



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 19 / 04 / 2000
C	<i>St</i> Rubrica

Processo : 10920.000022/94-13

Acórdão : 201-73.025

Sessão : 17 de agosto de 1999

Recurso : 101.163

Recorrente : SERVIS S/A

Recorrida : DRF em Joinville - SC

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – EXAME DE INCONSTITUCIONALIDADE - À autoridade administrativa não compete rejeitar a aplicação de lei sob a alegação de inconstitucionalidade da mesma, por se tratar de matéria de competência do Poder Judiciário, com atribuição determinada pelo artigo 102, I, “a”, e III, “b”, da Constituição Federal.

FINSOCIAL – EMPRESAS EXCLUSIVAMENTE PRESTADORAS DE SERVIÇOS – OBJETIVO SOCIAL – O objetivo social da empresa, que é elenco das atividades que a mesma se propõe a desenvolver, deve estar expresso no seu ato constitutivo. Entretanto, não basta a previsão contratual para configurar a categoria empresarial em que se enquadra a empresa. A previsão contratual é importante, todavia, não bastante por si só, para definir a atividade empresarial, vez que funciona apenas como um balizador das atividades que a empresa poderá desenvolver: nunca mais do que o elencado, mas não obrigatoriamente tudo ali previsto. A não efetivação do exercício de todas as finalidades contratualmente previstas é fato relevante para a desconsideração do enquadramento da empresa na categoria empresarial da atividade não exercida.

ALÍQUOTAS: 1) O Supremo Tribunal Federal, em julgamento do Recurso Extraordinário nº 187.436-8/RS, declarou a constitucionalidade do artigo 7º da Lei nº 7.787/89; artigo 1º da Lei nº 7.894/89 e do artigo 1º da Lei nº 8.147/90, que alteravam a alíquota da contribuição, a partir de setembro de 1989, quando se tratar de empresas exclusivamente prestadoras de serviços. 2) O Decreto nº 2.346/97 estabelece que as decisões do STF deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta.

MULTA DE OFÍCIO – O não cumprimento do dever jurídico cometido ao sujeito passivo da obrigação tributária enseja que a Fazenda Pública, desde que legalmente autorizada, ao cobrar o valor não pago, imponha sanções ao devedor.

RETROAÇÃO DE LEGISLAÇÃO MENOS GRAVOSA: 1) Aplica-se a fato pretérito, objeto de processo ainda não definitivamente julgado, a legislação que imponha penalidade menos gravosa do que a prevista na legislação vigente ao tempo da ocorrência. 2) Para os fatos geradores ocorridos a partir de 30/06/91, reduz-se a penalidade aplicada ao percentual determinado no artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96, conforme o mandamento do artigo 106, II, do Código Tributário Nacional.

ENCARGOS DA TRD: 1) Por força do disposto no artigo 101 do



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

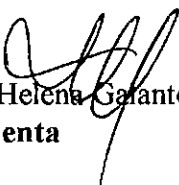
Processo : 10920.000022/94-13
Acórdão : 201-73.025

Código Tributário Nacional e no § 4º do artigo 1º da Lei de Introdução do Código Civil, inaplicável no período de fevereiro a julho de 1991, quando entrou em vigor a Lei nº 8.218/91. **CORREÇÃO MONETÁRIA – UFIR** - A correção monetária não representa acréscimo, mas mera atualização do valor da moeda corroída pela inflação. O recolhimento do tributo corrigido monetariamente não significa majoração, mas simples preservação do poder aquisitivo da moeda. 2) A conversão do crédito tributário em UFIR, com base na Lei nº 8.383/91, com vigência a partir de 01/01/92, não se vincula ao princípio da anterioridade e da irretroatividade, por se tratar de simples reposição do poder aquisitivo da moeda, não se constituindo em majoração do tributo (art. 97, II, do CTN). **Recurso a que se dá provimento parcial para retirar os encargos da TRD no período de fevereiro a julho de 1991 e reduzir a multa de ofício ao percentual de 75% para os fatos geradores ocorridos a partir de 30/06/91.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
SERVIS S/A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da Relatora.** Ausente, justificadamente, o Conselheiro Geber Moreira.

