



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10940.000332/00-29
Recurso n.º : 126.950 Recurso da PFN nº RP/101-0.234
Matéria: : IRPJ – EX: DE 1996
Recorrente : PISA PAPEL IMPRENSA S/A.
Recorrida : DRJ em Curitiba – PR.
Sessão de : 21 de fevereiro de 2002
Acórdão n.º : 101-93.750

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 PISA PAPEL DE IMPRENSA S/A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso para afastar a multa de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro OMIR DE SOUZA MELO (Suplente Convocado).


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


CELSO ALVES FEITOSA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 25 MAR 2002

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

Processo n.º : 10940.000332/00-29

Acórdão n.º : 101-93.750

Recurso nr. : 126.950

Recorrente: PISA PAPEL DE IMPRENSA S/A.

RELATÓRIO

Contra a empresa acima identificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 246/250, por meio do qual é exigida, a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, a importância de R\$ 3.205.924,70, mais acréscimos legais, perfazendo uma exigência total de R\$ 8.612.075,51.

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fl. 247), o lançamento originou-se de revisão sumária da declaração de rendimentos do ano-calendário de 1995 (exercício de 1996), efetuada com base no art. 835 do RIR/99.

Verificaram-se, na referida revisão, as seguintes irregularidades:

- a) lucro inflacionário acumulado realizado em valor inferior ao limite mínimo obrigatório (infração ao art. 3º, II, da Lei nº 8.200/91; arts. 195, II, 419 e 426, § 3º, do RIR/94; e arts. 4º e 6º da Lei nº 9.065/95);
- b) compensação de prejuízo fiscal na apuração do lucro real em valor superior ao limite de 30% do lucro líquido ajustado (infração ao art. 42 da Lei nº 8.981/95 e art. 12 da Lei nº 9.065/95);
- c) dedução a maior do valor da Contribuição Social na apuração do lucro líquido antes da provisão para o IR (infração ao art. 2º, §§, da Lei nº 7.689/88 e arts. 41 e 57 da Lei nº 8.981/95, modificada pelo art. 1º da Lei nº 9.065/95).

Impugnando o feito às fls. 271/308 (com anexação dos documentos de fls. 309/360), a atuada alegou, preliminarmente:

- que não há fundamento que justifique o não recebimento e análise da impugnação;
- que o Ato Declaratório Normativo COSIT nº 3/96 não tem base legal, além de contrariar o princípio da legalidade previsto nos arts. 5º, II, e 150, I, da

Processo n.º :10940.000332/00-29

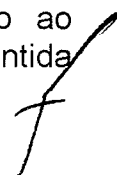
Acórdão n.º :101-93.750

Constituição Federal e cercear o direito da impugnante à ampla defesa e ao contraditório;

- que o Conselho de Contribuintes tem reiteradamente se manifestado no sentido de não aceitar o argumento de que a mera existência de medida judicial, proposta anteriormente à lavratura do Auto de Infração, implica renúncia às instâncias administrativas;
- que, apenas para argumentar, para o caso de não ser aceita a tese de inconstitucionalidade do referido ADN, ele não é aplicável ao caso em tela uma vez que o Auto de Infração versa sobre matérias que não são abordadas pela medida judicial interposta anos antes da sua lavratura.

No mérito, trouxe as seguintes razões, em síntese:

- que é legítima a compensação integral dos prejuízos fiscais gerados até 31/12/94, pois a limitação imposta pelo art. 42 da Lei nº 8.981/95 ofende o conceito de renda, esculpido no art. 153, III, da Constituição Federal e no art. 43 do CTN, e do direito adquirido, expressamente previsto tanto no art. XXXVI, da Constituição Federal, como no art. 6º, §§ 1º e 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil;
- que, além disso, configura verdadeiro empréstimo compulsório, por implicar apropriação temporária de parcela do patrimônio da empresa, e contrariar o princípio da anterioridade, previsto no art. 150, III, "b", da Constituição Federal, porquanto as disposições da MP nº 812/94 só poderiam ser aplicadas a partir de 1º/01/95, não podendo, assim, limitar a compensação dos prejuízos gerados até 31/12/94;
- que é ilegítima a exigência de multa e juros, em face de estar o crédito tributário com sua exigibilidade suspensa pela concessão de medida liminar em mandado de segurança impetrado contra a limitação à compensação de prejuízos objeto do lançamento;
- que, em função disso, o AFTN sequer poderia ter lavrado o Auto de Infração;
- que, nos termos do art. 63 da Lei nº 9.430/96, a interposição da respectiva ação judicial interrompe a incidência da multa punitiva, desde a concessão da cautela até 30 dias após a publicação da respectiva decisão que tornar devido o tributo;
- que, quanto à falta de realização do lucro inflacionário, sendo este decorrente de retificação do saldo credor da correção monetária referente à diferença IPC/BTNF informado na declaração de rendimentos do exercício de 1992, ano-calendário de 1991, e em face de ser o IRPJ sujeito ao lançamento por homologação, que pressupõe a aplicação da regra contida



Processo n.º :10940.000332/00-29

Acórdão n.º :101-93.750

no § 4º do art. 150 do CTN, que estabelece a contagem do prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador, fica claro ter decaído o direito do Fisco, pelo decurso do prazo decadencial;

- que, com relação à dedução a maior do valor da CSLL, no ano-calendário de 1994 apurou base de cálculo negativa dessa contribuição e acabou por incluir tal valor na apuração do lucro real, aumentando indevidamente a base de cálculo do IRPJ, o que o levou a reverter o mesmo valor no ano-calendário de 1995, o que, a seu ver, não acarretou lesão ou prejuízo ao Fisco.

Na decisão recorrida (fls. 363/372), o julgador de primeira instância declarou parcialmente procedente o lançamento, assim decidindo:

- a) **não tomou conhecimento da impugnação** na parte relativa à matéria *sub judice* (compensação de prejuízos fiscais em valor superior ao limite de 30% do lucro líquido ajustado), considerando definitiva a exigência de R\$ 3.166.056,57 a título de Imposto de Renda, observada a decisão judicial definitiva;
- b) **julgou procedente a exigência de multa e juros de mora** calculados sobre o imposto correspondente à matéria *sub judice*, determinando o prosseguimento da exigência de R\$ 2.374.542,43 de multa, além dos encargos legais;
- c) **julgou**, no que se refere à matéria tributável não abrangida pela ação judicial, **procedente em parte o lançamento**, para cancelar a exigência relativa à infração correspondente ao lucro inflacionário não realizado, e determinar que se prossiga na exigência correspondente à infração relativa à CSLL deduzida a maior, no valor de R\$ 21.069,88 de Imposto de Renda e R\$ 15.802,40 de multa de lançamento de ofício, além dos encargos legais.

Particularmente no que se refere ao lucro inflacionário, aceitou a tese da decadência, concluindo:

“Incabível a retificação, de ofício, em abril do ano 2000, dos valores que compõem o cálculo do lucro inflacionário dos exercícios de 1992 e 1993, em face da decadência.”

Processo n.º :10940.000332/00-29

Acórdão n.º :101-93.750

Às fls. 414/450 a interessada interpõe recurso voluntário, repetindo em grande medida as razões da impugnação.

Preliminarmente, volta-se contra o não-conhecimento da impugnação no tocante à limitação à compensação de prejuízos fiscais, afirmando novamente ser inconstitucional o ADN CGST nº 03/96 e, ainda, inaplicável ao caso tal Ato, porque diferentes os objetos do processo judicial e do processo administrativo.

Prossegue defendendo a tese segundo a qual é cabível o reconhecimento da inconstitucionalidade de atos normativos pela autoridade administrativa.

Quanto ao mérito, torna a propugnar pela legitimidade da compensação integral dos prejuízos fiscais, alinhando os argumentos de ofensa do conceito de lucro e renda, da ofensa ao direito adquirido e da caracterização de empréstimo compulsórios e da irretroatividade e anterioridade, todos já trazidos na impugnação.

