



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10980.002901/00-40
Recurso nº. : 124.492
Matéria: : CSSL- ANOS CALENDÁRIO 94, 95 E 96
Recorrente : ELETROLUX DO BRASIL S/A
Recorrida : DRJ em Curitiba – PR.
Sessão de : 09 de setembro de 2003
Acórdão nº. : 101-94.339

CSSL- DECADÊNCIA- Por se tratar de tributo cuja modalidade de lançamento é por homologação, expirado cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito.

NORMAS PROCESSUAIS- DISCUSSÃO JUDICIAL CONCOMITANTE COM O PROCESSO ADMINISTRATIVO. Tendo o contribuinte optado pela discussão da matéria perante o Poder Judiciário, tem a autoridade administrativa o direito/dever de constituir o lançamento, para prevenir a decadência, ficando o crédito assim constituído sujeito ao que ali vier a ser decidido. A submissão da matéria à tutela autônoma e superior do Poder Judiciário, prévia ou posteriormente ao lançamento, inibe o pronunciamento da autoridade administrativa sobre o mérito da incidência tributária em litígio, cuja exigibilidade fica adstrita à decisão definitiva do processo judicial.

COMPENSAÇÃO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS INEXISTENTES - Demonstrado não se tratar de bases de cálculo negativas inexistentes, mas sim de erro formal, reduz-se a glosa para adequá-la ao apurado em diligência fiscal.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO – Descabe a sua aplicação quando a exigibilidade do tributo ou contribuição tiver sido suspensa, nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional e o lançamento de ofício promovido para evitar a decadência.

JUROS DE MORA - SELIC- A incidência de juros de mora segundo a SELIC está prevista em lei, não cabendo a órgão integrante do Poder Executivo deixar de aplicá-la.
Recurso provido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ELETROLUX DO BRASIL S/A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos: a) ACOLHER a preliminar de decadência relativa ao ano de 1994; b) NÃO CONHECER da matéria submetida ao Poder Judiciário e c) por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso para reduzir a glosa de compensação indevida no ano de 1996 ao valor de Cr\$... e excluir a multa que está no abrigo da liminar. Vencida a Conselheira Sandra Maria Faroni (Relatora) no item referente à multa. Designado para redigir o Voto Vencedor o Conselheiro Paulo Roberto Cortez.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 09 DEZ 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: VALMIR SANDRI, KAZUKI SHIOBARA, RAUL PIMENTEL, CELSO ALVES FEITOSA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

Recurso nº. : 124.492
Recorrente : ELETROLUX DO BRASIL S/A

RELATÓRIO

Contra Eletrolux do Brasil S/A foi lavrado o auto de infração de fls. 182/184, por meio do qual está sendo exigido crédito tributário referente à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido correspondente aos anos-calendário de 1994 a 1996.

As irregularidades que deram causa à exigência consistiram em:

- a) Exclusão indevida da base de cálculo da Contribuição Social em 31/12/96, a título de efeitos do Plano Verão
- b) Compensação de bases de cálculo negativas inexistentes, em relação aos anos calendário de 1995 e 1996;
- c) Compensação incorreta da base de cálculo negativa de 1991, respaldada em ação judicial, tendo sido inicialmente concedida liminar, posteriormente denegada a segurança e cassada a liminar e confirmada a sentença em favor da União pelo TRF

Em impugnação tempestiva, a interessada levantou a preliminar de nulidade do auto de infração por ter o fiscal cometido equívocos, resultando na iliquidez da exigência, e ter deixado de adotar procedimentos tendentes à busca da verdade material. Levantou, ainda, preliminar de decadência em relação à CSLL relativa ao ano de 1994. Suas alegações de mérito são, em síntese, as seguintes:

- a) Em relação à pretendida compensação de bases negativas inexistentes, diz que houve mera falha formal no procedimento da empresa, por ter indicado no campo de "compensações" a exclusão que se fazia necessária para neutralizar a adição, no ano anterior, relativa à limitação de 30%;
- b) No que respeita à compensação da base negativa existente em 31/12/91, diz que o conceito de lucro só existe após a compensação de prejuízos acumulados, havendo precedentes favoráveis do Conselho de Contribuintes.
- c) Quanto aos efeitos do Plano Verão, alega que a lei fixou índices arbitrários, desprezando o que decorreria da variação geral de preços no período,

provocando distorção no conceito de renda. Que a jurisprudência do STF é firme no sentido de que só se pode tributar o que excede o patrimônio ou o capital. Que o primeiro Conselho de Contribuintes também já reconheceu que o IPC aplicável a janeiro de 1989 é de 70,28%.

- d) Sobre a adoção da SELIC, afirma ser ilegal e inconstitucional, devendo ser afastada.
- e) No que se refere à penalidade, diz que a aplicação da multa punitiva é ilegítima, que por força do § 2º do art. 63 da Lei 6.430/96 deve ser exigida apenas a multa de mora e que a multa punitiva só pode ser exigida dos contribuintes que não tenham sido amparados por ação judicial. Acrescenta que o contribuinte que espontaneamente procura o Poder Judiciário na defesa de seus direitos deve receber tratamento diverso daquele que simplesmente se omite no cumprimento da obrigação.
- f) Quanto à limitação de 30% para a compensação da base de cálculo negativa, impõe-se sua total absorção; afirma que há direito à compensação integral dos resultados negativos existentes em 31/12/94, o que é reconhecido pelo Conselho de Contribuintes, aduzindo que essa restrição corresponde a empréstimo compulsório disfarçado, violando o conceito constitucional de lucro/renda.

O julgador de primeira instância: a) rejeitou a preliminar de nulidade do auto de infração por não ter se configurado a hipótese prevista no inciso I do art. 59 do Dec. 70.235, e a de decadência, considerando que o prazo é de 10 anos, conforme Lei 8.212/91 ; b) deixou de tomar conhecimento da impugnação no que se refere à compensação da base de cálculo negativa da CSLL de 1991 (por ser a matéria objeto de mandado de segurança, cuja inicial se encontra às fls. 137 a 163) e no que se refere à limitação de 30% à compensação da base de cálculo negativa da CSLL (por ser matéria estranha ao presente processo). No mérito, manteve o lançamento quanto à compensação das bases de cálculo negativas inexistentes, porque a autuada não demonstrou a existência de equívocos no auto de infração, conforme alegou, e quanto à redução indevida relativa aos efeitos do Plano Verão, porque a defesa da interessada se funda em arguições de inconstitucionalidade, ilegalidade, arbitrariedade ou injustiça de atos legais, questões que exorbitam à competência legal da Delegacia de Julgamento. Sobre os juros de mora segundo a

10

SELIC, sustenta a autoridade que descabe seu exame no âmbito administrativo da DRJ, e sobre a multa e ofício, que é a mesma aplicável visto que no momento da lavratura do auto de infração a empresa não se encontrava acobertada por liminar.