Sala das Sessões, em 17 de agosto de 1999


Luiza Helena Garante de Moraes
Presidenta


Ana Neyle Olímpio Holanda
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Serafim Fernandes Corrêa, Valdemar Ludvig, Sérgio Gomes Velloso e Rogério Gustavo Dreyer.
cl/ovrs



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10920.000022/94-13

Acórdão : 201-73.025

Recurso : 101.163

Recorrente : SERVIS S/A

RELATÓRIO

SERVIS S/A, pessoa jurídica nos autos qualificada, contra quem foi lavrado Auto de Infração, em 06/01/94, por falta de recolhimento da Contribuição para o Fundo de Investimento Social – FINSOCIAL, no valor total de 105.448,15 UFIR, tendo com base os seguintes dispositivos legais: artigo 1º, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.940/82 e artigos 16, 80 e 83, do Regulamento do FINSOCIAL, aprovado pelo Decreto nº 92.698/86, e artigo 28 da Lei nº 7.738/89.

Tempestivamente, a atuada ofereceu impugnação ao lançamento fiscal, onde, em síntese, alega o seguinte:

- a) que a aplicação das alíquotas superiores a 0,5% não encontram embasamento nos dispositivos legais elencados no Auto de Infração, e que tais alíquotas seriam inconstitucionais, conforme pronunciamento do STF, em julgamento do R.E. nº 150.764-1/210;
- b) a ilegitimidade da aplicação de juros equivalentes à TRD acumulada no exercício de 1991;
- c) impossibilidade de utilização da UFIR no ano de 1992.

A autoridade recorrida julgou o lançamento procedente, assim ementando a decisão:

“TRIBUTÁRIO. FINSOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE.

Verificada a falta ou insuficiência no pagamento da exação deve ser exigida em procedimento de ofício.

A autoridade administrativa não tem competência legal para apreciar a arguição de inconstitucionalidade das Leis. Lançamento procedente.”

Irresignada com a decisão singular, a atuada, tempestivamente, interpôs recurso voluntário, onde insurge-se contra a decisão *a quo*, enfatizando não haver em nosso ordenamento jurídico restrição a que o contencioso administrativo aprecie a constitucionalidade ou não de dispositivos constantes em lei.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10920.000022/94-13
Acórdão : 201-73.025

Em 28 de janeiro de 1998, os membros deste Colegiado resolveram, por unanimidade, transformar o julgamento do recurso apresentado em diligência para que a repartição de origem informasse se a recorrente é uma empresa exclusivamente vendedora de mercadorias ou mista ou se opera exclusivamente na prestação de serviços.

Em atendimento ao requerido, a Delegacia da Receita Federal em Joinville-SC anexou ao autos Termo de Encerramento de Diligência (fls. 83/84), onde enumera as providências adotadas e constatações:

- 1) intimada a empresa, conforme intimação de fls. 63, esta apresentou o Livro Razão, cópias dos estatutos sociais e alterações e as notas de prestação de serviços emitidas no período de 01/01/91 a 31/12/91;
- 2) que, conforme se verifica no artigo terceiro dos estatutos da empresa, esta tem por objeto a participação em outras sociedades, a administração de bens próprios ou de terceiros, a prestação de serviços de consultoria e assessoria empresarial, de propaganda publicidade e marketing, prestação de serviços gráficos, de microfilmagem e fotocomposição, prestação de serviços de hotelaria, de turismo e de restaurantes, prestação de serviços de segurança patrimonial, residencial e especial, de conservação e asseio empresarial e residencial, intermediação de negócios e o desenvolvimento, implantação e acompanhamento de novos investimentos, a locação de veículos, a compra e venda de gêneros alimentícios e de produtos de higiene e limpeza em geral e a montagem e venda de cestas básicas, agenciamento de mão de obra temporária e a prestação de serviços em perícias e consultoria na área de segurança do trabalho;
- 3) que, embora conste dos objetivos sociais da empresa a compra e venda de gêneros alimentícios e de produtos de higiene e limpeza em geral e a montagem e venda de cestas básicas, na análise das notas fiscais emitidas pela empresa no ano de 1991, verificou que o faturamento da empresa, naquele ano, foi obtido exclusivamente de prestação de serviços;
- 4) com efeito, concluiu que, no ano objeto da autuação em tela, a empresa operou exclusivamente como prestadora de serviços.

