela Delegada da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas – SP (fls. 76/82) não conheceu do mérito da autuação em face da opção pela judicial e julgou procedente a inclusão de multa de ofício e de juros de mora no lançamento de CSLL. O decisório singular ficou assim ementado:

"Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Data do fato gerador: 31/12/1998

Ementa: NORMAS PROCESSUAIS – CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL – A propositura de ação judicial, antes ou após o procedimento fiscal de lançamento, com o mesmo objeto, implica a renúncia ao litígio administrativo e impede a apreciação das razões de mérito pela autoridade administrativa a quem caberia o julgamento.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 31/12/1998

Ementa: JUROS DE MORA – O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante de sua falta. Ainda que o principal esteja sob exame do Poder Judiciário, é cabível o lançamento de juros de mora.

MULTA DE OFÍCIO – É legítimo o lançamento da multa de ofício na constituição do crédito tributário cuja exigibilidade esteja suspensa por força de Medida Liminar em Mandado de Segurança.

Lançamento Procedente".

Em suas razões de decidir, a autoridade julgadora de primeira instância anota que o procedimento da defendente, consistente em não adicionar à



base de cálculo da CSLL o valor da própria CSLL, encontra-se sob tutela do Poder Judiciário, o que configura óbice intransponível ao conhecimento da matéria.

Relativamente à exigência de multa de ofício, a julgadora monocrática observa que, embora o pedido formulado no mandado de segurança tenha englobado a dedução da CSLL tanto da base de cálculo do IRPJ quanto dela própria, o juiz se ateve ao pedido de dedução somente em relação à base de cálculo do IRPJ.

Justificando não caber à instância administrativa ampliar o alcance da decisão judicial, o decisório singular conclui que o procedimento da defendente com relação à base de cálculo da CSLL não está amparado por liminar, sendo procedente a exigência de multa de ofício.

Acerca da exigência de juros moratórios, a autoridade julgadora de primeira instância invoca o disposto no art. 161 do CTN, que impõe o acréscimo de juros de mora ao crédito não integralmente pago no vencimento seja qual for o motivo determinante da falta.

Cita a doutrina de Bernardo Ribeiro de Moraes para afirmar que a suspensão da exigibilidade não se confunde com o vencimento da obrigação, e que os juros de mora seriam devidos inclusive durante o período em que a respectiva cobrança (exigibilidade) estivesse suspensa, a teor do art. 5º do Decreto-lei nº 1.736, de 20/12/1979.

Ressalta que os juros não guardam natureza punitiva, representando apenas a remuneração do capital da União que permaneceu em poder da contribuinte. Em apoio ao afirmado, transcreve a ementa dos acórdãos nº 203-03.266, 105-10.997 e 107-05.154.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada da decisão singular em 09/11/2001, conforme cópia de AR juntada às fls. 85, a contribuinte protocolou, no dia 05/12/2001, o recurso voluntário



(fls. 86/104), instruído com cópias da inicial e despacho concessivo de liminar em Mandado de Segurança Preventivo contra a exigência do depósito recursal de 30% (fls. 105/128).

Em sua defesa, com respeito à exigência de multa de ofício, a recorrente afirma que é o fisco federal que pretende restringir o alcance da medida liminar concedida no mandado de segurança preventivo. Diz que a fundamentação da decisão espelha o entendimento do juiz da 4ª Vara Federal em Campinas, que é no sentido da presença dos requisitos ensejadores da concessão da medida liminar, tal como pleiteada pela ora recorrente.

Acerca da exigência de juros moratórios, cita a doutrina de Alberto Xavier para asserir que a liminar obtida antes do lançamento provoca a suspensão do início da mora, que não começa a correr, inobstante operado o vencimento da obrigação pela ocorrência do prazo.

Argúi que a suspensão do início da mora prevista no § 2º do art. 63 da Lei nº 9.430/96 não pode restringir-se à multa de mora, nele expressamente referido, pois o fundamento em que se baseia é igualmente aplicável aos juros de mora. Conclui que os juros moratórios somente incidirão quando cassada a medida liminar, o que terá o condão de atribuir exigibilidade ao crédito tributário caso o mesmo não seja recolhido no prazo de 30 dias após a publicação da decisão judicial. Em apoio à sua tese, transcreve ementa e trecho do Acórdão nº 201-71.093.