No mesmo dia em que foi prolatada a decisão de primeira instância (29 de maio de 2000) o contribuinte deu entrada junto a Delegacia da Receita Federal em Curitiba de Parecer de Arthur Andersen Consultoria Fiscal Financeira S/C Ltda. comentando o lançamento no sentido de que, no que respeita às compensações de dezembro/95 e dezembro/96, teria havido mero erro formal no preenchimento das respectivas DIRPJs, documento esse anexado às fls. 654/658. Já tendo sido preferida a decisão singular, a autoridade preparadora registrou que o documento anexado "poderá ser referido pelo interessado caso venha interpor recurso voluntário ao Primeiro Conselho de Contribuintes"

Inconformada com a decisão de primeira instância, a empresa recorreu a este Conselho.

Na peça recursal, afirma, inicialmente, que não há que se falar em renúncia ou desistência da esfera administrativa, tendo a Recorrente, conforme art. 5º, inc. LV da Constituição, o direito inafastável ao devido processo legal, que lhe assegura a regular apreciação de todos os argumentos de defesa, na forma do art. 31 do Dec. 70.235/72. Além disso, o crédito fiscal foi constituído posteriormente à propositura da ação judicial, e há jurisprudência do Conselho de Contribuintes que reconhece esse direito. (Ac. 203-02590 e Ac. 103-19.844)

Em seguida, reedita as alegações apresentadas com a impugnação no sentido da nulidade da peça fiscal lavrada por ter o fiscal cometido equívocos, resultando na iliquidez da exigência, e ainda por ter deixado de adotar procedimentos tendentes à busca da verdade material .

Reafirma a preliminar de decadência em relação à CSLL relativa ao ano de 1994, argumentando ser a CSLL, a partir da Lei 8.383/91, lançamento do tipo por homologação, o que fica particularmente claro com o disposto no art. 38 da Lei 8.541/92, que determina a aplicação à referida contribuição das mesmas normas de pagamento estabelecidas para o imposto de Renda. Invoca entendimento do Supremo Tribunal Federal no sentido de que todas as contribuições têm natureza tributária (p.ex. RE 138.284) e, portanto estão sujeitas ao prazo decadencial de

105

cinco anos, e não ao prazo decenal da Lei 8.212/91, de hierarquia inferior. Acrescenta que não cabe argumentar que, tendo sido aberto procedimento de fiscalização na Recorrente ainda em 1999, o prazo de decadência teria deixado de fluir em função do parágrafo único do art. 173 do CTN pelas seguintes razões : a) não é aplicável ao caso o art. 173, mas sim o art. 150, § 4º do CTN; b) tal interpretação do parágrafo único do art. 173 implicaria negar o "caput", possibilitando à Fazenda contornar o prazo de decadência; c) não houve, em 1999, início de constituição de crédito, quanto ao ano de 1994, por meio de notificação à Recorrente de medida preparatória indispensável ao lançamento, tendo havido, sim, uma notificação de início de procedimento fiscal "com o objetivo de verificar compensação de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL a partir do ano-calendário de 1995"; d) ainda que o termo de início fosse aplicável, foi ele aberto em 29/11/99, quando todos os lançamentos referentes a 1994 (janeiro a setembro de 1994) já tinham decaído, pois sendo os tributos devidos mensalmente, conforme entendimento da CSRF "*se não pago a partir do dia seguinte inicia-se a contagem da caducidade, (...) Se a jurisprudência administrativa entende que a partir da data do vencimento para o pagamento mensal o fisco pode lançar de ofício, conclui-se que, se não o fizerem estará 'dormindo'*".

Argumenta que, por força do art. 63 da Lei 6.430/96, a multa punitiva só pode ser exigida dos contribuintes que não tenham sido amparados por ação judicial, ressaltando que o dispositivo exclui a multa de ofício na constituição de créditos cuja exigibilidade houver sido suspensa, não exigindo que ela esteja suspensa. Pondera que exigir do contribuinte, que deixou de recolher determinado tributo ao amparo de competente decisão judicial enquanto a questão jurídica permanece *sub judice*, os mesmos encargos daquele que permaneceu inerte, deixando simplesmente decorrer o prazo decadencial, viola o art. 112, I e IV do CTN, e os princípios da isonomia e da proporcionalidade. Conclui, pois, que a aplicação da multa punitiva é ilegítima.

Reafirma que a taxa SELIC é ilegal e inconstitucional, quer por não ser fixada em lei, eis que quem a determina é o Banco Central, quer por ser pacífico na doutrina que o percentual de 1% fixado no CTN é o limite máximo, não podendo ser ultrapassado por lei ordinária, quer por ser inadequada para aplicação

105

a débitos tributários, pois diz respeito à álea e ao risco de mercado. Contesta a afirmação da autoridade julgadora de que os juros não configuram sanção, mas indenização, rebatendo que a autoridade entendeu ter ocorrido um retardamento no recolhimento, o que configura conduta contrária ao ordenamento legal, qualificando, assim, os juros como sanção, devendo ser afastada.

Sobre os efeitos da diferença de correção monetária decorrente dos planos econômicos, discorre longamente, trazendo farta jurisprudência administrativa e judicial, além de citações doutrinárias, concluindo, em resumo, que: a) o legislador fixou índices arbitrários, desprezando o que decorreria da variação geral de preços no período, provocando distorção no conceito de renda; b) a jurisprudência do STF é firme no sentido de que só se pode tributar o que excede o patrimônio ou o capital; c) o Primeiro Conselho de contribuintes também já reconheceu que o IPC aplicável a janeiro de 1989 é de 70,28%.

Quanto à compensação da base negativa existente em 31/12/91, traz abundante doutrina a respeito do conceito de lucro (Fábio Comparato, Edgar Lacerda Teixeira, José Alexandre Guerreiro, Antônio Sampaio Dória) concluindo que o lucro só existe após a compensação de prejuízos acumulados. Traz precedentes judiciais e também do Conselho de Contribuintes favoráveis à sua pretensão.

No que respeita à base negativa gerada a partir de 1992, pondera que se impõe sua total absorção, independentemente da limitação de 30%. Argumenta com o direito adquirido, quanto à compensação integral dos resultados negativos existentes em 31/12/94, o que é reconhecido pelo Conselho de Contribuintes. Que essa restrição corresponde a empréstimo compulsório disfarçado, violando o conceito constitucional de lucro/renda. Traz jurisprudência nesse sentido e mencionou jurisprudência e doutrina referentes à violação aos conceitos constitucionais de lucro e renda.

Conclui pedindo seja anulada a decisão recorrida ou cancelado o auto de infração.

Submetido a julgamento em sessão de 25 de julho de 2001, resolveu a Câmara convertê-lo em diligência. Consta do voto condutor da Resolução 101-02.354:

“ Antes de cientificada da decisão singular, a empresa protocolizou junto a Delegacia da Receita Federal em

KE

Curitiba de Parecer de Arthur Andersen Consultoria Fiscal Financeira S/C Ltda. analisando o lançamento no que respeita às compensações de pretensas bases negativas inexistentes em dezembro/95 e dezembro/96, pretendendo demonstrar que teria havido mero erro formal no preenchimento das respectivas DIRPJs, documento esse anexado às fls. 654/658. Já tendo sido proferida a decisão singular, a autoridade preparadora registrou que o documento anexado “poderá ser referido pelo interessado caso venha interpor recurso voluntário ao Primeiro Conselho de Contribuintes”

No seu recurso, a empresa repete as explicações trazidas com a impugnação, apenas retificando os equívocos detectados pelo julgador singular (a medida liminar que a amparava foi exarada no MS 93.0007997-2).