Do Termo de Encerramento de Diligência referido foi dado conhecimento à recorrente, sendo-lhe facultado o prazo de 30 (trinta) dias para se manifestar sobre o seu teor. Decorrido o tempo sem manifestação da interessada, os autos foram remetidos a este Colegiado.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10920.000022/94-13

Acórdão : 201-73.025

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Em sua defesa, a recorrente suscita a inconstitucionalidade da Contribuição para o FINSOCIAL, e insurge-se contra a decisão de primeira instância, no ponto em que a mesma defende ser defeso à Administração Pública a apreciação da inconstitucionalidade das leis.

Preliminarmente, entendemos ser irretocável a decisão recorrida, quando afirma que a instância administrativa não possui competência legal para se manifestar sobre a inconstitucionalidade das leis, atribuição reservada ao Poder Judiciário, conforme disposto nos incisos I, "a", e III, "b", ambos do artigo 102 da Constituição Federal, onde estão configuradas as duas formas de controle de constitucionalidade das leis: o controle por via de ação ou concentrado, e o controle por via de exceção ou difuso.

A depender da via utilizada para o controle de constitucionalidade de lei ou ato normativo, os efeitos produzidos pela declaração serão diversos.

No controle de constitucionalidade, por via de ação direta, o Supremo Tribunal Federal é provocado para se manifestar, pelas pessoas determinadas no artigo 103 da Constituição Federal, em uma ação cuja finalidade é o exame da validade da lei em si. O que se visa é expurgar do sistema jurídico a lei ou o ato considerado inconstitucional. A aplicação da lei declarada inconstitucional pela via de ação é negada para todas as hipóteses que se acham disciplinadas por ela, com efeito *erga omnes*.

Quando a inconstitucionalidade é decidida na via de exceção, ou seja, por via de Recurso Extraordinário, a decisão proferida limita-se ao caso em litígio, fazendo, pois, coisa julgada apenas *in casu et inter partes*, não vinculando outras decisões, nem mesmo judiciais. Não faz ela coisa julgada em relação à lei declarada inconstitucional, não anula nem revoga a lei, que permanece em vigor e eficaz até a suspensão de sua executividade pelo Senado Federal, de conformidade com o que dispõe o artigo 52, X, da Constituição Federal.

À Administração Pública cumpre não praticar qualquer ato baseado em lei declarada inconstitucional pela via de ação, uma vez que a declaração de inconstitucionalidade proferida no controle abstrato acarreta a nulidade *ipso jure* da norma. Quando a declaração se dá pela via de exceção, apenas sujeita a Administração Pública ao caso examinado, salvo após suspensão da executividade pelo Senado Federal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10920.000022/94-13
Acórdão : 201-73.025

A propósito, cabe citarmos excerto do professor Hugo de Brito Machado (Temas de Direito Tributário, Vol. I, Editora Revista dos Tribunais: São Paulo, 1994, p. 134):

Ultrapassada a preliminar, passamos à análise das questões de mérito.

“(…) Não pode a autoridade administrativa deixar de aplicar uma lei ante o argumento de ser ela inconstitucional. Se não cumpri-la sujeita-se à pena de responsabilidade, artigo 142, parágrafo único, do CTN. Há o inconformado de provocar o Judiciário, ou pedir a repetição do indébito, tratando-se de inconstitucionalidade já declarada.”

Ultrapassada a preliminar, passamos à análise das questões de mérito.