Afirma, novamente, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e da incidência de multa e juros de mora.

Neste particular, contesta a afirmação da Delegada de Julgamento segundo a qual a suspensão da exigibilidade do crédito vigorou até 18/03/2000, data na qual foi lançado no sistema de acompanhamento processual – via Internet – o resultado do julgamento, pelo E. TRF da 4ª Região, que julgou improcedente o pedido do Mandado de Segurança impetrado pela Recorrente.

Afirma que o acórdão do E. TRF da 4ª Região que rejeitou os Embargos de Declaração (interpostos porque a decisão que cassou a liminar deixou de se manifestar



Processo n.º :10940.000332/00-29

Acórdão n.º :101-93.750

sobre aspectos imprescindíveis) somente foi publicado em 17/05/2000, tendo sido lavrado o Auto de Infração em 24/04/2000 – portanto, *“cerca de um mês antes”*.

Reafirma, assim, que o Auto de Infração foi lavrado com a exigibilidade do crédito suspensa, tendo em vista que a liminar e a sentença ainda estavam em vigor.

Por derradeiro, reafirma que não houve dedução a maior da CSLL, mas apenas recomposição do prejuízo fiscal relativo ao ano-calendário de 1994, indevidamente reduzido em face de equívoco cometido.

Às fls. 451/452, cópia de medida liminar em Mandado de Segurança dispensando a empresa do depósito recursal de 30% e da prestação de garantia.

Despacho de fl. 460 informa que foi procedido o desmembramento do presente processo, prosseguindo-se na cobrança do crédito tributário definitivo, no Processo nº 10940.000506/2001-41, *“permanecendo no presente processo apenas a parte relativa à multa de ofício (cadastrada isoladamente como débito nº 4 do extrato de fls. 458/459). Da mesma forma, foi excluído do presente processo o débito cuja exigência foi cancelada pela referida Decisão”*.

É o relatório.



Processo n.º :10940.000332/00-29

Acórdão n.º :101-93.750

VOTO

Conselheiro CELSO ALVES FEITOSA, Relator.

O recurso é tempestivo.

- A preliminar de não conhecimento do recurso com fundamento na ADN CGS 03/96, porque seria inconstitucional, considerando o fato de que foi esta matéria também objeto do novo mandado de segurança, fls. 383-411, com liminar deferida para processamento do recurso voluntário sem necessidade de depósito de 30% do valor do crédito tributário, fls. 379, especificamente atacada por embargos de declaração, questionando a legitimidade daquele ato (ADN CGST 03/96), encontra-se assim definida, segundo decisão judicial:

“Nada obstante – e sem embargo de qualquer discussão acerca da constitucionalidade ou legalidade das disposições contidas no referido ADN -, parece razoável a restrição imposta pela autoridade, tendo em vista a anterior impetração de mandado de segurança objetivando impedir a limitação da compensação de prejuízos na apuração do lucro real, conforme relatado na decisão DRJ/CTA n. 1.271, de 15 de setembro de 2.000. Tal processo já foi julgado em grau de recurso, tendo sido dado provimento à remessa oficial e à apelação interposta pela Fazenda Nacional (fls. 45)”.

Como se constata, a matéria encontra-se, quanto à ADN, agora, sob o crivo do poder judiciário, em razão de novo mandado de segurança, então, pela qual fica prejudicado o exame, nesta oportunidade, do tema legitimidade daquela.

O professor Alberto Xavier, in “Do lançamento”, a fls. 282, 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.

Processo n.º :10940.000332/00-29
Acórdão n.º :101-93.750

Esta opção pode ser **originária** ou **superveniente**, em consequência 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, assim 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

Processo n.º :10940.000332/00-29

Acórdão n.º :101-93.750

de a relação de facultatividade não poder conduzir à simultaneidade.