O documento anexado, produzido pela Arthur Andersen Consultoria Fiscal-Financeira S/C Ltda. faz referências a memórias de cálculo preparadas à época onde são encontradas “indicações” de que tais compensações se relacionam, em sua maioria à base de cálculo negativa do ano-base de 1992. Menciona adição na apuração da base de cálculo de janeiro de 94 no valor de CR\$ 13.494.017.087, mas somente R\$ 1.596.098.455 possuem indicação efetiva da origem do valor e sua correspondência com o balancete de janeiro de 94. Para o restante diz haver menção tratar-se de base negativa de CLSS apurada em 1992, porém da análise do balancete analítico da Companhia de janeiro de 1994 não se observa nenhum lançamento que justificasse tal adição à base de cálculo de janeiro de 94. Conclui, afinal, tratar-se de erro formal que reduziu indevidamente o saldo da base negativa de 94, e que, em lugar de ter sido feita retificação da declaração, foi compensada nos meses seguintes por meio de exclusões. Apenas nas apurações de dezembro de 95 e dezembro de 96, por outro erro formal, o valor foi lançado como compensação, em vez de exclusão, o que motivou o auto de infração.

Tal documento, por si só, não permite nenhuma conclusão segura, pois não traz informações precisas, apenas presunções.

Parece pouco razoável, porém, que uma empresa de tal porte, sociedade anônima, cometa erro tão primário no preenchimento de sua declaração (compensação bases negativas inexistentes), podendo, eventualmente, ter ocorrido o alegado mero erro formal. Além disso, alega a empresa que estava tentando reunir os esclarecimentos necessários, mas que a fiscalização não pôde aguardá-los, pois tinha prazo para encerrar a auditoria. Finalmente, a empresa contratou empresa de auditoria para analisar a divergência (Arthur Andersen Consultoria Fiscal Financeira S/C Ltda.) e juntou aos autos o parecer produzido, não tendo sido, o mesmo, objeto de análise pela fiscalização. Uma vez que o interesse da Fazenda cinge-se a receber o tributo que lhe é devido, deve o julgamento ser convertido em diligência a fim de que a fiscalização, ante as explicações aditadas com o parecer da empresa de consultoria, verifique a procedência das alegações da Recorrente.”

Processo nº. : 10980.002901/00-40
Acórdão nº. : 101-94.339

9

Cumprida a diligência, retornaram os autos com a Informação Fiscal de fls. 1025/1028, sendo incluído em pauta para ser julgado.

Em 11 de junho, data prevista para julgamento do processo, o patrono da Recorrente solicitou a juntada aos autos de documento no qual fala sobre o resultado da diligência, tendo o processo sido retirado de pauta para que a relatora examinasse o novo documento juntado.

Encontra-se, agora, o processo, em condições de ser julgado.

É o relatório.



VOTO VENCIDO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

A preliminar de nulidade do auto de infração foi objeto de apreciação na sessão de 25 de julho de 2001, tendo constado do voto condutor da Resolução 101-02.354:

“ Não merece acolhida a preliminar de nulidade do auto de infração por carecer de liquidez e por cerceamento de defesa, com dissociação da verdade material. A fase de investigação e formalização da exigência, que antecede à fase litigiosa do procedimento, é de natureza inquisitorial traduzindo-se, conforme lição de Alberto Xavier ¹, por um regime de colaboração disciplinada na descoberta da verdade material. Ensina o Professor Xavier:

“Difícilmente se concebe, na verdade, que o lançamento tributário deva ser precedido de uma audiência prévia dos interessados. Duas razões desaconselham tal audiência: em primeiro lugar, o caráter estritamente vinculado do lançamento quanto ao seu conteúdo o que torna menos relevante a prévia ponderação de razões e interesses apresentados pelo particular do que nos atos discricionários; em segundo lugar, o fato de tratar-se de um ‘procedimento de massas’, dirigido a um amplo universo de destinatários e baseado em processos tecnológicos informáticos, tornaria praticamente inviável o desempenho da função, se submetida ao rito da prévia audiência individual.

Em matéria de lançamento tributário a garantia de ampla defesa não atua necessariamente pela via do direito de audiência prévia à prática do ato primário (preterminatio hearing) , mas no ‘direito de recurso’ deste mesmo ato, pelo qual o particular toma a iniciativa de uma impugnação em que seu direito de audiência assumirá força plena (postterminatio hearing).

Assim, a audiência, apesar de não ser ‘prévia’ à prática do ato primário (lançamento), ainda é ‘prévia’ no que respeita à decisão final da Administração Fiscal tomada pelo órgão de julgamento no processo administrativo.

¹¹ Xavier, Alberto- Do Lançamento- Teoria geral do Ato do Procedimento e do Processo tributário- Forense, 2ª edição, 1997

Com o direito de audiência prévia não deve confundir-se a participação do particular no procedimento administrativo, sob a forma de declarações e esclarecimentos, que não representam uma garantia de defesa, mas a realização de diligências instrutórias, no dever de colaboração para a descoberta da verdade material."

Por outro lado, o processo administrativo fiscal se caracteriza como uma revisão interna do ato administrativo do lançamento, e no seu curso os órgãos julgadores podem exonerar no todo ou em parte a exigência se forem constatados erros quanto à identificação do sujeito passivo, a incorreta aplicação de dispositivos legais que fundamentam os autos, inobservância dos requisitos formais de validade da autuação, equívocos no cálculo da exigência tributária, ausência de comprovação dos fatos descritos no auto de infração, em suma, qualquer ilegalidade cometida pela chamada administração ativa ao constituir o crédito pelo lançamento. Portanto, a alegada "iliquidez" invocada como motivo de nulidade do auto de infração é matéria de mérito, a ser apreciada pelos órgãos julgadores. O próprio diploma regulador do processo Administrativo Fiscal (Decreto 70.235/72), no seu artigo 60, determina que as irregularidades, incorreções ou omissões que não caracterizem vício de incompetência do praticante do ato ou preterição do direito de defesa não importam em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo."

Renúncia ou desistência da esfera administrativa.

No que respeita à matéria submetida à tutela do Poder Judiciário, conforme tenho reiteradas vezes me pronunciado, entendo que nosso sistema jurídico não comporta que uma mesma questão seja discutida, **simultaneamente**, na via administrativa e na via judicial. Porque, uma vez que o monopólio da função jurisdicional do Estado é exercido através do Poder Judiciário, o processo administrativo, nesses casos, perde sua função.

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

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

105

contribuinte, deverá concluir o processo, indo até a inscrição da dívida e sua cobrança”.

E Alberto Xavier, no seu “Do Lançamento- Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário”, Forense, 1997, ensina :

“.....Nada impede que, na pendência de processo judicial, o particular apresente impugnação administrativa ou que, na pendência de impugnação administrativa, o particular aceda ao poder Judiciário.

O que o direito brasileiro veda é o exercício cumulativo administrativos e jurisdicionais de impugnação: como a opção por uns ou por outros não é excludente, a impugnação administrativa pode ser prévia ou posterior ao processo judicial, mas não pode ser simultânea.”