Para deslindar a controvérsia suscitada pela recorrente no tocante às majorações de alíquotas aplicadas na exação, este Colegiado determinou a averiguação das atividades desenvolvidas pela recorrente por meio de diligência empreendida junto à mesma.

Como resultado da diligência foram trazidos aos autos cópia do Estatuto Social da recorrente (fls. 65/68) e cópias da Assembléias Gerais realizadas em 30/12/90, 30/04/91, 30/10/91, 23/12/91, 29/07/93, 24/11/93 e 24/02/94.

O objetivo social da empresa foi determinado pelo artigo 3º do Estatuto Social da empresa, tendo sido alterado pela Assembléia Geral Extraordinária, realizada em 30/12/90, passando a ter a seguinte redação:

“Art. 3º. A Sociedade tem por objeto a participação em outras sociedades, na qualidade de acionista ou quotista ou ainda em sociedades em conta de participação; a administração de bens próprios ou de terceiros; a prestação de serviços de consultoria e assessoria empresarial, de estudos e projetos, assistência técnica empresarial, de propaganda, publicidade e marketing; prestação de serviços gráficos, de microfilmagem e de fotocomposição; prestação de serviços de hotelaria, de turismo e de restaurantes; prestação de serviços de segurança patrimonial, residencial e especial, de conservação e asseio empresarial e residencial; intermediação de negócios e o desenvolvimento, implantação e acompanhamento de novos investimentos; a locação de veículos; a compra e venda de gêneros alimentícios e de produtos de higiene e limpeza em geral e a montagem e vendas de cestas básicas; agenciamento de mão-de-obra temporária e a prestação de serviços em perícias e consultoria na área de segurança do trabalho; consultoria de informática, notadamente no



Processo : 10920.000022/94-13
Acórdão : 201-73.025

desenvolvimento de projetos de pesquisa de novas tecnologias e produtos na área da Tecnologia da Informação, objetivando a redução de importações e a geração de exportações; desenvolvimento de atividades de consultoria na área de aplicação da Tecnologia da Informação; o desenvolvimento de metodologias de planejamento de informações, de sistemas de informações e de seleção de ferramentas e técnica voltadas à Tecnologia da Informação.”

Do excerto acima transcrito, depreende-se a extensão e diversidade das atividades que elencadas como possíveis de serem desenvolvidas pela empresa recorrente.

Ocorre que a autoridade fiscal, no Termo de Encerramento de Diligência (fls. 83/84), afirma que, no período objeto da exação, a autuada exerceu exclusivamente atividades de prestação de serviços, no que não foi contestada pela recorrente.

Diante de tal controvérsia, cabe analisarmos se o elenco das atividades possíveis de serem desenvolvidas pela empresa no seu instrumento formalizador implicaria no enquadramento dessa empresa em todas as categorias empresarias ali previstas, mesmo que efetivamente não as desenvolvesse.

Os atos constitutivo das empresas são instrumentos, através dos quais as pessoas que compõem o empreendimento expressam as regras para o seu funcionamento, sendo que algumas delas são deliberações legais.

O objetivo social da empresa, que é o elenco das atividades que a mesma se propõe a desenvolver, encontra-se entre as regras a serem deliberadas no seu instrumento de constituição. Entretanto, não basta a previsão contratual para configurar a categoria empresarial em que a mesma se enquadra. A previsão contratual é importante, todavia, não bastante por si só, para definir a atividade empresarial, vez que funciona apenas como um balizador das atividades que a empresa poderá desenvolver: nunca mais do que o elencado, mas não obrigatoriamente tudo ali previsto. A não efetivação do exercício de todas as finalidades contratualmente previstas é fato relevante para a desconsideração do enquadramento da empresa, na categoria empresarial da atividade não exercida.