Temos, pois o **princípio optativo**, mitigado por um **princípio de não cumulação.**”

Resta então indagar: no caso em que é discutida a validade de uma norma, judicialmente, que após venha a ter reclamado por lançamento de ofício, algum valor, exatamente envolvendo o tema em discussão, com acréscimos, o que fica prejudicado? O todo ou tão só a questão previamente posta.? E 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 a aplicação do disposto na referida ADN.

Insurge-se ainda a Recorrente contra o lançamento, dizendo que não poderia o Fisco ter realizado o lançamento, porque a matéria tributária discutida era objeto de ação judicial, MS, não idêntica a constante do lançamento. Na esfera administrativa estava sendo objeto de questionamento o acréscimo da 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 e juros, considerando que a decisão do TRF, que reformou a segurança concedida, a qual havia 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 decisão em embargos de declaração?

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;

Processo n.º :10940.000332/00-29

Acórdão n.º :101-93.750

b) a liminar que havia sido concedida no MS dizia respeito tão só à vedação com relação à CSSL, por 90 (noventa) a partir da publicação da norma proibitiva;

c) contudo, a sentença havia sido proferida concedendo a segurança, entendendo haver ilegitimidade na proibição;

d) o TRF analisando o recurso de ofício e apelação, acabou por reformar a decisão em 18/03/99 com publicação em 16/06/99 (fls. 242);

e) contra a decisão do TRF foram interpostos embargos de declaração, julgados em 06/04/2000, com rejeição, que, no momento da lavratura do AI ainda não havia sido publicado (fls. 244);

f) o auto de infração é de 24/04/00.

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

i) o auto de infração lavrado em 24/04/00, antes de publicado o acórdão que rejeitou os embargos de declaração, o que só aconteceu em 17/05/00, tinha legitimidade, ou se encontrava vedado, diante do disposto no artigo 63 da Lei 9.430/96?

ii) como se justifica, diante do texto do referido artigo, o lançamento de multa e juros no AI, já que 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.

Processo n.º :10940.000332/00-29

Acórdão n.º :101-93.750

§ 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. 216), foi deferida ao assim circunscrito:

“... defiro a liminar, em parte, tão-somente para afastar os efeitos da limitação contida no artigo 58 da Lei nº 8.981/95, durante o prazo de noventa dias, contados da publicação da Medida Provisória nº 812/94, ou seja, 31 de dezembro de 1994”,

isto em 12/09/95.

Já a sentença no MS (fls. 234) assim se expressa:

“ ... concedo a segurança, para a) afastar o limite de 30% (trinta por cento) na compensação dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994; e b) afastar aquele limite, no comportante à determinação da base imponible da contribuição social, nos noventa dias posteriores à data da publicação da Media Provisória nº 812/94”,

isto em 12 de março de 1996.

Consta, por outro lado, da ementa do julgado do TRF da 4ª Região, em sede de recurso de ofício e apelação, quanto à sentença indicada:

“IMPOSTO DE RENDA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO. Lei 8.981/95. MEDIDA PROVISÓRIA 812/94 . Na fixação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro e do imposto de renda, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos anteriores em, no máximo trinta por cento. A compensação da parcela dos prejuízos fiscais excedentes a 30% poderá ser efetuada integralmente, nos calendários subsequentes”,

isto em 18/03/99.



Processo n.º : 10940.000332/00-29

Acórdão n.º : 101-93.750

A decisão monocrática ao decidir contra a Recorrente, afastando as razões de impugnação, assim se justificou:

“23. Observe-se, primeiramente, que tal dispositivo legal refere-se à **concessão** de medida liminar em mandado de segurança, o que não é o caso presente, em que a liminar não foi concedida, no que se refere ao IRPJ. No presente caso, portanto, não está suspensa a exigibilidade do crédito tributário, como entende a impugnante. Observe-se que o fato de a sentença de primeiro grau ter concedido a segurança não implica a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, que apenas ocorre nos casos listados no art. 151 do CTN. De qualquer forma, no caso dos autos, quando do lançamento, em 24/04/2000, tal decisão já havia sido revogada pelo acórdão datado de 18/03/1999 (fls. 235/236), da 2ª Turma do Tribunal Regional da 4ª Região que, por maioria de votos, deu provimento à remessa oficial e à apelação da Fazenda Nacional, reconhecendo ser legítima a limitação da dedução dos prejuízos fiscais, imposta pela Lei nº 8.981, de 1994”. (fls. 369)

Não concordo com a afirmação fiscal no sentido de que, por não ter sido concedida a liminar no MS, não haveria suspensão da exigibilidade do crédito, mesmo diante do fato de ter sido concedida a segurança pleiteada. A interpretação do constante da redação do inciso IV, do artigo 151 do CTN, de que tão só a liminar teria o condão de suspender a exigência, não a sentença, contraria a lógica e só pode decorrer de interpretação literal e não sistemática. É que a concessão de uma liminar visa, diante do direito posto e do perigo da mora, antecipar uma sentença que porá fim a arbitrariedade apontada, no caso de tributo, uma autuação. Aquela é provisória em relação ao exame de mérito, que será objeto da sentença. Assim, se a liminar suspende a exigibilidade do crédito tributário, segundo a lei, como negar à sentença concessiva, da qual a liminar é simples antecedente, tal efeito? A meu entender equivocou-se o julgador primeiro a fazer tal afirmação. Se não conseguiu a Recorrente a liminar que buscara com o seu MS, a sentença deu o amparo à suspensão da exigibilidade do crédito.

Contudo, embora entendendo de forma diversa da decisão atacada quanto aos efeitos da sentença concedida em MS, também divirjo do afirmado pela Recorrente quanto ao seu entendimento no sentido de que: “... o indigitado AI sequer poderia ter sido lavrado, pois a exigibilidade do crédito ainda estava suspensa à época de sua lavratura” (fls. 421).



Processo n.º : 10940.000332/00-29

Acórdão n.º : 101-93.750

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

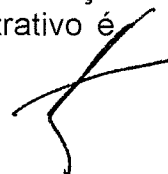
“ De outro lado, ocorrido o fato imponível, cabe à autoridade administrativa proceder ao lançamento. Nem pelo fato de antes de se proceder ao lançamento, vir a obter o contribuinte do Judiciário proteção liminar em mandado de segurança, ou mesmo suspender por outro fundamento a exigibilidade do crédito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



Processo n.º : 10940.000332/00-29

Acórdão n.º : 101-93.750

Doutra parte, a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato imponible (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 imponible).

Finalmente, o ato administrativo do lançamento é dotado de presunção (juris tantum) 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 de 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 o 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, estava vedado ao Fisco exigi-los. Isto porque, mesmo com a sua reforma, não havia ainda o julgado do TRF, quando da lavratura do AI, sido publicado em definitivo em tal grau de jurisdição, mercê de embargos de declaração rejeitados, mas não devidamente publicado.

Assim resta decidir sobre a natureza dos Embargos de Declaração e o efeito de sua publicação, para se concluir pelo provimento do apelo.

A redação do artigo 63 da Lei 9.430/96, por sua vez não é preciso, pois refere-se ao afastamento da multa no caso de obtenção de liminar. No caso teve-se mais, foi obtida sentença concessiva da segurança. Por isso cabe a indagação: uma vez obtida

Processo n.º :10940.000332/00-29

Acórdão n.º :101-93.750

a ordem favorável para a suspensão da exigibilidade, a sua revogação ou reforma, já liberaria a aplicação daquela? Ou, pelo contrário, tão só após trânsito em julgado da decisão judicial, contrária a pretensão do impetrante, é que esta multa seria aplicável? 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 tratado no seu parágrafo segundo da multa de mora?

Entendo que uma vez suspensa a exigibilidade do crédito tributário em razão de liminar ou segurança, constituído o crédito, a multa de ofício não seria mais aplicável. Se assim não fosse, não haveria razão para se estabelecer uma multa de mora, convido neste ponto alertar para o fato de que está a Recorrente reclamando da multa de mora, a qual não lhe é exigida no AI. Ao que parece confunde multa de mora com juros de mora. Quanto a este, 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, segundo determinado prazo.

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.

Em tais casos, penso que, 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 decorridos 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 afirmando o marco inicial de sua incidência, que nada tem haver com a constituição do crédito pelo lançamento.

Tal entendimento leva a uma outra situação. Seria devida a mora a partir 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.

Processo n.º :10940.000332/00-29

Acórdão n.º :101-93.750

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.

Fica assim ainda prejudicada a questão publicação da decisão do julgado proferido nos Embargos de Declaração. Isto porque, pela sua natureza, uma vez publicado o teor do Acórdão atacado, que mudou a sentença concessiva da segurança, como se sabe, não é modificativa, mas tão só integrativa.

Sobre os efeitos dos Embargos de Declaração, é de relevante importância analisar a lição de Nelson Luiz Pinto, quando a eles assim se refere:

“... também os embargos de declaração são dotados de efeito devolutivo, na medida em que proporcionam a devolução da matéria decidida ao Poder Judiciário.

Entretanto, há que se distinguir o efeito devolutivo dos embargos de declaração daquele presente nos demais recursos. Neste caso a devolutividade não permite a revisão da decisão recorrida., mas unicamente seu esclarecimento ou integração... Também como decorrência do efeito devolutivo, a interposição dos embargos de declaração obsta à formação da coisa julgada ou à preclusão da decisão recorrida. Possuem os embargos de declaração, também, efeito suspensivo da executóriedade da decisão recorrida, não permitindo que se proceda à execução provisória. Além disso, um terceiro efeito dos embargos de declaração, que lhes é peculiar, é o de interromper o prazo para a interposição de outros recursos cabíveis contra a mesma decisão”. (Manual de Recursos Cíveis – Malheiros Editores – 2ª Ed. pág. 163)

Ora, sendo um dos efeitos, então, dos embargos de declaração impedir a executóriedade, suspensa se encontrava ainda a exigibilidade, a justificar mais uma vez o afastamento da multa de ofício, embora publicado o julgado que decidiu pela falta de direito da Recorrente, embora tal recurso não possa modificar mas tão só integrar o julgado, embora já conhecido o resultado do não seu recebimento, mas sem prazo ainda para apresentação de recurso, que no caso, a não ser excepcionalmente se processa sem efeito suspensivo (RE e/ou RESP).

Com relação à infração dedução a maior da CSLL, concordo com a decisão atacada, por suas próprias razões, como se vê a fls. 371, quando afirmado:

Processo n.º :10940.000332/00-29

Acórdão n.º :101-93.750

“ 36. Ocorre que, apesar de se confirmar na declaração de rendimentos do ano-calendário 1994 o erro apontado pela impugnante, verifica-se na mesma declaração, na fls. 127, que no mês de novembro foi apurado prejuízo fiscal e que no mês de dezembro o lucro real apurado foi integralmente compensado com prejuízos anteriores. Assim, o erro cometido nesse ano-calendário **não implicou pagamento de imposto** mas, unicamente, a diminuição do saldo de prejuízos fiscais a compensar em períodos futuros.

Assim, o tendo em vista que o prejuízo fiscal acumulado não foi integralmente aproveitado no ano-calendário 1995, por estar a compensação limitada a 30% do lucro líquido ajustado, incabível à interessada deduzir o valor de R\$ 70.000,00 no ano-calendário 1995, reduzindo a base tributável nesse período por um valor que a ele não se refere e que, contrariamente ao que alega na peça de defesa, não foi objeto de incidência tributária no ano-calendário 1994, pelo que se mantém a exigência correspondente.

Dessa forma, mantém-se parcialmente o lançamento, para cancelar a exigência relativa à realização do lucro inflacionário, nas importâncias de R\$ 18.798,25 de imposto de renda e R\$ 14.098,69 de multa de lançamento de ofício (fls. 266).”

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, ainda, ou seja, a limitação da utilização de prejuízos em valor superior a 30% dos lucros auferidos a partir de 1995, inclusive.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 21 de fevereiro de 2002



CELSO ALVES FEITOSA