Porém, mesmo não conhecendo do recurso quanto à matéria submetida à tutela do Poder Judiciário (compensação das bases negativas da CSL apuradas até 31/12/91), é preciso atentar para que essa matéria integrou fatos geradores ocorridos em 1994, em relação aos quais a Recorrente suscitou preliminar de decadência, que passo a analisar.

Decadência da CSLL referente ao ano-calendário de 1994.

Quanto à preliminar de **decadência** levantada em relação à CSLL relativa aos fatos geradores ocorridos em 1994, rejeitou-a a autoridade singular sob o fundamento de que o prazo é de 10 anos, nos termos da Lei nº 8.212/91. Ao entender que o prazo de decadência é de dez anos, a decisão está em desacordo com a jurisprudência desta Câmara. Em outras oportunidades, assim me manifestei sobre o tema:

*“As contestações à aplicação do prazo previsto no art. 45 da Lei 8.212/91 têm se centrado, principalmente, na arguição da inconstitucionalidade da Lei 8.212/91, por seu *status* de lei ordinária, para estabelecer normas sobre a decadência, tendo em vista a natureza tributária das contribuições sociais.*

O Egrégio Tribunal Federal da 4ª Região, em recente julgado, argüiu incidentalmente a inconstitucionalidade do caput do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, na forma da ementa a seguir transcrita:

CONSTITUCIONAL - NORMA GERAL TRIBUTÁRIA - ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - ART. 45 DA LEI Nº 8.212/91. Suscitado incidente de

inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91 por invasão à lei complementar a quem cabe estabelecer normas gerais, em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários na forma do art. 146, III, b da CF. TRIBUNAL - QUARTA REGIÃO (AG - AGRAVO DE INSTRUMENTO - 63912 - PRIMEIRA TURMA - Relator Juiz Amir Sarti - DJU 14/02/2001. Votação Unânime).

Neste esteio, vale trazer a colação, também, trecho do voto do Excelentíssimo Ministro Garcia Vieira, in verbis:

"...Sempre entendi que as contribuições previdenciárias, inclusive para o FGTS, têm natureza tributária e que não passam elas de prestações pecuniárias compulsórias, criadas por lei, cobradas mediante atividade administrativa plenamente vinculada e têm como hipótese de incidência um fato lícito e previsto no artigo 217, inciso IV do CTN. Para mim, se o artigo 174 do CTN revogou o artigo 144 da Lei Ordinária nº 3.087/60 e uma Lei Ordinária (6.830/80), não tem força para alterar uma Lei Complementar (Lei nº 5.172/66 - CTN) e se a matéria de prescrição das contribuições previdenciárias, inclusive para o FGTS, é regulada pelo Código Tributário Nacional, este só poderia ser alterado por outra Lei Complementar e não por uma Lei Ordinária. A vigente Constituição Federal (artigo 146, III, letra "b") dispõe que cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre prescrição e decadência. Com isto, cai por terra o argumento, às vezes usado, de que a matéria tributária sobre prescrição não é de Lei Complementar. Assim sendo, em sua cobrança aplica-se o disposto no artigo 174 do CTN..." (Resp nº 134.165-SC, Relator: Ministro Garcia Vieira, DJ de 24/11/1997, p. 61.135).

Sobre a natureza das contribuições sociais, pelo menos por duas vezes o Supremo Tribunal Federal já se manifestou, conforme ementas a seguir:

RE nº 138.284-8-CE. Tribunal Pleno, Rel. Ministro Carlos Mario da Silva Velloso. "Constituem essas contribuições uma espécie própria de tributo ao lado dos impostos e das taxas, na linha, aliás da lição de Rubens Gomes de Souza ('Natureza tributária da contribuição do FGTS', RDA 112/27, RDP 17/35). Quer dizer, as contribuições não são somente as de melhoria. Essas são uma espécie do

V

gênero contribuição; ou uma subespécie da espécie contribuição" in RTJ 143/313.

RE nº 146.733-9-SP, Tribuna Pleno, Rel. Min. Moreira Alves. "Sendo, pois, a contribuição instituída pela Lei 7.689/88 verdadeiramente contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social, com base no inciso I do artigo 195 da Carta Magna, segue-se a questão de saber se essa contribuição tem, ou não, natureza tributária em face dos textos constitucionais em vigor. Perante a Constituição de 1988, não tenho dúvida em manifestar-me afirmativamente. De fato, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. No tocante às contribuições sociais (...) não só as referidas no artigo 149 (...) têm natureza tributária, (...) mas também as relativas à seguridade social previstas no artigo 195. Por terem esta natureza tributária é que o artigo 149, que determina que as contribuições sociais observem o inciso III do artigo 150 (cuja letra b consagra o princípio da anterioridade), exclui dessa observância as contribuições para a seguridade social previstas no artigo 195, em conformidade com o disposto no § 6º deste dispositivo, que, aliás, em seu § 4º, ao admitir a instituição de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, determina se obedeça ao disposto no art. 154, I, norma tributária, o que reforça o entendimento favorável à natureza tributária dessas contribuições sociais" (DJ, de 12-3-93; Resolução do Senado Federal no 11, de 12-4-95).

No primeiro dos julgados do STF acima mencionados (Recurso Extraordinário nº 138.284- CE) em que o Tribunal Pleno, por unanimidade, declarou a inconstitucional o art. 8º e constitucionais os artigos 1º, 2º e 3º Lei 7.689/88, um dos argumentos levantados para argüir a inconstitucionalidade foi a necessidade de a contribuição ser veiculada por lei complementar. Rejeitando o argumento, assim se manifestou o Relator, Ministro Carlos Velloso:

"Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao C.T.N. (art. 146, III, ex vi do disposto no art. 149). Isto não quer dizer que a instituição dessas contribuições exige lei

NF

complementar: porque não são impostos, não há exigência no sentido de que seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes estejam definidos em lei complementar (art. 146, III, a), A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios de lei complementar de normas gerais (art. 146, III, "b"). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (C.F., art. 146, III, b; art. 149)."

Contudo, essas considerações contidas no voto do Relator não integram a parte dispositiva do acórdão, eis que não questionada, no recurso extraordinário, a decadência. Assim, por não caber a este órgão colegiado, integrante do Poder Executivo, negar aplicação a dispositivo legal em vigor enquanto não reconhecida sua inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, o reconhecimento, por aquela Suprema Corte, da natureza tributária das contribuições sociais não seria suficiente para que fosse, no caso, acatada a preliminar de decadência. Todavia, entendo que o art. 45 da Lei 8.212/91 não se aplica à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, uma vez que aquele dispositivo se refere ao direito da **Seguridade Social** de **constituir** seus créditos, e, conforme previsto no art. 33 da Lei 8.212/91, os créditos relativos à CSLL são "constituídos" (formalizados pelo lançamento) pela Secretaria da Receita Federal, órgão que não integra o Sistema da Seguridade Social. Assim, o prazo referido no art. 45 seria aplicável apenas às contribuições previdenciárias, cuja competência para constituição é do Instituto Nacional do Seguro Social- INSS. (Note-se que as normas quanto a acréscimos moratórios, parcelamento, lançamento, inscrição na Dívida Ativa, previstas nos artigos 34 a 40 da Lei 8.212/91 dizem respeito às contribuições arrecadadas pelo INSS, e todos os parágrafos do artigo 45 da Lei 8.212/91 tratam apenas das contribuições previdenciárias, de competência do INSS.)"

Por essas razões, acolho a preliminar de decadência levantada pela Recorrente, relativa à Contribuição Social dos períodos de apuração ocorridos no ano-calendário de 1994.

Erro formal quanto às bases de cálculo negativas inexistentes

Em sua impugnação, sustentou a empresa que, em relação à compensação de bases de cálculo negativas inexistentes (anos-calendário de 1995 e 1996) ocorrera mera falha formal nos procedimentos por ela adotados (ter indicado, no campo "compensações", a exclusão que se fazia necessária para

neutralizar adição do ano anterior, relativa à limitação de 30% para compensação das bases negativas da CSLL. Menciona que estava amparada por liminar que lhe assegurava a compensação sem a limitação de 30% (processos 95.0001565-0 e 96.0007784-3), e que adicionou aos seus resultados em janeiro/94, por excesso de zelo, o valor de Cr\$ 11.897.918.632,00, correspondente à base de cálculo diferida de 1992. Desta base, excluiu algumas parcelas nos meses de outubro a dezembro de 1994, restando um saldo de adição indevida equivalente a 34.331.652,03 UFIR. Aduz que, por lamentável equívoco, quando da elaboração da DIRPJ relativa ao ano de 1994 deixou de fazer o correspondente estorno de resultados da impetrante (tendo em vista que sua indicação se deu apenas por excesso de zelo e para que tal ativo não deixasse de ser mencionado em suas demonstrações financeiras). Assim sendo, no exercício seguinte procedeu à exclusão dos respectivos montantes (indicados como compensação na DIRPJ, de forma a neutralizá-los, bem como à compensação da base negativa de R\$1.728.585,12.

Tendo em vista o parecer de Arthur Andersen Consultoria Fiscal Financeira S/C Ltda. (fls. 654/658), que pretende demonstrar que teria havido mero erro formal no preenchimento das respectivas DIRPJs, foi levado a efeito procedimento de diligência, que resultou na Informação Fiscal de fls. 1025/1028, instruída com os documentos de fls. 863/1024, na qual o auditor diligenciante registra:

“o objetivo de nossa diligência resume-se a verificar se o valor de CR\$ 11.897.918.632 foi incluído de forma indevida (ou desnecessária) nas “Outras Adições” da “Demonstração do Cálculo da CSLL” do mês de janeiro da declaração de rendimentos apresentada pela contribuinte relativamente ao ano-calendário de 1994, e se os valores excluídos ou compensados em períodos de apuração posteriores guardam correspondência com aquele valor.

*.....
Ao preparar nossa diligência, defrontamo-nos com uma séria limitação em nossa capacidade investigativa, e que deve ser destacado: a legislação de regência não obriga as pessoas a manterem um livro detalhando a determinação da base de cálculo da CSLL. Não existe, portanto, um livro escriturado e autenticado tal qual a grande maioria dos livros comerciais e fiscais, que nos forneça de forma clara e inegável a informação procurada – ao serem intimadas a esclarecer pontos relativos à base de cálculo da CSLL, as empresas podem refazer seus*

RZ

demonstrativos de acordo com os interesses do momento. Além disso, no decorrer da diligência surgiram algumas dificuldades para a contribuinte fornecer os esclarecimentos por nós solicitados pois, segundo ela, os fatos investigados se referem a gestões anteriores da empresa.

.....
A planilha à fl. 880 procura mostrar a origem dos valores adicionados que seria a Base de Cálculo Negativa da CSLL acumulada durante o ano-calendário de 1992. Os valores do "Lucro Líquido antes da CSLL", das "Adições" e das "Exclusões" constantes da planilha conferem com os da declaração de rendimentos respectiva apresentada pela contribuinte (fls. 883/898). Os valores da Ufir também estão corretos, o mesmo ocorrendo com o valor da Base de Cálculo Negativa Acumulada de 46.867.102,02 Ufir. A planilha procura ainda mostrar que os valores adicionados teriam atingido o valor total de 46.867.100,85 Ufir, havendo uma diferença mínima de 1,17 Ufir com a Base de Cálculo Negativa Acumulada. Isto, entretanto, não corresponde à realidade. As planilhas às fls. 881 e 882 indicam que ocorreram adições nos meses de janeiro, outubro, novembro e dezembro de 1994, e não somente nos meses de janeiro, outubro e novembro, e que o valor adicionado foi de 47.373.193, 00 Ufir havendo, portanto, uma diferença de 506.090,98 Ufir em relação à Base de Cálculo Negativa Acumulada. Os valores das adições indicadas às fls. 881 e 882 coincidem com os constantes na Demonstração do Cálculo da CSLL do ano de 1994 apresentada pela contribuinte (fls. 889/911), e são compatíveis com a declaração de rendimentos relativa ao ano-calendário de 1994 (fls. 863/872).

As adições indicadas nas planilhas às fls. 880/882 aparecem na Demonstração do Cálculo da CSLL do ano de 1994 sob a rubrica "Contribuição Social-Tax 1992" (fls. 899/911). Como esta rubrica aparece nos meses de janeiro a novembro na demonstração relativa ao ano de 1995 apresentada pela contribuinte (fls. 912/933), solicitamos através da intimação às fls. 1019/1021 que ela nos esclarecesse o porquê dos valores respectivos não terem sido considerados nas planilhas. Em resposta à nossa informação a contribuinte se restringiu a informar (fls. 1022/1024) que "se observarmos o lucro acumulado do ano-calendário de 1995 podemos observar que as adições não foram afetadas pela base negativa da CSLL referente ao ano-calendário de 1992".

Os valores das exclusões relativas a outubro, novembro e dezembro de 1994, indicadas na planilha à fl. 881, são coincidentes com os constantes da Demonstração do Cálculo da CSLL do ano de 1994 apresentada pela contribuinte (fls. 899/911), e são compatíveis com a declaração de rendimentos relativa ao ano-calendário de 1994 (fls. 863/872). O valor da

JF

compensação (que na planilha aparece como exclusão) relativa a dezembro de 1995, indicada na planilha à fl. 881, não coincide com o constante da Demonstração do Cálculo da CSLL do ano de 1995 apresentada pela contribuinte (fls. 912/933), mas coincide com o constante na declaração de rendimentos relativa ao ano calendário de 1995 (fl.19). O valor da compensação (que na planilha aparece como exclusão) relativa a dezembro de 1996, indicada na planilha à fl. 881, coincide com o constante da Demonstração do Cálculo da CSLL do ano de 1996 apresentada pela contribuinte (fls. 934/938) e na declaração de rendimentos relativa ao ano calendário de 1996 (fl.21).

A planilha à fl. 881 procura demonstrar a que os valores indevidamente adicionados em alguns meses de 1994 foram excluídos/compensados em alguns meses de 1994, em dezembro de 1995 e em dezembro de 1996, restando ainda 506.092,09 Ufir a ser excluída. A planilha, entretanto, considera uma diferença de correção monetária relativa ao Plano Verão no valor de 2.085.899,75 Ufir. O Plano Verão foi implementado através da Lei nº 7.730, de 31/01/1989. Muito antes, portanto, do ano de 1992, ano em que foi criada a Base de Cálculo Negativa em questão. Não há, portanto, como considerar esta diferença de correção monetária. Se refizéssemos as contas efetuadas na planilha, não considerando a diferença de correção monetária relativa ao Plano Verão, concluiríamos que a diferença residual de 506.092,09 Ufir a ser excluída não existe – encontraríamos, ao contrário, um excesso de exclusão/compensação no valor de 1.579.807,66 Ufir.

Em relação ao ativo fiscal diferido decorrente da base de cálculo negativa da contribuição social relativa ao ano-calendário de 1992, a contribuinte apresentou os documentos de fls. 978/1018. As planilhas de fls. 978/985 demonstram a evolução da conta representativa do ativo fiscal diferido. Podemos verificar que tal ativo foi reconhecido inicialmente em dezembro de 1992. As cópias dos livros fiscais às fls. 986/1018 apresentam os principais lançamentos efetuados nessa conta. Na cópia do razão à fl. 1003, podemos verificar que no início de janeiro de 1994 o saldo da conta representativa do ativo apresentava um valor de CR\$ 787.957.222.96. Durante o referido mês, efetuou-se um lançamento relativo à atualização monetária, no valor de R\$ 302.670.662,54, e o saldo da conta no final do mês ficou com R\$ 1.081.627.785,50. Este valor realmente confere com o apresentado na planilha à fl. 880. Entretanto, não houve durante o mês de janeiro de 1994 nenhum fato novo que pudesse justificar a adição indevida; o ativo fiscal diferido já estava devidamente contabilizado no início do mês, e somente houve um lançamento relativo à correção monetária.

Verificamos, ainda, o Livro Diário de janeiro de 1994 da contribuinte. Anexamos o balancete nele transcrito às

fls. 939/972. Neste demonstrativo, e também em todo o Livro Diário, não encontramos nenhum valor ou conjunto de valores que justificassem a adição indevida, confirmando a informação prestada pela empresa de consultoria Arthur Andersen.

Às fls 973/977 anexamos cópias do LALUR de janeiro de 1994. Nele verificamos que também não há nenhum valor que corresponda à adição indevida noticiada pela contribuinte.”

Falando sobre o resultado da diligência, pondera a Recorrente que, sobre a diferença de 506.090,98 UFIR adicionada a maior (adição que superou a base negativa de 1992), tal parcela adicionada não foi posteriormente excluída ou compensada, não acarretando prejuízo para o Fisco, e que o valor excluído em 1995 e em 1996, via compensação, restringiu-se ao valor correspondente à base de cálculo negativa de 1992. Quanto à referência do Fiscal Diligenciante a que o valor excluído no ano de 1995 não guardaria correspondência com o valor adicionado em 1994 da base negativa de 1992, por se referir a diferença de correção monetária do Plano Verão, que fora implementado muito antes de 1992, explica que “ *entendia que tinha o direito de aplicar o diferencial de correção expurgada quando do Plano Verão e assim o fez, gerando diminuições da CSL a pagar no ano de 1995, bem como no ano de 1996, tanto que o Auto de Infração que originou este processo administrativo traz como uma das supostas infrações da Recorrente a exclusão de efeitos do Plano Verão, no ano de 1996, de base de cálculo da CSL desse ano (item 1 do AI). Logo, a exclusão efetuada a título de diferença do Plano Verão não guarda pertinência com a exclusão da base negativa de 1992, realizada por meio de compensação de base negativa e que era objeto da diligência.”*

Os esclarecimentos trazidos pela recorrente após a diligência não demonstraram nem que a adição de 506.090,98 UFIR (montante não compreendido na base de cálculo negativa adicionada) teria sido indevida, nem que a exclusão realizada em 1995 a título de correção monetária do Plano Verão foi legítima.

Sintetizando este item do litígio, tem-se que o lançamento ocorreu em razão de ter sido compensada, nos anos-calendário de 1995 e 1996, base de cálculo negativa para a qual não havia explicação (ou seja, considerada inexistente) . A compensação glosada como indevida foi de 17.815.483,21 Ufir

KF

(R\$14.763.690,96) em dezembro de 95 e 19.182.771,85 Ufir (R\$ 15.896.763,03) em dezembro de 96, totalizando 36.998.255,09 Ufir (R\$ 30.550.453,99).

Uma vez explicado que as compensações/exclusões foram feitas de forma a neutralizar adição indevida (ou desnecessária) da base de cálculo negativa de 1992, feita a título de "Outras Adições" na "Demonstração do Cálculo da CSLL" do mês de janeiro da declaração de rendimentos apresentada pela contribuinte relativamente ao ano-calendário de 1994, foi procedida diligência para apurar se realmente a adição fora indevida e se os valores excluídos ou compensados em períodos de apuração posteriores guardam correspondência com aquele valor.

O relatório da diligência registra que:

- A Base de Cálculo Negativa Acumulada em dezembro de 1992 era de 46.867.102,02 Ufir.
- No ano-calendário de 1994 foram feitas as seguintes adições:
 - Janeiro – 46.286.398,10
 - Outubro - 390.899,19
 - Novembro 177.961,92
 - Dezembro 517.934,09
- A soma das parcelas adicionadas em janeiro, outubro e novembro é praticamente igual à base de cálculo negativa acumulada de 1992 (46.867.100,85). Esse valor, somado à base de cálculo negativa adicionada em dezembro de 1994, perfaz 47.373.193,00 Ufir, o que ultrapassa em 506.090,98 Ufir a Base de Cálculo Negativa Acumulada em dezembro de 1992. Há, portanto, uma parcela de adição em dezembro de 94 que não corresponde à base de cálculo negativa de 1992.
- O auditor diligenciante declarou ter verificado o Livro Diário de janeiro de 1994 da contribuinte e anexado o balancete nele transcrito, não tendo encontrado, quer no balancete, quer em todo o Livro Diário, nenhum valor ou conjunto de valores que justificassem a adição indevida, confirmando a informação prestada pela empresa de consultoria Arthur Andersen. Ou seja, ficou confirmado que as adições foram indevidas.



- Partindo do valor da base de cálculo negativa de 1992 adicionada indevidamente em janeiro de 1994 (46.286.398,10 UFIR), e deduzindo os valores compensados/excluídos em períodos posteriores, tem-se que:
 - Valor adicionado em 01/94 46.286.398,10
 - Excluído em 10/94 (4.299.891,10)
 - Excluído em 11/94 (1.957.585,37)
 - Excluído em 12/94 (5.697.269,10)
 - Saldo a excluir 34.331.652,53
 - Excluído em 1995 17.815.483,24
 - Saldo a excluir em 1996 16.516.169,29
 - Excluído em 1996 19.182.771,85
 - Excluído a maior 2.666.602,56

Portanto, valor equivalente a 2.666.602,56 UFIR excluído em 1996 não encontra fundamento na alegada adição indevida da base de cálculo negativa de 1992.

Assim sendo, deve ser parcialmente mantida a glosa da compensação indevida, no ano-calendário de 1996, em montante de R\$ 2.209.546,88 (2.666.602,56 UFIR)

Redução indevida no ano-calendário de 96, em virtude de ajustes decorrentes do Plano Verão.

A autoridade singular manteve a exigência por se tratar de argüição fundada em ilegalidade/inconstitucionalidade de lei, cuja apreciação refoge ao âmbito da Delegacia de Julgamento.

Compulsando os autos, vê-se que às fls. 586 e seguintes consta réplica da empresa (Refrigerações Paraná, antigo nome da Recorrente) apresentada nos autos da Medida Cautelar Inominada nº 94.0014262-5, cujo objeto se relaciona com as diferenças de correção monetária referentes ao mês de janeiro de 1999, exatamente a matéria objeto deste índice do auto de infração. Assim, a submissão da matéria ao Poder Judiciário implica renúncia à instância administrativa, razão pela qual não conheço do recurso quanto a esse item.

Limitação (30%) da compensação da base negativa



Trata-se de matéria que, embora abordada na impugnação e no recurso, não integrou o lançamento, não sendo de ser conhecida.

Ilegitimidade da aplicação da multa punitiva-

Quanto à invocação do art. 63 para afastar a multa de ofício, só tem ela aplicação aos casos em que a exigibilidade do crédito esteja suspensa em razão de liminar, sendo o lançamento efetuado apenas para prevenir a decadência. E esta não é a hipótese dos autos, eis que quando o lançamento foi efetuado, não se encontrava a empresa ao abrigo de liminar.

A jurisprudência mais recente desta Câmara tem sido no sentido de que, uma vez obtida a liminar, não mais pode ser aplicada a multa de ofício, cabendo apenas a de mora, cujo curso, todavia, fica interrompido entre a data da concessão da liminar e a sentença definitiva que julgar cabível o tributo questionado. Vencida inicialmente, acabei por me render a esse entendimento, tendo assim votado em três julgamentos. Todavia, no último mês de fevereiro, pedi vênua aos meus pares para retornar ao meu entendimento inicial, no sentido de que, se no momento em que é formalizado o lançamento o contribuinte não se encontra abrigado por medida judicial, cabe a aplicação da penalidade.

Argumenta a recorrente que o dispositivo legal que trata da matéria (art. 63 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996) não restringe a não aplicação da multa aos casos em que a exigibilidade **esteja** suspensa, mas sim, quando **houver sido** suspensa.

O argumento, a meu ver, não é convincente. O que justifica a não imposição da multa é o fato de a constituição do crédito se destinar apenas a prevenir a decadência, o que só ocorre se a exigibilidade se encontrar suspensa em razão de uma das hipóteses previstas nos incisos II, IV e V do CTN. Note-se que embora a Código fale em *suspensão da exigibilidade*, o que na verdade fica suspensa é a execução forçada. O crédito tributário, desde o ato administrativo do lançamento, é exigível, e se o contribuinte deixa transcorrer *in albis* o prazo assinalado para pagamento, torna-se ele exeqüível (mediante prévia inscrição na dívida ativa e extração da respectiva certidão). A menos que ocorra qualquer das hipóteses previstas no art. 151 do CTN. A constituição do crédito, normalmente, não se destina, em princípio, a prevenir a decadência, mas sim, a prosseguir na

PC

cobrança (chegando até à execução forçada). A prevenção da decadência é consequência, e não objetivo do lançamento. Assim, naqueles casos em que, antes mesmo de efetuado o ato administrativo do lançamento, a exigibilidade (leia-se *exeqüibilidade*) já esteja suspensa, a efetivação imediata do lançamento destina-se, exclusivamente, a prevenir a decadência.

Por outro lado, o § 2º do mesmo art. 63 não pode ser analisado isoladamente, mas deve ser visto em consonância com o *caput*. Dessa forma, só se há que falar em interrupção da multa de mora desde a concessão da liminar e até 30 dias após a data da publicação da sentença que considerar devido o tributo ou contribuição naqueles casos que se enquadrarem no *caput*, ou seja, quando, na vigência da liminar, o crédito houver sido constituído para prevenir a decadência, sem a multa de ofício.

Sobre os efeitos da cassação da liminar, vale trazer a lume as lições de Ricardo Mariz de Oliveira²,

“ Normalmente isto ocorre através da obtenção de uma medida liminar....., e aí surge o problema de que, se a liminar vier a ser cassada em qualquer fase posterior do processo judicial, perderá totalmente seus efeitos, inclusive de maneira retroativa.

Esta consequência da cassação da liminar já é matéria pacífica nos tribunais, constituindo-se mesmo na Súmula nº 405, de Jurisprudência predominante no Supremo Tribunal Federal, “in verbis”:

“ Denegado o mandado de segurança pela sentença, ou no julgamento do agravo, dela interposto, fica sem efeito a liminar concedida, retroagindo os efeitos da decisão contrária”

Nem de outra forma poderia ser, uma vez que a liminar em mandado de segurança tem função objetivamente prescrita em lei.

Com efeito, a lei que regula o mandado de segurança (Lei nº 1.533/51) prescreve que o juiz, ao despachar a inicial, deve determinar “que se suspenda o ato que deu motivo ao pedido, quando relevante o fundamento e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida, caso seja deferida” (art. 7º, inciso II).

Portanto, a função da liminar é apenas a de suspender o ato da autoridade que, numa preliminar apreciação do juiz, seja por este tido como ilegal e causador de imediato dano ao impetrante.

Da mesma forma, segundo o CTN, a liminar em mandado de segurança apenas suspende a exigibilidade do crédito fiscal (art. 151,

MF

² OLIVEIRA, Ricardo Mariz- A Sujeição Passiva da Fonte Pagadora de Rendimentos, quanto ao Imposto de Renda Devido na Fonte- Revista Dialética de Direito Tributário nº49

inciso IV), mas não o extingue nem altera as regras legais definidoras da obrigação tributária, inclusive quanto ao seu sujeito passivo.

Vê-se, pois, que, quer pela lei processual, quer pelo CTN, a liminar não significa um julgamento definitivo do mérito da causa, mas apenas uma suspensão provisória do ato da autoridade enquanto a causa não receber apreciação definitiva, sempre que o magistrado encontrar os requisitos de “fumus boni iuris” e “periculum in mora”.

Por essa razão, caso a decisão final confirme como devido o imposto em litígio, este deverá ser recolhido, retroagindo os efeitos da última decisão como se não tivesse ocorrido a concessão da medida liminar. É que, ante a decisão final, não mais subsiste aquele único efeito da liminar – suspensão da cobrança – e passa a ser possível a execução do crédito tributário por todos os meios legais cabíveis.

Aliás, o desaparecimento de todos os efeitos da liminar também decorre do fato lógico de que a cassação significa que os pressupostos de possível direito, que o juiz havia entendido existir quando concedeu a liminar, na verdade não existem, porque se existissem, a liminar teria sido confirmada e não revogada.

Daí que, a partir da decisão seguinte, não é possível remanescer qualquer efeito jurídico daquela primeira manifestação jurisdicional, a qual, como visto, somente visa afastar as medidas de cobrança enquanto o processo estiver em andamento e ela estiver em vigor.

Chega a ser intuitiva a razão da súmula do nosso maior tribunal, porque a liminar não passa de uma barreira precária à exigibilidade do crédito tributário, barreira essa que perde esse único efeito – impedir a exigência enquanto vigorar – a partir do momento posterior àquele em que for cassada. Ademais, a decisão posterior que cassar a liminar, se abordar o mérito da ação, fundamenta-se no reconhecimento da existência do crédito tributário desde a ocorrência do fato gerador, e, portanto, devido desde o vencimento legal e vinculando os sujeitos ativo e passivo da obrigação.

A admitir-se qualquer efeito da liminar, após a sua cassação, estar-se-ia a outorgar-lhe ultratividade que o ordenamento jurídico não lhe reconhece, e, de certa forma, valor prevalecente sobre a própria decisão posterior. Além disso, o impetrante vencido na ação ficaria em injustificada posição privilegiada frente a outros contribuintes que não demandaram em juízo e cumpriram suas obrigações no tempos certo, assim como seria privilegiado inclusive em relação à sua própria situação se não tivesse proposto a ação.

O que a liminar garante, pois, é apenas que o contribuinte não será molestado enquanto estiver discutindo a questão. Todavia, se perder a demanda, restará com a situação de devedor exatamente como estava antes da liminar, inclusive sem direito de excluir o período de suspensão da exigibilidade do cômputo dos encargos da mora³.

³ Esta situação ficou bem delineada na jurisprudência, como, por exemplo, nos recursos especiais n^{os} 7722-0 SP e 20915-1-SP, julgados em 8.6.1994 e 18.5.1992 pela 1^a Turma do Superior Tribunal de Justiça. Particularmente expressivo também é o recurso em mandado de segurança n^o 11115/SP, um dos precedentes do Supremo Tribunal Federal que desembocaram na Súmula n^o 405.

Aliás, se não fosse assim, forçoso convir que todas as demais hipóteses de suspensão da exigibilidade, elencadas no art. 151 do CTN, inclusive as meras defesas administrativas, também teriam o condão de excluir os períodos de sua subsistência na computação da mora.

Este quadro legal quanto aos efeitos da liminar somente foi modificado por força da Lei nº 9.430, a qual no seu art. 63 determinou que o **lançamento** dos tributos federais **durante a vigência de uma medida liminar**, quando necessário para evitar a decadência do direito do fisco, **seja feito sem a multa "ex officio"**, e previu que a liminar interrompe a contagem da multa moratória até trinta dias após a publicação da decisão que considerar o tributo devido.

....." (*negritos acrescentados*)

Aplicação dos juros segundo a SELIC

Quanto aos juros de mora segundo as taxas SELIC, estão eles previstos em disposição legal em vigor, cuja inconstitucionalidade/ilegitimidade não foi reconhecida pelos Tribunais Superiores, não cabendo a este órgão do Poder Executivo negar-lhe aplicação.

Pelas razões expostas, rejeito a preliminar de nulidade do auto de infração, acolho a preliminar de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos em 1994, não conheço do recurso em relação à matéria submetida ao Poder Judiciário e dou provimento parcial ao recurso reduzir a glosa da compensação indevida, no ano-calendário de 1996, ao valor de R\$ 2.209.546,88.

Sala das Sessões (DF), em 09 de setembro de 2003



SANDRA MARIA FARONI

VOTO VENCEDOR

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ, Relator-Designado

Discordo da ilustre relatora apenas quanto ao aspecto da aplicação de multa de ofício, tendo em vista que a contribuinte, anteriormente ao início do procedimento de fiscalização, obteve medida liminar com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

O art. 63 e seus §§ da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, estão assim redigidos:

“Art. 63. Não caberá lançamento de multa de ofício na constituição do crédito tributário destinada 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 25 de outubro de 1966.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.”

Por seu turno, o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), por seu turno, dispõe:

“Art. 151 - Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

.....”omissis”.

IV - a concessão de medida liminar em mandado”



Como se vê, a lei afasta, desde logo, a hipótese de lançamento de ofício (art. 63, “*caput*”) quando o lançamento vise prevenir a decadência de tributos e contribuições, cuja exigibilidade for suspensa por força de liminar em mandado de segurança, concedida antes do início de qualquer procedimento de ofício.

Nesse caso, tratando-se de norma tributária inerente à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, a interpretação da mesma deve ser feita de forma literal, conforme disposição do art. 111, I, do CTN, *verbis*:

“Art. 111 – Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I – suspensão ou exclusão do crédito tributário.”

Ou seja, a lei tributária estabelece, de forma literal, que não cabe a imposição de multa de ofício na constituição de crédito tributário cuja exigibilidade **houver sido suspensa**, tornando irrelevante o fato de a contribuinte não mais se encontrar amparada pela proteção judicial no momento da constituição do crédito tributário.

Esse é o caso dos autos. A contribuinte peticionou e obteve liminar em mandado de segurança, antes de qualquer procedimento de ofício.

É verdade que, posteriormente, a liminar e a segurança concedidas foram cassadas pelo Tribunal Regional Federal e que o recurso à instância superior não tem efeito suspensivo. Porém, não se pode questionar o fato de que a contribuinte levou o mérito da questão ao Judiciário e, por decorrência, deu conhecimento do litígio ao Fisco.

Então, sendo sucumbente a contribuinte, ao Fisco competia efetuar a cobrança com a multa de mora, com a interrupção da sua exigência a partir da data da concessão da medida judicial até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerou devido o tributo.



Mesmo que inexistindo lançamento anterior, não é cabível a exigência da multa de ofício na constituição do crédito tributário, pois, nos termos do art. 63 e seus parágrafos, da Lei nº 9.430/96, a penalidade estabelecida seria a multa de mora, a qual incide a partir do vencimento do prazo estabelecido para o recolhimento do crédito tributário constituído de ofício.

Cabível de citação no presente caso, são os ensinamentos de Eduardo Arruda Alvim, em sua obra "Mandado de Segurança no Direito Tributário:

"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 ao 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".

A respeito da exigibilidade, o autor manifesta-se no sentido de que:

"No caso do ato administrativo exigível, mas não executável, o acesso à via executiva é de rigor, mas, diferentemente do ato do particular, a Administração não necessita de uma sentença judicial que diga que a ordem emanada do ato administrativo é exigível.



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

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”.

Com relação a suspensão da exigibilidade, Celso Antônio Bandeira de Mello in “Curso de Direito Administrativo, pág. 241, ensina 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”.

Sobre essa matéria, cabe citar o voto proferido pelo ilustre Conselheiro Celso Alves Feitosa, no Acórdão nº 101-94.012, em sessão de 06 de novembro de 2002:

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



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

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

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

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

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

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



Diante disso, da análise do disposto no artigo 63 da Lei nº 9.430/96, conclui-se que ao determinar que não cabe lançamento de multa de ofício, no caso de existência de liminar em mandado de segurança, a norma legal está ao mesmo tempo deixando em aberto a possibilidade da exigência do imposto. O citado artigo estabelece que a multa só não poderá ser exigida no caso de, antes da constituição do crédito, houver sido obtida a liminar. Logo a seguir, o parágrafo segundo prevê a interrupção da multa de mora, até 30 dias após a data da publicação da decisão que considerar devido o tributo ou contribuição.

Assim, entendo que o fato de o lançamento do tributo ter sido efetuado após a manifestação do Judiciário, no sentido de cassar a liminar anteriormente obtida, não deve ser modificado o tratamento estabelecido pela lei, independentemente da época que for constituído o crédito tributário.

Sala das Sessões (DF), em 09 de setembro de 2003



PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR DESIGNADO