Com efeito, tem-se que o enquadramento empresarial há que ser averiguado pelos fatos, e não apenas por expressões genéricas dos objetivos sociais inscritos no instrumento constitutivo da empresa. Isto nos leva a considerar que a recorrente, por ter exercido apenas atividades de prestação de serviços no período abrangido pela exação, há que ser enquadrada como empresa exclusivamente prestadora de serviços. Embora em seus atos constitutivos houvesse a previsão de também exercer a atividade de compra e venda de mercadorias, o que a enquadraria como empresa mista, a recorrente, efetivamente, não a exerceu.



Processo : 10920.000022/94-13
Acórdão : 201-73.025

Assim, o tratamento tributário a ser dado à recorrente, no tocante à Contribuição para o FINSOCIAL, deverá ser aquele determinado para as empresas exclusivamente prestadoras de serviços.

A discussão acerca das alíquotas aplicáveis para a cobrança da Contribuição para o FINSOCIAL das empresas prestadoras de serviços encontra-se pacificada em nossa jurisprudência, inicialmente, pelo voto condutor do Ministro Sepúlveda, quando, como relator do R.E. nº 150.755/PE, posicionou-se no sentido de que a Contribuição para o FINSOCIAL das empresas prestadoras de serviços não fora recepcionada pelo artigo 56 do ADCT, em oposição às outras modalidades do tributo afetado à mesma destinação, cuja ementa tem o seguinte teor:

“II – FINSOCIAL: Contribuição devida pelas empresas dedicadas exclusivamente à prestação de serviços: evolução normativa

(...)

3. Sob a Carta de 1969, quando instituída (Decreto-Lei nº 1.940/82, artigo 1º, § 2º) a contribuição para o FINSOCIAL devida pelas empresas de prestação de serviços – ao contrário das outras modalidades de tributo afetado à mesma destinação –, não constituía imposto novo da competência residual da União, mas, sim, adicional de imposto sobre a renda da sua competência residual da União, mas, sim, adicional de imposto sobre a renda da sua competência tributária discriminada (STF, RE 103.778 de 19.9.85, Guerra, RTJ 116/1.138).

4. Como imposto sobre renda, que sempre fora, é que dita modalidade de FINSOCIAL – que incidia sobre o faturamento e portanto não foi objeto do artigo 56, ADCT/88 – foi recebida pela Constituição e vigeu como tal até que a Lei 7.689/88 a substituiu pela contribuição social sobre o lucro, desde então incidente também sobre todas as demais pessoas jurídicas domiciliadas no país.

5. O artigo 28 da Lei 7.738 visou abolir a situação anti-isonômica de privilégio, em que a Lei 7.689/88 situara ditas empresas de serviço, quando, de um lado, universalizou a incidência da contribuição sobre o lucro, que antes só a elas onerava, mas de outro, não as incluiu no raio de incidência da contribuição sobre o faturamento, exigível de todas as demais categorias empresariais.

III – contribuição para o FINSOCIAL exigível das empresas prestadoras de serviços segundo o artigo 28, da Lei 7.738/89:

Constitucionalidade, porque compreensível no artigo 195, I, CF, mediante interpretação conforme a Constituição.

6. O tributo instituído pelo artigo 28, da Lei 7.738/89 – como resulta de sua estrita subordinação ao regime de anterioridade mitigada do artigo 195, § 6º,



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10920.000022/94-13
Acórdão : 201-73.025

CF, que delas é exclusivo – é modalidade das contribuições para o financiamento da seguridade social e não, imposto novo da competência residual da União.

7. Conforme já assentou o STF (recursos extraordinários 146.733 e 138.284), as contribuições para a seguridade social podem ser instituídas por lei ordinária, quando compreendidas na hipótese do artigo 195, I, CF, só se exigindo lei complementar quando se cuida de criar novas fontes de financiamento do sistema (CF, artigo 195, § 4º).