Com respeito à suposta renúncia à esfera administrativa, assevera que o mandado de segurança preventivo foi impetrado antes de qualquer procedimento da autoridade lançadora, não se podendo falar em renúncia às instâncias administrativas pela simples razão de que inexistia, ao tempo da propositura da ação judicial, qualquer ato da administração a que renunciar. Em apoio à sua tese, cita despacho exarado pelo Ministro Marco Aurélio em sede de agravo de instrumento apreciado pelo STF.

Repisa que lucro é instituto de direito privado apurado de acordo com a Lei nº 6.404/76, sendo o lucro líquido definido no art. 194 do RIR/94. Reafirma



que a CSLL é despesa decorrente do exercício da própria atividade da pessoa jurídica e, por isso, deve ser dedutível de sua própria base de cálculo, sob pena de se tributar patrimônio ou capital em vez de lucro.

Em apoio à sua tese, torna a citar jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais das 3ª e 4ª Regiões.

Ao final, pede o cancelamento do auto de infração.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro EDISON PEREIRA RODRIGUES, Relator.

DA ADMISSIBILIDADE

O recurso é firmado por procurador com poderes regularmente outorgados nos autos (mandato às fls. 48). É tempestivo, porque intentado dentro do trintídio legal.

O recurso voluntário teve seguimento por força de liminar concedida nos autos do Mandado de Segurança nº 2001.61.05.010399-9 (fls. 127/128).

Assim satisfeitos os pressupostos de admissibilidade do recurso, dele conhecerei a parte discutida exclusivamente na esfera administrativa, como será visto a seguir.

DA PRELIMINAR DE CONHECIMENTO DA MATÉRIA SUBMETIDA AO PODER JUDICIÁRIO

Embora não tenha revestido sua pretensão com a roupagem processual de uma preliminar, a recorrente sustenta que a autoridade administrativa deve apreciar o mérito – a dedutibilidade da CSLL de sua própria base de cálculo –, uma vez que o mandado de segurança foi impetrado antes do lançamento. Argúi que não poderia renunciar a um procedimento administrativo ainda não instaurado à época da propositura da ação judicial.

Não há dúvida de que a matéria de mérito em discussão no presente processo administrativo é objeto do mandado de segurança nº 1999.61.05.005162. Tanto na via administrativa quanto na judicial, a recorrente argumenta que a CSLL, por ser uma despesa necessária, deve ser dedutível de sua própria base de cálculo, e pleiteia seja afastada a aplicabilidade do disposto no art. 1º

V

e parágrafo único da Lei nº 9.316, de 1996, que é, não por acaso, supedâneo legal do lançamento.

Configurada a concomitância de processos com o mesmo objeto na via judicial e na via administrativa, este Conselho de Contribuintes fica impedido de proceder ao seu exame. Isso porque contribuinte e administrador tributário devem se curvar à decisão definitiva e soberana do Poder Judiciário, que tem a prerrogativa constitucional do controle jurisdicional dos atos administrativos, de quem não poderá ser excluída qualquer lesão ou ameaça a direito, a teor do inciso XXV do art. 5º da Constituição Federal.

É esse princípio constitucional da unidade de jurisdição a razão maior a inibir a autoridade administrativa de se pronunciar quando há concomitância do administrativo com o judicial. Não há incompatibilidade com o princípio da ampla defesa, assegurada no inciso LV do mesmo art. 5º da Carta Magna "com os meios e recursos a ela inerentes".

O arcabouço infraconstitucional está em consonância com o princípio da unidade da jurisdição. Nesse sentido, a norma insculpida no § 2º do art. 1º do Decreto-lei nº 1.737/79, ao esclarecer que *"a propositura, pelo contribuinte, de ação anulatória ou declaratória da nulidade do crédito da Fazenda importa em renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto"*.

O mesmo princípio da unidade de jurisdição está reproduzido no parágrafo único do art. 38 da Lei nº 6.830/80. Essa matéria já foi objeto de estudo pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em parecer publicado no D.O.U. de 10/10/1978, pág. 16431, provocado por este Conselho de Contribuintes, de onde se extraem conclusões elucidativas, a seguir reproduzidas:

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

33. Outrossim, pela sistemática constitucional, o ato administrativo está sujeito ao controle do Poder Judiciário, sendo este último, em relação ao primeiro, instância superior

e autônoma. SUPERIOR, porque pode rever, para cassar ou anular, o ato administrativo; AUTÔNOMA, porque a parte não está obrigada a percorrer, antes, as instâncias administrativas, para ingressar em Juízo. Pode fazê-lo, diretamente.

34. Assim sendo, a opção pela via judicial importa, em princípio, em renúncia às instâncias administrativas ou desistência de recurso acaso formulado.

35. Somente quando a pretensão processual tem por objeto o próprio processo administrativo [...] é que não ocorre renúncia à instância administrativa, pois aí o objeto do pedido judicial é o próprio rito do processo administrativo.

36. Inadmissível, porém, por ser ilógica e injurídica, é a existência paralela de duas iniciativas, dois procedimentos, com idêntico objeto e para o mesmo fim."

Bernardo Ribeiro de Moraes, em seu "Compêndio de Direito Tributário" (Forense, 1987), leciona que:

"escolhida a via judicial, para a obtenção da decisão jurisdicional do Estado, o contribuinte fica sem direito à via administrativa. A propositura da ação judicial implica na renúncia da instância administrativa por parte do contribuinte litigante. Não tem sentido procurar-se decidir algo que já está sob tutela do Poder Judiciário (imperava, aqui, o princípio da economia conjugado com a idéia da absoluta ineficácia da decisão). Por outro lado, diante do ingresso do contribuinte em Juízo, para discutir seu débito, a administração, sem apreciar as razões do contribuinte, deverá concluir o processo, indo até a inscrição da dívida e sua cobrança".

Alberto Xavier, em sua magistral obra "Do Lançamento – Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário" (Forense, 1999), enfrenta com mais clareza o caso em apreço, no qual a ação judicial precede o lançamento. Ensina o renomado tributarista:

"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."

Não há notícia de que a ora recorrente tenha adotado a providência preconizada *in fine* por Alberto Xavier. Os processos judiciais estão em curso! Ora, se a Justiça Federal ainda emitirá pronunciamento sobre o mérito, não pode a autoridade administrativa a ela antecipar-se.

Nesse mesmo sentido estratificou-se a jurisprudência administrativa, conforme Acórdão nº CSRF/01-02.127, de 17/03/97, cuja ementa dispõe:

Processo Administrativo Fiscal – Ação Judicial Concomitante – A submissão de matéria à tutela autônoma e superior do Poder Judiciário, prévia ou posteriormente ao lançamento, inibe o pronunciamento da autoridade administrativa sobre o mérito do crédito tributário em litígio, tornando definitiva a exigência nessa esfera.

Recurso não conhecido.

Por unanimidade de votos, não conhecer do recurso, face a opção do contribuinte pela via judicial.

No mesmo diapasão, ainda, julgados do Poder Judiciário. Em voto que proferiu no RESP nº 7.630-RJ, apreciado pela Segunda Turma do STJ na assentada de 01/04/91, assim escreveu o Ministro Ilmar Galvão:

"Com efeito, havendo atacado, por mandado de segurança, ainda que preventivo, a legitimidade da exigência fiscal em tela, não havia razão para julgamento de recurso administrativo, do mesmo teor, incidindo a regra do art. 38, parágrafo único, da Lei nº 6.830/80 [...]"

Em tais circunstâncias, abrevia-se a ultimação do processo administrativo que, mediante a inscrição do debitum, dá ensejo à execução forçada em juízo. Embargada esta, corre o processo em apenso, ao da primeira ação, para julgamento

simultâneo, em face da conexão, na forma do art. 105 do CPC."

Logo, em homenagem ao princípio da unidade de jurisdição, rejeito a preliminar e não conheço da matéria *dedutibilidade da CSLL de sua própria base de cálculo*.

DA EXIGÊNCIA DE MULTA DE OFÍCIO

A recorrente argúi que a liminar concedida no Mandado de Segurança nº 1999.61.05.005162-0 alcançou, sim, a dedução da CSLL de sua própria base de cálculo, em razão do entendimento externado pelo juiz federal na fundamentação da decisão. Uma vez concedida a medida liminar, afirma que o crédito tributário está com sua exigibilidade suspensa, sendo descabida a multa de ofício.

Equivoca-se a recorrente. O direito processual ensina que o dispositivo é a parte da sentença que contém a norma ou o preceito enunciado pelo juiz para o caso concreto. No direito positivo brasileiro (CPC, arts. 468 e 469, I), apenas o dispositivo da sentença é apto a revestir-se da autoridade da coisa julgada material. *"Excluem-se os motivos, ou seja, a solução dada às questões lógicas ou prejudiciais necessariamente enfrentadas para chegar à definição do resultado da causa"*, lecionam Cintra-Grinover-Dinamarco em sua obra "Teoria Geral do Processo" (São Paulo, Malheiros, 1997, p. 312).

Logo, é o dispositivo, e não a fundamentação, que tornará a sentença indiscutível e imutável após seu trânsito em julgado. No caso em apreço, o dispositivo do despacho que concedeu a liminar ficou assim vazado (fls. 29):

*"Pelo exposto, **defiro o pedido** para afastar a obrigação legal da impetrante de adicionar ao lucro líquido, a parcela relativa à CSLL, na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda".* (grifo do original)

O comando judicial torna dedutível a CSLL somente na apuração da base de cálculo do IRPJ, matéria objeto do processo administrativo-fiscal nº 10830.003363/00-70. O dispositivo não alcança a dedução da CSLL de sua própria



base de cálculo. Se a ora recorrente vislumbra alguma contradição ou omissão no dispositivo, deveria ter oposto embargos de declaração, previstos no art. 535 e ss. do CPC.

Como a liminar em mandado de segurança não alcança o procedimento da recorrente objeto da autuação sob exame, não há falar em suspensão da exigibilidade do crédito tributário constituído. Logo, a exigência de multa de ofício é procedente.

DA EXIGÊNCIA DE JUROS DE MORA

Acerca da exigência dos juros de mora, ousou discordar da respeitável opinião dos eminentes tributaristas citados pela defendente. Mesmo em caso de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, hipótese aventada pela recorrente mas não verificada na espécie dos autos, o art. 161 do CTN não dispensa a incidência dos juros de mora. Sua dicção é a seguinte:

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

§ 1º - omissis

§ 2º - O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito”..

Como se lê, o CTN prevê a dispensa dos juros de mora na hipótese de pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito tributário. Por óbvio, o depósito no valor do montante integral do crédito tributário também afasta a incidência dos juros moratórios.

Nesse mesmo diapasão, o art. 5º do Decreto-lei nº 1.736/79 é taxativo ao determinar que:

“Art. 5º - A correção monetária e os juros de mora serão devidos inclusive durante o período em que a respectiva cobrança houver sido suspensa por decisão administrativa ou judicial”.



Esse entendimento foi cancelado pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, na recente sessão de 13/10/2003, por meio do Acórdão nº CSRF/01-04.694, relatora Conselheira Maria Goretti de Bulhões Carvalho.

Razões pelas quais fica mantida a exigência de juros de mora equivalentes à taxa Selic no lançamento sob exame.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto no sentido de:

a) na parte questionada judicialmente (dedutibilidade da CSLL de sua própria base de cálculo), não conhecer do recurso; e

b) na parte discutida exclusivamente na esfera administrativa (exigências de multa de ofício e juros de mora), negar provimento ao recurso.

É o meu voto.

Brasília (DF), 4 de dezembro de 2003.


EDISON PEREIRA RODRIGUES