



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10880.007165/2001-97
SESSÃO DE : 02 de dezembro de 2003
ACÓRDÃO Nº : 301-30.942
RECURSO Nº : 125.874
RECORRENTES : MAKRO ATACADISTA S.A e DRJ/CURITIBA/PR
RECORRIDA : DRJ/CURITIBA/PR

FINSOCIAL – FALTA DE RECOLHIMENTO - Auto de Infração lavrado posteriormente às ações judiciais referentes a exclusão do ICMS e mercadorias em devolução, da base de cálculo do FINSOCIAL e a inconstitucionalidade da exação, garantido o juízo com depósitos judiciais das parcelas em discussão. Conversão em renda da União das parcelas depositadas, a teor das decisões judiciais na parte desfavorável ao contribuinte, configurando a extinção do crédito tributário correspondente a essa parte.

MULTA DE OFÍCIO – A multa de ofício cominada no artigo 4º, I, da Lei nº 8.218/91 improcede se, do Auto de Infração não é identificada qual ou quais as hipóteses ocorrentes no caso concreto. No caso de falta de recolhimento, inaplicável o artigo 136 do CTN isoladamente eis que o artigo 5º, inciso XLVI, da CF, consagrando o princípio da subjetivação da pena, contrapõe-se ao princípio da responsabilidade objetiva. Assim o artigo 136 do CTN deve ser interpretado em harmonia com o seu artigo 112, III, a fim de que seja configurada “in concreto” uma conduta infracional volitiva do contribuinte. A submissão do caso ao crivo do Poder Judiciário não tipifica a infração do artigo 4º, I, da Lei 8.218/91.

JUROS DE MORA – Incabíveis, “ex vi” do artigo 1º § 3º, incisos I e II, da Lei nº 9.703/98, com aplicação retroativa em face do artigo 106, II, do CTN.

PRINCIPAL – Improcede a alegada insuficiência do depósito judicial motivada pela diferença correspondente à multa de ofício e dos acréscimos legais.

**RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO POR UNANIMIDADE
NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO POR
UNANIMIDADE**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário e negar provimento ao recurso de ofício, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

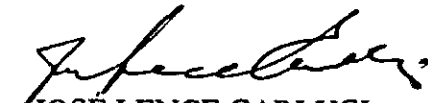
MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.874
ACÓRDÃO Nº : 301-30.942

Brasília-DF, em 02 de dezembro de 2003



MOACYR ELOY DE MEDEIROS
Presidente



12 MAR 2004

JOSÉ LENCE CARLUCI
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ROBERTA MARIA RIBEIRO ARAGÃO, CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO, LUIZ SÉRGIO FONSECA SOARES, JOSÉ LUIZ NOVO ROSSARI, MÁRCIA REGINA MACHADO MELARÉ e ROOSEVELT BALDOMIR SOSA. Fez sustentação oral o representante da empresa Dr. Claus Nogueira Aragão - OAB/DF nº 13.173.

RECURSO Nº : 125.874
ACÓRDÃO Nº : 301-30.942
RECORRENTES : MAKRO ATACADISTA S.A e DRJ/CURITIBA/PR
RECORRIDA : DRJ/CURITIBA/PR
RELATOR : JOSÉ LENCE CARLUCI

RELATÓRIO

Em decorrência de ação fiscal desenvolvida junto a empresa qualificada, foi lavrado o auto de infração de fls. 71/82, que exige o recolhimento de 8.989.038,18 Ufir (R\$ 8.187.215,97) a título de contribuição para o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL) e 8.834.886,38 Ufir (R\$ 8.046.814,51) de multa de ofício, prevista no art. 86, § 1º, da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 4º, I, da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991 e arts. 54, § 2º, e 58, parágrafo único, da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, além dos encargos legais.

A autuação, cientificada em 26/02/1993, ocorreu devido à falta de recolhimento da contribuição ao FINSOCIAL, relativa aos períodos de apuração 01/12/1990 e 31/12/1990 e 01/11/1991 a 31/03/1992, conforme demonstrativos de apuração às fls. 71/72 e de acréscimos legais e juros de mora às fls. 77/80, tendo como fundamento legal: art. 1º, § 1º, do Decreto-lei nº 1940, de 25 de Maio de 1982; arts. 16, 80, 83 do REGULAMENTO do FINSOCIAL, aprovado pelo Decreto nº 92.698, de 21 de Maio de 1986 e art. 1º, da Lei nº 8.147, de 28 de dezembro de 1990.

Consta do auto de infração fl. 82, que a exigência do crédito tributário foi suspensa em face do disposto no art. 151, II e IV da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

À fl. 58, no “Termo de Constatação de Irregularidades” consta que os valores correspondentes ao FINSOCIAL dos períodos de apuração de 12/90 e 11/09/a 03/92 não foram recolhidos, nem declarados. Consta, também, que, em 15/01/1991, a contribuinte ingressou com medida cautelar, autuada sob o nº 910001719 – 1/SP, tendo sido concedida liminar para a efetivação de depósitos. As bases de cálculo utilizadas no lançamento foram extraídas da contabilidade da contribuinte (fls. 62/67) e encontram-se listadas nos demonstrativos de fls. 68/70.

Tempestivamente, em 30/03/93, a interessada, por intermédio de procurador legalmente habilitado (procuração à fl. 95), interpôs a impugnação de fls. 85/94, com os anexos de fls. 96/135 (cópia do termo de constatação de irregularidades, dos demonstrativos de bases de cálculo, do auto de infração e das petições iniciais relativas às ações ordinárias e cautelar autuadas, respectivamente, sob nº 91.0004575-6 /SP E 91.0001719-1/SP), cujo teor é sintetizado a seguir.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.874
ACÓRDÃO Nº : 301-30.942

Inicialmente, após informar que estava questionando judicialmente a legalidade e a constitucionalidade da contribuição ao FINSOCIAL, alega ser impropriedade a exigência.

Afirma que, estando suspensa a exigibilidade do crédito tributário em face da efetivação de depósitos judiciais, não teria qualquer sentido exigir multa e juros de mora. Conclui estar sendo apenada por ter recorrido ao Poder Judiciário, o que seria inconstitucional e alega, também, que dentre os dispositivos legais citados pelo fiscal autuante, nenhum há que determine o pagamento de juros e multa no caso de depósito judicial.

Na sequência, após insistir na tese de inconstitucionalidade da exigência da contribuição ao FINSOCIAL, haja vista a ofensa a vários princípios constitucionais, inclusive identidade de base de cálculo com a prevista para contribuição ao Programa de Integração Social e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, afirma que a fiscalização sequer deveria ter instaurado o procedimento.

Ao final requer o cancelamento do auto de infração.

Tendo em vista a exigência de ações judiciais, o processo foi encaminhado para a Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 139), que, após consulta, esclareceu que a contribuinte foi judicialmente desobrigada do recolhimento da contribuição ao FINSOCIAL calculada com base em alíquotas superiores a 0,6% no ano de 1988 ou 0,5% nos demais anos. Esclareceu, também que, em decorrência, foi determinado o levantamento de parte dos valores depositados (fl. 141). Os documentos de fls 142/153 (cópia do acórdão proferido pela 4ª Turma do Tribunal Regional da Terceira Região, no julgamento da Apelação Cível registrada sob o nº 93.03.087430-7; do alvará de levantamento; do demonstrativo dos valores depositados e do Documento de Arrecadação de Receitas Federais – DARF, referente à conversão em renda da União), comprovam o teor das informações prestadas.

Encaminhado para julgamento, o processo foi devolvido à Divisão de Arrecadação da Delegacia da Receita Federal em São Paulo /Oeste para verificar se a parcela convertida em renda da União seria suficiente para a integral satisfação da obrigação (fl. 161). Após efetivação dos cálculos, fls. 162/173, e a conclusão de que parte dos débitos não seria alcançada pelos depósitos judiciais (fl 175), foi devolvido para julgamento, remanescendo os débitos, em valores originais, constantes no Demonstrativo de Créditos Tributários Cadastrados (fls. 173/174).

Intimada (fl. 177), a contribuinte apresentou certidão, expedida pelo Diretor de Secretaria da 9ª Vara Cível da 1ª Subseção Judiciária do Estado de São Paulo, relativa à Ação Cautelar nº 89.004258-2/ SP, que trata da inclusão do ICMS e

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.874
ACÓRDÃO Nº : 301-30.942

das vendas canceladas na base de cálculo da contribuição ao FINSOCIAL (fls. 180/181).

Tendo em vista a existência de inconsistências no lançamento e nos valores considerados na imputação realizada (fls. 162/173) foi novamente devolvido para cálculos (fls. 183/184).

Após a pertinente análise, e a efetivação de novos cálculos (fls. 237/246) inclusive com os ajustes determinados judicialmente, o Grupo Intersistêmico de Medidas Judiciais da Delegacia da Receita Federal em São Paulo/SP considerou insuficientes os valores convertidos em renda da União para a integral satisfação dos débitos exigidos no auto de infração (fls. 256/257), conforme demonstrativo de fls. 244.

Além dos documentos mencionados, instruem o processo no essencial: termo de intimação (fl. 01); cópia da petição inicial, da contestação da União e da sentença, todos relativos a Ação Cautelar nº 89.0042586-2/SP (fls. 04/10 e 26/28); cópia da petição inicial e da sentença relativa à ação ordinária autuada sob o nº 90.0001496-4/SP (fls. 14/24 e 30/34); demonstrativos de bases de cálculo e dos valores devidos (fls. 35/38; 41; 43; 45; 47; 49 e 51); relação de depósitos judiciais (fls. 39/40 e 206); cópia das guias de depósito à ordem da Justiça Federal (fls. 41/42; 44; 46; 48; 50 e 207/223); cópia da sentença proferida no julgamento dos Processos nº 91.0004575-6/SP e 91.0001719-1/SP, ação ordinária e cautelar, respectivamente autuada sob o nº 93.03.087430-7/SP (fls. 191/197); extratos de consulta de andamento de processos junto ao Tribunal Regional Federal da 3ª Região (fls. 198, 200 e 260/263); cópia do DARF de conversão (fl. 234) e extrato de consulta do Sistema de Informações da Arrecadação Federal- SINAL08 (fl. 251); relação de depósitos judiciais levantados (fl. 235) extratos de consulta ao sistema IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica (fl. 236 e Contas Correntes Pessoa Jurídica fls. 247/250).

Em decisão de Primeira Instância a DRJ/Curitiba/PR entendeu ser o lançamento procedente em parte aduzindo o seguinte:

1. A propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial por qualquer modalidade e a qualquer tempo, com o mesmo objeto, importa a renúncia às instâncias administrativas.
2. A existência de ação judicial ou de depósito judicial, mesmo que integral, não é motivo suficiente a obstar a lavratura de auto de infração, uma vez que o lançamento, que é mero ato de formalização do crédito tributário, justifica-se como instrumento de prevenção da decadência do direito da Fazenda Pública.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.874
ACÓRDÃO Nº : 301-30.942

3. Tendo em vista o princípio da retroatividade benigna reduz-se o percentual da multa de ofício de 100% (cem por cento) para 75% (setenta e cinco por cento).
4. É cancelada a exigência da Taxa Referencial Diária –TRD, como juros moratórios sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, no período anterior a 29 de julho de 1991 (art 1º § 1º da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 32, de 9 de abril de 1997).
5. Nos termos do art. 60 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, as irregularidades, incorreções e omissões, diferentes das elencadas no art. 59 do mesmo decreto, não importam em nulidade do lançamento e, ainda quando não impugnadas, devem ser sanadas quando resultarem em prejuízo do sujeito passivo (salvo se este lhes houver dado causa).

E resolve:

- a) não conhecer da impugnação quanto às matérias objeto de ação judicial, haja vista a renúncia à instância administrativa (ADN –COSIT nº 3, de 1996);
- b) corrigir a base de cálculo relativa ao fato gerador havido em 31/12/1991, com conseqüente exoneração de 290.341,29 UFIR (R\$ 264.442,85) de FINSOCIAL e de idêntico valor de multa de ofício, além dos encargos legais (parágrafo 34/39, retro);
- c) corrigir a base de cálculo relativa ao fato gerador havido em 31/03/1992 com a conseqüente exoneração de 51.994,87 UFIR (R\$ 47.356,93) de FINSOCIAL e de idêntico valor de multa de ofício, além dos encargos legais. (parágrafos 34/39, retro);
- d) declarar a definitividade, no âmbito administrativo, da exigência de 8.646.702,02 UFIR (7.875.416,20), a título de FINSOCIAL, e
- e) julgar procedente o lançamento relativo aos juros de mora e à multa de ofício, incidentes sobre a exigência declarada definitiva, e não acobertada por depósitos judiciais, respeitados o disposto na IN/SRF nº 32 de 1997, e os limites

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.874
ACÓRDÃO Nº : 301-30.942

impostos pelo artigo 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, nos termos do previsto no artigo 106, II, "c", do CTN, de 1996.

Recorre de ofício a este Conselho de Contribuintes.

Inconformado com a r. decisão supra, o contribuinte, tempestivamente, interpôs Recurso Voluntário (fls. 286/296), onde além de serem novamente apresentados os argumentos expendidos na Impugnação anterior, sustenta o seguinte:

- que o Egrégio STF já reconheceu a inconstitucionalidade da majoração de alíquota do FINSOCIAL instituído RE 150.674 PE. Ademais, já existe nos autos da Ação Ordinária nº 91.0004575-6, distribuída por dependência à Medida Cautelar nº 91.0001719-1, reconhecendo o direito da Recorrente de recolher o FINSOCIAL apenas à alíquota de 0,5%;
- que o referido auto de infração foi lavrado apenas para prevenir a decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário, eis que suspensa a sua exigibilidade, por força dos depósitos judiciais efetuados nos autos da Medida Cautelar nº 91.0001719-1 (Artigo 151, II do CTN).
- que o juiz da 21ª Vara Federal houve por bem deferir o levantamento do montante depositado em juízo excedente à alíquota de 0,5%, e posteriormente foi proferido o r. despacho de fls 191 nos autos da Medida Cautelar nº 91.0001719-1, determinando a conversão em renda da União Federal dos valores devidos a título de FINSOCIAL, correspondentes a alíquota de 0,5%;
- que a Recorrida em momento algum, insurgiu-se contra o levantamento dos valores a título de FINSOCIAL, bem como não contestou o montante objeto da conversão em renda da União Federal, apesar de sua ciência do referido procedimento;
- que, portanto, de acordo com o art. 156, VI do Código Tributário Nacional, que preceitua ser a conversão em renda dos depósitos judiciais uma das modalidades de extinção do crédito tributário conclui-se que restam extintos os supostos débitos de FINSOCIAL referentes ao período de 1/12/1990 a 31/12/1990 e de 1/11/1991 a 31/03/1992;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.874
ACÓRDÃO Nº : 301-30.942

- que tendo em vista ocorrer o questionamento judicial do tributo antes do pagamento, exatamente para evitar o seu recolhimento indevido e, estando sob o amparo de medida que suspenda a exigibilidade do crédito tributário, como é o caso do depósito judicial, não lhes podem ser imputadas penalidades por “mora”.
- que não se encontram entre os dispositivos legais citados nos autos do presente processo administrativo quaisquer regras que determinem o pagamento de juros e multa quando, ao invés do recolhimento, for realizado depósito judicial, uma vez que seus efeitos não podem ser equiparados aos do não recolhimento de tributos.
- que houve a quitação do débito, sendo que a presente cobrança é inadmissível, vez que acabaria por compelir a Recorrente a novamente estar pagando um tributo que já foi liquidado no passado, provocando enriquecimento ilícito da Fazenda Nacional, bem como ferindo o direito de propriedade da Recorrente, resguardado pela Carta Maior.

À fl. 323 consta a comprovação da garantia recursal sob a forma de arrolamento de bens.

É o relatório.

RECURSO Nº : 125.874
ACÓRDÃO Nº : 301-30.942

VOTO

Antes de proferir o meu voto urge destacar alguns fatos narrados no relatório, necessários à compreensão e solução da lide.

1. Considerações preliminares

- no Termo de Constatação de Irregularidades à fl. 59 consta que a contribuinte não declarou e não recolheu o FINSOCIAL no período de apuração de 12/90 a 03/92, informando que as parcelas em controvérsia foram depositadas em juízo;
- à fl. 83 a fiscalização declara e não contesta o depósito integral das parcelas questionadas no Auto de Infração, o que é reafirmado no Termo de Encerramento à fl. 84.
- a informação fiscal à fl. 138 confirma os valores depositados, correspondentes às parcelas referentes ao FINSOCIAL, acrescentando no lançamento para prevenir a decadência, os juros de mora, acréscimos legais e multa de ofício, valores estes não objeto dos depósitos;
- a DRF informa que os valores depositados e convertidos em renda da União são insuficientes para a extinção integral dos créditos em litígio, sem detalhar as causas da insuficiência;
- a PFN informa à fl. 142 o levantamento das parcelas depositadas excedentes à aplicação da alíquota de 0,5% e a conversão em renda da União do restante, citando os processos judiciais nºs 910004575 -6 (A. O.) e 910001719 -1 (M. C.);
- à fl. 162 a DRJ solicita a DRF/SPO/OESTE, confirmar se a parcela convertida em renda da União dos depósitos judiciais (guias às fls. 41, 42, 44, 46, 48 a 50) é suficiente para a quitação integral do principal, calculada à alíquota de 0,5%, tendo por base de cálculo as constantes do demonstrativo de fls. 71 e 72 (do AINF);
- à fl. 175 a DRF informa que os depósitos judiciais já convertidos em renda da União não são suficientes para

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.874
ACÓRDÃO Nº : 301-30.942

extinguir os créditos tributários apurados na AINF recalculados à alíquota de 0,5% e não se considerando a multa de ofício;

- à fls. 183/184, informa a DRJ sobre impropriedades no lançamento e no valor de conversão e retorna à DRF para certificar;
- à fls. 256/257, informa a DRF/SPO que o Demonstrativo de Créditos Tributários Cadastrados (fl. 245) elaborado pela DRF indica os valores remanescentes a serem cobrados computando-se a multa de ofício de 100% e que os créditos relativos aos períodos de apuração entre janeiro e outubro/91, declarados na DCTF/91 foram suspensos definitivamente em razão da conversão em renda dos depósitos no período e que os valores convertidos em renda pela CEF são razoáveis;
- à fl. 270 , na decisão de Primeira Instância, no texto do voto, esclarece-se que: as exigências da multa de ofício e dos juros de mora, não foram afastados por imperativo legal, no cálculo da imputação, apenas foram refeitos os cálculos relativamente ao percentual, que de 100% caiu para 75%;
- à fl. 271, foi mantido pela DRJ o percentual do FINSOCIAL (alíquota) utilizado no lançamento, deixando para repartição arrecadadora fazer os ajustes para o percentual de 0,5%;
- à fl. 272 a DRJ apenas corrigiu a base de cálculo relativa aos fatos geradores de 31/12/91 (do FINSOCIAL, multa de ofício e encargos legais) e 31/03/92 (idem) e declarou a definitividade da exigência da 8.646.702,02 UFIR, ou seja, o valor lançado no AINF deduzidas as correções efetuadas nas bases de cálculo dos períodos de apuração de 31/12/91 e 31/03/92; e desconsiderando as mesmas correções no que respeita à multa de ofício;
- desconsiderou, portanto, a extinção do crédito tributário relativo ao FINSOCIAL, decorrente da conversão dos depósitos judiciais em renda da União;
- Manteve o lançamento relativo aos juros de mora e à multa de ofício.

RECURSO Nº : 125.874
ACÓRDÃO Nº : 301-30.942

Feitas estas considerações preliminares, passo à análise do mérito.

A alegada insuficiência dos depósitos convertidos em renda da União, para a satisfação integral dos créditos tributários lançados refere-se, conforme informação fiscal (Arrecadação) de fl. 257 aos valores apurados constantes do demonstrativo de fl. 244, onde se constata que aos valores originários foram acrescidos a atualização monetária, a multa de mora (20%) e os juros mais a TR. Daí, a meu ver, a razão da insuficiência alegada, pois os valores depositados em juízo não continham tais acréscimos, que foram objeto apenas do lançamento para prevenir a decadência. Observe-se que no Auto de Infração não consta a multa de ofício, que foi computada no Demonstrativo de Créditos Tributários Cadastrados (fl. 245).

Os créditos referentes aos períodos de apuração compreendidos entre janeiro e outubro de 1991, declarados na DCTF/91, não foram objeto de lançamento no Auto de Infração, nem nos depósitos efetuados, razão porque não deveriam ser considerados na conversão em renda dos mencionados depósitos.

Assim, se compararmos os valores do crédito tributário lançado no Auto de Infração, cujos componentes são o FINSOCIAL, os juros de mora e a multa de ofício, com os valores do FINSOCIAL depositado em juízo, a insuficiência alegada consiste na soma das parcelas dos juros de mora com a multa de ofício, que foram também imputados para efeito da conversão de tais depósitos em renda da União.

Ocorre, que a multa de ofício e os acréscimos legais não foram depositados em juízo, porque incabíveis conforme se demonstrará a seguir.

Concluo, portanto, pela improcedência da alegada insuficiência para a extinção integral dos créditos tributários e pela procedência das correções de ofício nas bases de cálculo referentes aos períodos de apuração de dezembro de 1990, dezembro de 1991 e março de 1992, efetuados e levados em consideração pela DRJ, conforme esclarece à fl. 183.

2 – MULTA DE OFÍCIO

A aplicação da multa de ofício se encontra capitulada no artigo 4º, I, da Lei nº 8.218/91, comportando três espécies infracionais distintas, quais sejam, a falta de recolhimento do imposto ou contribuição, a falta de declaração e declaração inexata.

No caso concreto, não foi especificado no Auto de Infração qual a hipótese correspondente ao tipo.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.874
ACÓRDÃO Nº : 301-30.942

Tendo em vista que os valores declarados e correspondentes ao FINSOCIAL encontravam-se com sua exigibilidade suspensa em razão do depósito judicial (medida cautelar) e ação de inconstitucionalidade da Lei que o instituiu, depreende-se que o lançamento, visando prevenir a decadência teria levado em consideração que, se improcedentes as ações judiciais, o recolhimento do tributo “*ipso facto*”, não foi efetuado. Porém, esta é mera ilação deste Conselheiro, eis que, a capitulação legal da penalidade no Auto de Infração é genérica para as três infrações cominadas no inciso I, do artigo 4º, da Lei nº 8.218/91. Neste sentido, assim decidiu esta Câmara no Acórdão nº 301 – 27640 (DOU 20/06/97):

“É nula a Decisão de Primeira Instância que aplicou multa prevista no artigo 4º, da Lei nº 8.218/91, sem discriminar entre as hipóteses elencadas pela Lei, qual ocorreu no caso concreto”.

A União reconheceu o fato de que, estando o tributo com exigibilidade suspensa, como ocorre no caso em foco, não ocorreu nenhuma das hipóteses do inciso I, do artigo 4º da Lei nº 8.218/91, quando prescreve a dispensa da multa de ofício nos termos do artigo 63, da Lei 9.430/96:

“Não caberá lançamento de multa de ofício na constituição do crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativa a tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma do inciso IV, do artigo 151, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966”. Este artigo teve a sua redação alterada pela MP nº 2158 –35 /01, e a Lei Complementar 104/01 acrescentou o inciso V ao artigo 151 do CTN (tutela antecipada).

O artigo 63 da Lei 9.430/96, já alterado, é aplicável retroativamente ao lançamento dos autos por força do artigo 106, incisos II e III, do CTN.

A discussão judicial do contribuinte e o depósito ensejadores da suspensão da exigibilidade não tipificam infração à legislação tributária.

Repete o artigo 63 da Lei 9.430/96, já com o texto atualizado, o artigo 611, do Decreto nº 4543/02 (R. A.).

Pelo descabimento da multa de ofício em lançamento destinado a prevenir a decadência posteriormente à efetivação de depósito judicial há os seguintes acórdãos: 103–17054/96; 108–3.878/96; CSRF– 03770; 107–4044/97 e 107-4073/98.

No mesmo sentido é o Ato Declaratório Normativo COSIT nº 01/77, quando houver liminar em medida cautelar de depósito.

RECURSO Nº : 125.874
ACÓRDÃO Nº : 301-30.942

Ademais, penso que, mesmo tendo sido especificada, no caso concreto, a hipótese de falta de recolhimento, tal penalidade seria descabida, conforme passo a expor.

A falta de recolhimento, pura e simples, configura uma norma penal em branco, eis que ela pode ser motivada por diversas razões. No caso concreto o não recolhimento ocorreu em razão da discussão judicial de uma tese jurídica do contribuinte, reconhecida em decisão judicial de primeiro grau (em relação ao ICMS na base de cálculo do FINSOCIAL e deduções por mercadorias devolvidas) e em segundo grau, parcialmente, (em relação às majorações de alíquotas superiores a 0,5%). Não houve, portanto falta de recolhimento decorrente de procedimento infracional do contribuinte.

2.1 – Princípio da responsabilidade objetiva

A norma expressa no inciso I, do artigo 4º da Lei 8.218/91, quando se refere à falta de recolhimento, sem especificar os motivos de tal falta está implicitamente, conforme o princípio da responsabilidade objetiva, expresso no artigo 136 do CTN, não albergado pelo Direito Penal.

A despeito de a responsabilidade por infração à legislação tributária ser objetiva, uma interpretação lógico/sistemática dos seus dispositivos faz entrever o elemento dolo ou culpa em seu cometimento, como se pode ver dos artigos 465 do RIPI/02 e artigo 94 do Decreto-lei nº 37/66, quando mencionam a ação ou omissão voluntária ou involuntária dos agentes da infração.

Não concebo alguém praticar um ato (agir) involuntariamente, salvo fora de suas faculdades mentais e em razão disso sofrer a mesma punição daquele que premeditadamente infringiu a lei.

Após a Constituição Federal de 1988 não há lugar para a objetivação da responsabilidade por infrações à lei penal ou tributária, quando prescreve no artigo 5º, inciso XLVI, que a lei regulará a individualização (leia-se subjetivação) da pena e adotará entre outras as da perda de bens e de multa.

Neste sentido, compartilho a seguir das lições de Edmar Oliveira Andrade Filho em lúcido trabalho publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 77, páginas 14/26 ao tratar dos limites constitucionais da responsabilidade objetiva por infrações tributárias.

A invalidade material do “caput” do artigo 136 do CTN contaminava a validade das leis que estabeleciam penalidades com base no princípio da responsabilidade objetiva porque tais leis não atendiam ao princípio constitucional da individualização da pena.

RECURSO Nº : 125.874
ACÓRDÃO Nº : 301-30.942

Ao admitir que sejam prescritas sanções (penas) baseadas na responsabilidade objetiva, isto é, sem levar em consideração as circunstâncias materiais e os motivos da falta e sem levar em consideração a situação pessoal dos agentes, o artigo 136 do CTN contraria a norma que tem por plano de expressão o enunciado do inciso XLVI da C.F., o qual consagra o mandamento da "individualização da pena".

As leis penais em geral, sem exceções, devem trazer critérios que permitam uma subjetivação da aplicação de penalidades em geral, pois, o dispositivo constitucional prescreve que onde houver previsão de pena há que haver critério que permita a individualização.

Existem suficientes razões jurídicas para considerar que ao princípio da individualização da pena deve ser dada ampla interpretação e, em decorrência, é extensível às leis que estipulam quaisquer espécies de penas (sanções), inclusive, portanto, as que são infligidas pelo descumprimento de obrigação tributária ou de deveres formais previstos em lei.

Além disso, a aplicação de sanções de forma automática, sem consideração de elementos históricos, de situação pessoal do agente, e das circunstâncias fáticas e jurídicas do caso concreto, ofende o valor que envolve o princípio da dignidade da pessoa humana e que compõe a dimensão teleológica do princípio da individualização da pena.

Uma lei que estipula sanções e não indica critérios que levem à individualização da pena desconsidera as individualidades que são imanentes aos seres humanos. Trata todos de uma só forma, coisifica-os, isto é, considera-os como se fossem coisas inanimadas que não sofrem as influências de sua circunstância social e histórica. Em consequência as leis tributárias que não aparelham critérios normativos que permitam ao intérprete considerar a situação fática da falta, devem ser aplicadas compatibilizando-as com o dispositivo constitucional que consagra a individualização (subjetivação) da pena. Descabe, portanto, a responsabilização apenas e tão somente pela forma (efeitos) do ato praticado, sem considerar as circunstâncias materiais ou situação pessoal do agente, causas do ato praticado.

Há de considerar também a agressão ao princípio da isonomia, no sentido de que quando uma lei estipula uma sanção sem culpa, isto é, sem que sejam consideradas as circunstâncias fáticas e jurídicas de um fato concreto, ela trata todos, inclusive os desiguais, de uma só maneira.

A aplicação de penalidades por responsabilidade objetiva, acaba tratando da mesma forma um contribuinte zeloso, que sempre cumpre suas obrigações fiscais, e um contribuinte que é contumaz mau pagador. De fato, constatada a falta, a penalidade será a mesma, sem que se leve em consideração o histórico de cada um

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.874
ACÓRDÃO Nº : 301-30.942

desses contribuintes. Ora, esse quadro normativo viola o princípio da isonomia porque trata desiguais de forma idêntica.

No passado, o Supremo Tribunal Federal decidiu pela exclusão da multa de 100% (cem por cento) porque os julgadores entenderam que o contribuinte agira de boa-fé, sem fraude e dera interpretação razoável da legislação tributária (RE nº 70.537). No presente caso, o contribuinte também não efetuou o recolhimento (apesar de ter efetuado o depósito) porque deu razoável interpretação da legislação tributária. Aliomar Baleeiro comentando o artigo 136 do CTN menciona ainda os seguintes julgados: STF – RE nºs 55906, RE nº 609644, 53339, 57.904 e 430505 –0.

Pela atenuação na aplicação da responsabilidade objetiva do artigo 136 do CTN, que deve ser interpretada em consonância com o artigo 112, inciso III do mesmo diploma, cita-se a A M S nº 90.01.152872, DO TRF DE 1ª Região e os seguintes acórdãos:

Ac. 1º CC nº 107 –044310

“Os fatos que ensejam o lançamento devem indubitavelmente constituir infração à legislação tributária. Na dúvida quanto à correta identificação das circunstâncias e da qualificação dos fatos, impõe-se solução mais favorável ao sujeito passivo, consoante o artigo 112, II, do CTN.”

Ac. 3º CC nº 301 –28767

“Em conformidade com o entendimento do STJ, o rigorismo do disposto no artigo 136 do CTN há de ser mitigado, especialmente se o ato foi praticado e formalizado de acordo com a legislação vigente. Neste caso, não pode ele ser desfeito em razão de irregularidade praticadas por terceiros, em face de o CTN não albergar a teoria da responsabilidade objetiva, impondo-se que o disposto no artigo 136 seja interpretado em harmonia com o artigo 112, III do mesmo diploma legal.”

Acórdão CSRF – 03-121

“Não demonstrada a participação direta ou indireta, do importador no fato ilícito, deve-se interpretar o artigo 136 do CTN, de maneira mais favorável do contribuinte e sob os auspícios do seu artigo 112, III, por não se poder falar em responsabilidade objetiva do ato ilícito”.

3 – Juros de mora

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.874
ACÓRDÃO Nº : 301-30.942

Igualmente descabe a exigência de juros de mora no lançamento destinado a prevenir a decadência efetuado posteriormente ao depósito judicial dos tributos discutidos, por força do artigo 1º, § 3º, incisos I e II, da Lei nº 9703/98, aplicável retroativamente em face do artigo 106, inciso II, do CTN :

“§ 3º Mediante ordem da autoridade judicial ou, no caso de depósito extrajudicial, da autoridade administrativa competente, o valor do depósito, após o encerramento da lide ou do processo litigioso, será:

I – devolvido ao depositante pela Caixa Econômica Federal, no prazo máximo de vinte e quatro horas, quando a sentença lhe for favorável ou na proporção em que for, acrescido de juros, na forma estabelecida pelo § 4º, do artigo 39, da Lei nº 9.250/95 e alterações posteriores; ou

II – transformado em pagamento definitivo, proporcionalmente à exigência do correspondente tributo ou contribuição, inclusive seus acessórios, quando se tratar de sentença ou decisão favorável à Fazenda Nacional.”

À vista do acima exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 02 de dezembro de 2003



JOSÉ LENCE CARLUCI - Relator

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

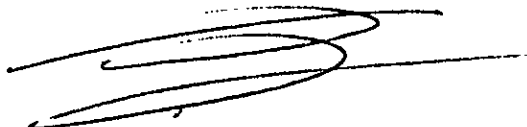
Processo nº:10880.007165/2001-97
Recurso nº: 125.874

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2º do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à Primeira Câmara, intimado a tomar ciência do Acórdão nº 301-30.942.

Brasília-DF, 17 de fevereiro de 2004.

Atenciosamente,



Moacyr Eloy de Medeiros
Presidente da Primeira Câmara

Ciente em:

12/03/2004



Leandro Felipe
PROCURADOR DA FAZ. NAC.