8. A contribuição social questionada se insere entre as previstas no artigo 195, I, CF e sua instituição, portanto, dispensa lei complementar: no artigo 28 da Lei 7.738/89, a alusão à receita bruta, como base de cálculo do tributo, para conformar-se ao artigo 195, I da Constituição, há de ser entendida segundo a definição do Decreto-Lei nº 2.397/87 que é equiparável à noção corrente de faturamento das empresas de serviços.” (RTJ, 149/259)

Posteriormente, a nossa mais alta Corte, em julgamento do RE nº 187.436-8/RS, em que foi relator o Ministro Marco Aurélio Mello, decidiu pela constitucionalidade do artigo 7º da Lei nº 7.787/89, do artigo 1º da Lei nº 7.894/89 e do artigo 1º da Lei nº 8.147/90, quando se tratar de empresas exclusivamente prestadoras de serviços.

Para delimitar a questão, o Ministro relator reportou-se ao posicionamento esposado pelo Ministro Sepúlveda Pertence, no julgamento citado, como também ao julgamento do RE nº 150.764-1/PE, em que foi relator, averbando, em certo momento do seu voto, que:

“A partir desse enfoque, o recurso extraordinário interposto pela União – pela alínea “b” do permissivo constitucional – foi conhecido, sendo-lhe negado provimento, com a declaração de inconstitucionalidade do artigo 9º da Lei nº 7.689/88, do artigo 7º da Lei 7.787, de 30 de junho de 1989, do artigo 1º da Lei nº 8.147, de 28 de dezembro de 1990. Inegavelmente, a premissa desse último precedente mostrou-se única, ou seja, o agasalho do FINSOCIAL pela Carta de 1988, tal como apanhado à época e consideradas as empresas vendedoras de mercadorias e aquelas que auferem receita bruta em decorrência da venda de mercadorias e simultânea prestação de serviços. Sendo pacífico que o artigo 56 do Ato das Disposições Constitucionais Provisórias não alcançou as empresas exclusivamente prestadoras de serviços, conforme assentado no precedente da lavra do Ministro Sepúlveda Pertence (recurso extraordinário nº 150.755/PE) e que a contribuição do artigo 28 da Lei nº 7.738/89 mostrou-se harmônica com o que previsto no artigo 195, inciso I, da Constituição Federal, forçoso é concluir pela legitimidade das majorações ocorridas, não se aplicando às empresas exclusivamente prestadoras de serviços o precedente revelado pelo recurso extraordinário nº 150.764.” (grifamos)



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10920.000022/94-13
Acórdão : 201-73.025

Com efeito, frente à manifestação do Supremo Tribunal Federal, é estreme de dúvidas que, quando se tratar de empresas exclusivamente prestadoras de serviços, cabível é a aplicação das alíquotas majoradas, superiores a 0,5%.

O Poder Executivo, através do Decreto nº 2.346, de 10/10/97, em seu artigo 1º, determinou que as decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta.

Ex vi do “Demonstrativo de Apuração do Fundo de Investimento Social”, fls. 11, depreende-se que a autoridade autuante aplicou as alíquotas em conformidade com as elevações inscritas na legislação cuja constitucionalidade foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal quando sua aplicabilidade recair sobre empresas exclusivamente prestadoras de serviços.

Nesse ponto a exação encontra-se em total conformidade com a decisão do Pretório Excelso, estando a sua manutenção arrimada, ainda nas determinações do Decreto nº 2.346, de 10/10/97, quando, em seu artigo 1º, dispõe que as decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta.

Na exação foi aplicada multa de ofício, contra a qual se insurge a recorrente.

O não cumprimento do dever jurídico cometido ao sujeito passivo da obrigação tributária enseja que a Fazenda Pública, desde que legalmente autorizada, ao cobrar o valor não pago, imponha sanções ao devedor, vez que a inadimplência da obrigação tributária principal, na medida em que implica descumprimento da norma tributária definidora dos prazos de vencimento, não tem outra natureza que não a de infração fiscal, e, em havendo infração, cabível a inflicção de penalidade, desde que sua imposição se dê nos limites legalmente previstos.

O permissivo legal que esteia a aplicação das multas punitivas encontra-se no artigo 161 do CTN, já antes citado, quando afirma que a falta do pagamento devido enseja a aplicação de juros moratórios “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária”, extraindo-se daí o entendimento de que o crédito não pago no vencimento é acrescido de juros de mora e multa – de mora ou de ofício –, dependendo se o débito fiscal foi apurado em procedimento de fiscalização ou não.

In casu, a multa de ofício aplicada no lançamento, no percentual de 80% e 100%, tiveram por esteio o artigo 4º, I, da MP nº 297/91, c/c o artigo 37 da Lei nº 8.218/91 e o



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10920.000022/94-13

Acórdão : 201-73.025

artigo 4º, I, da Lei nº 8.218/91, sendo que, posteriormente, o artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96, determinou a redução do percentual para 75%. Em se tratando de penalidade, *ex vi*, do mandamento do artigo 106, II, do Código Tributário Nacional, impõe-se a redução de tais percentuais aplicados no lançamento para aquele grafado no artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96, ou seja, 75%.

A recorrente também insurge-se contra a aplicação dos juros de mora.

A imposição dos juros de mora encontra respaldo nas determinações do artigo 161 do Código Tributário Nacional, *in litteris*:

“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 garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.”

A imposição de juros de mora não tem caráter punitivo, a sua incidência visa compensar o período de tempo em que o crédito tributário deixou de ser pago. Por ter o sujeito passivo ficado com a disponibilidade dos recursos, sem tê-los repassados aos cofres públicos.

Paulo de Barros Carvalho, eminente tratadista do Direito Tributário, (Curso de Direito Tributário, 9ª edição, Editora Saraiva: São Paulo, 1997, p. 337), discorre sobre as características dos juros moratórios, imprimindo-lhes um caráter remuneratório pelo tempo em que o capital ficou com o administrado a mais que o permitido:

“(…) Sobre os mesmos fundamentos, os juros de mora, cobrados na base de 1% ao mês, quando a lei não dispuser outra taxa, são tidos por acréscimo de cunho civil, à semelhança daqueles usuais nas avenças de direito privado. Igualmente aqui não se lhes pode negar feição administrativa. Instituídos em lei e cobrados mediante atividade administrativa plenamente vinculada, distam de ser equiparados aos juros de mora convencionados pelas partes, debaixo do regime da autonomia da vontade. Sua cobrança pela Administração não tem fins punitivos, que atemorizem o retardatário ou o desestimule na prática da dilação do pagamento. Para isso atuam as multas moratórias. Os juros adquirem um traço remuneratório do capital que permanece em mãos do administrado por tempo excedente ao permitido. Essa particularidade ganha realce, na medida em que o valor monetário da dívida se vai corrigindo, o que presume manter-se constante com o passar do tempo. Ainda que cobrados em taxas diminutas (1% do montante devido, quando a lei não dispuser sobre outro valor percentual), os juros de mora são adicionais à quantia do débito, e exibem, então, sua essência



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10920.000022/94-13

Acórdão : 201-73.025

remuneratória, motivada pela circunstância de o contribuinte reter consigo importância que não lhe pertence.” (grifos nossos)

A contribuição, objeto da exação, está incluída entre os tributos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar lançamento. Ocorre o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, reservando-se ao Fisco o direito, enquanto não decorrido o prazo legal, verificar a exatidão do recolhimento. Em havendo vencimento desatendido, configura-se a mora, sendo, portanto, cabível cogitar na aplicação de juros moratórios.

Na espécie, tal recolhimento não foi efetuado como devido, situação em que se caracteriza a mora, o que, segundo o professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 5ª edição, Editora Forense: Rio de Janeiro, 1992, p. 125), é suficiente para que o crédito seja acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo da falta, como se infere de excerto a seguir transcrito:

“A caracterização da mora, em Direito Tributário, é automática; independe de interpelação do sujeito passivo. Não sendo integralmente pago até o vencimento, o crédito é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo da falta, sem prejuízo das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas no CTN ou em lei tributária (CTN, art. 161).” (destaques do original)

In casu, os percentuais aplicados para o cálculo dos juros moratórios basearam-se em leis vigentes à época. Entretanto, é pacífico neste Colegiado que a cobrança dos juros de mora aplicados com base na TRD, é legítima apenas a partir de 29 de julho de 1991, quando encontra fundamento na Medida Provisória nº 298, desta mesma data, posteriormente convertida em Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, em obediência ao disposto no artigo 101 do Código Tributário Nacional e no § 4º do artigo 1º do Decreto-Lei nº 4.567/72 (Lei de Introdução ao Código Civil), estando assente em vários arestos deste Conselho e reconhecido pela Administração Tributária através da Instrução Normativa SRF nº 032/97, que devem ser afastados no período que medeou de 04/02/91 a 29/07/91.

Também, a atualização monetária do débito pela conversão em Unidades Fiscais de Referência – UFIR foi combatida pela recorrente.

O procedimento de atualização monetária do crédito tributário não corresponde à majoração do tributo, conforme previsto no § 2º do artigo 97 do Código Tributário Nacional.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10920.000022/94-13
Acórdão : 201-73.025

É isento de dúvida o fato de que a correção monetária significa mera atualização do valor nominal do valor do tributo devido. Por meio da atualização monetária, correção ou indexação, pela aplicação de coeficientes, atribui-se ao tributo um valor que visa a compensar a perda do valor aquisitivo da moeda. Com efeito, a atualização monetária não constitui penalidade, já que não se destina a punir o contribuinte faltoso, tampouco tem ela o cunho ressarcitório, indenizatório próprio dos juros moratórios; seu fim é tão-somente compensar a Fazenda Pública pelo prejuízo sofrido com a desvalorização da moeda.

Tal pensamento encontra respaldo em várias manifestações do Superior Tribunal de Justiça, como no julgamento Recurso Especial nº 59.125-2/SP, que teve como Relator o Ministro César Asfor Rocha, cuja ementa a seguir se transcreve:

“EMENTA: A correção monetária não representa acréscimo, mas mera atualização do valor da moeda corroída pela inflação. O recolhimento do tributo corrigido monetariamente não significa majoração, mas simples preservação do poder aquisitivo da moeda.” (DJU 17/04/95)

In casu, a conversão do crédito tributário em Unidade Fiscal de Referência – UFIR se fez com base em disposição da Lei nº 8.383/91, com vigência a partir de 01/01/92, sem vinculação ao princípio da anterioridade, por se tratar, como já enfatizado, de simples reposição do poder aquisitivo da moeda, estando sua aplicação corroborada por manifestações do Poder Judiciário, como no julgado do Tribunal Regional da 1ª Região, relatado pelo Juiz Fernando Gonçalves, na AMS nº 93.01.31665-0/MG, com a seguinte ementa:

“EMENTA: (...) I – A Lei nº 8.383/91 não representa ofensa aos princípios da anterioridade e da irretroatividade porque publicada no *Diário Oficial da União* que circulou no dia 31 de dezembro de 1991.

II – Ademais, a simples atualização monetária, através de índice (Ufir) estabelecida em lei, não constitui majoração do tributo, *ex vi* do inciso II do art. 97 do CTN. (...)” (DJ de 10/08/95, p. 50.102)

Assim, por estar esteada em dispositivo legal, descabe a alegativa de ser indevida a atualização monetária do crédito tributário com base na UFIR, vez que o lançamento tributário deve ser estritamente balizado pelos ditames legais, devendo a Administração Pública cingir-se às determinações da lei para efetuar-lo ou alterá-lo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10920.000022/94-13
Acórdão : 201-73.025

Com essas considerações, dou provimento parcial ao recurso, para retirar os encargos da TRD, no período de fevereiro a julho de 1991 e reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%, para os fatos geradores ocorridos a partir de 30/06/91.

Sala das Sessões, em 17 de agosto de 1999

Ana Neyle Olímpio Holanda
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA