



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 13502.000216/2003-17  
Recurso nº. : 134.520  
Matéria: : CSLL – EXS: DE 1998 A 2002  
Recorrente : COPENE PETROQUIMICA DO NORDESTE S/A  
Recorrida : DRJ EM SALVADOR – 1ª Turma de Julgamento  
Sessão de : 14 de abril de 2004  
Acórdão nº. : 101-94.545

CSLL. MANDADO DE SEGURANÇA. COISA JULGADA. MATÉRIA TRIBUTÁRIA. Sentença proferida em mandado de segurança não faz coisa julgada quanto à ilegalidade em tese, da cobrança de certo tributo, visto que não se presta à obtenção de sentença preventiva genérica, aplicável a todos os casos futuros da mesma espécie.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. ISENÇÃO DA ÁREA DA SUDENE. Inexistindo disposição de lei em contrário, a isenção concedida para o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica não beneficia os tributos ou contribuições instituídos posteriormente à sua concessão (art. 177, inciso II, do CTN).

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO-BASE - Verificada a falta de pagamento do tributo por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá tanto a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos, quanto o saldo de tributo devido apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido este de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. A cobrança de juros de mora pela Taxa Selic está prevista no artigo 13 da Lei nº 9.065/95 que não foi julgado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal e nem suspensa a sua execução pelo Senado Federal.

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. Se a exigibilidade do crédito tributário está suspensa por reclamações ou recursos nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, impertinente o pedido de suspensão da mesma exigibilidade. O indeferimento do pleito relativo à suspensão do processo administrativo fiscal não tem amparo na legislação que rege o processo administrativo fiscal e nem no Código Tributário Nacional e não sendo objeto do litígio, não caracteriza cerceamento do direito de defesa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto pela COPENE PETROQUIMICA DO NORDESTE S/A sucedida por BRASKEN S/A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Valmir Sandri (Relator) e Orlando José Gonçalves Bueno que deram provimento parcial ao recurso, para excluir a multa isolada. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Mário Junqueira Franco Junior



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE E RELATOR



MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR  
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 26 OUT 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SANDRA MARIA FARONI, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL e CAIO MARCOS CÂNDIDO.

Recurso nº. : 134.520  
Recorrente : COPENE PETROQUIMICA DO NORDESTE S/A

## RELATÓRIO

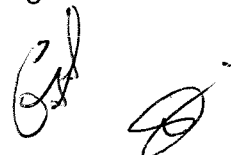
COPENE PETROQUIMICA DO NORDESTE S/A sucedida por BRASKEN S/A. já qualificada nos presentes autos, inconformada com a decisão proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador (BA), apresenta recurso voluntário a este E. Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a reforma da decisão recorrida.

A exigência diz respeito à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido no valor de R\$ 80.376.920,36, acrescidos de juros de mora de R\$ 28.687.324,35, da multa de lançamento de ofício de R\$ 60.284.940,23 e da multa isolada de R\$ 61.287.787,39.

No lançamento inicial, a fiscalização entendeu que a contribuinte teria cometido as seguintes infrações, todas relacionadas com a falta de adição ao lucro líquido para apuração da base de cálculo e falta de recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido:

- a) ajuste para diminuição no valor dos investimentos avaliados pelo método do patrimônio líquido – amortização de ágio;
- b) provisões não dedutíveis para perdas em investimentos;
- c) outras exclusões do lucro líquido;
- d) reversões de provisões não adicionadas ao lucro líquido na constituição;
- e) multa isolada por falta de recolhimento da contribuição sobre a base estimada.

A autoridade fiscal capitulou as infrações apuradas nos seguintes dispositivos legais: artigo 2º e seus §§, da Lei nº 7.689/88; artigo 2º da Lei nº



8.034/90; artigo 23, inciso II, da Lei nº 8.212/91; artigo 44 da Lei nº 8.383/91; artigo 11 da Lei nº 9.249/95; artigo 28 da Lei nº 9.430/96; artigo 6º da Medida Provisória nº 1.858/99 e suas reedições e artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96.

Na decisão de 1ª grau, o lançamento foi julgado parcialmente procedente, exonerando a Recorrente da contribuição no montante de R\$ 1.906.612,37, e mantendo a exigência no valor de R\$ 78.473.307,99 de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e, também, a multa isolada no valor de R\$ 61.287.787,39, juntamente com os acréscimos legais correspondentes, ficando a decisão assim ementada:

***“Assunto: Processo Administrativo Fiscal  
Período de Apuração: 01/01/1997 a 31/12/2001***

**PRINCÍPIO DE AMPLA DEFESA. NOVOS DOCUMENTOS. JUNTADA.** Em face do princípio da ampla defesa, deve ser acatado o pedido de juntada de novos documentos, ainda que não demonstrada a ocorrência de força maior que impedisse sua apresentação, refiram-se a fato ou direito superveniente, ou a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

***Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL  
Ano-Calendário: 1997, 1998, 1999, 2000 e 2001***

**SENTENÇA RESCISÓRIA. EFEITOS.** Rescindida a sentença que desobrigava a contribuinte do recolhimento da CSLL, e restabelecido o vínculo jurídico obrigacional *ex lege*, não é necessário se esperar pelo trânsito em julgado da sentença rescisória para a lavratura do Auto de Infração.

**MANDADO DE SEGURANÇA. INCONSTITUCIONALIDADE. COISA JULGADA. EFEITOS.** Ainda que constitua em motivo importante para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença, a declaração de inconstitucionalidade prolatada em mandado de segurança não faz coisa julgada, nem tem eficácia de coisa julgada material.

**RELAÇÃO JURÍDICA CONTINUATIVA. FATOS GERADORES APÓS ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS. EXCEÇÃO DA COISA JULGADA.** Nas relações tributárias de natureza continuativa entre o Fisco e o Contribuinte, não é cabível a alegação da exceção da coisa julgada em relação aos fatos geradores sucedidos após as alterações legislativas.



**AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. ERRO MATERIAL.** A adição em duplicidade do valor da amortização de ágio na base de cálculo da CSLL demonstra a ocorrência de erro material que impõe a retificação do lançamento.

**REVERSÃO DE PROVISÃO DO ILL. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. EXCLUSÃO. GLOSA.** Incabível a glosa do valor da reversão de provisão para o recolhimento do imposto sobre a renda retido na fonte sobre o lucro líquido, se na constituição ela não transitou pelo resultado.

**PEDIDO DE PERÍCIA. PERDA DE OBJETO.** Resta esvaziado o pedido de perícia em face da documentação que consta nos autos permitir o exame da matéria, inclusive como o atendimento do pleito que o pedido visava atingir, configurando-se a perda de objeto.

**DIREITO DE ISENÇÃO 'SUDENE'. EXTENSÃO À CSLL. LIMITE.** Incabível a extensão da isenção 'SUDENE' à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido se a legislação que instituiu tal isenção limitou seu campo de ação a um único tributo: o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

**REGIME DE ESTIMATIVA. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO. NORMATIVO.** Verificada a falta de pagamento da Contribuição Social por estimativa, após o término do ano-calendário, é cabível a aplicação da multa isolada de 75% sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos, em face à expressa determinação normativa.

**SENTENÇA TRANSITADA EM JULGADO. EFEITOS. ACRÉSCIMOS LEGAIS.** Se a coisa julgada não alcançou os períodos de incidência objeto do auto de infração, é incabível a dispensa dos acréscimos legais.

**JUROS DE MORA. TAXA SELIC. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. APLICAÇÃO.** A oposição dos princípios constitucionais visando eximir-se de obrigação tributária legalmente constituída não é admitida em foro administrativo, uma vez que não cabe às autoridades administrativas julgar os atos normativos quanto à constitucionalidade, mas do cumprimento ao ordenamento jurídico vigente.

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO. EXIGIBILIDADE. SUSPENSÃO. HIPÓTESE. AMPARO LEGAL.** Deve ser negado o pedido de suspensão da exigibilidade do crédito tributário que não estiver compreendido dentre as hipóteses previstas na legislação tributária.


**Lançamento Procedente em Parte"**

A decisão recorrida cancelou a exigência correspondente a Adição ao Lucro Líquido – Ajuste pela Diminuição do Valor dos Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido, no valor de R\$ 932.572,67, acatando as ponderações expostas pela Recorrente no sentido de que foram computadas em duplicidade e cancelou, também, a tributação da parcela de R\$ 22.900.081,83, a título de Adição ao lucro Líquido correspondente a Reversão de Provisões não Adicionadas ao Lucro Líquido, tendo em vista que esta parcela não teria sido computada na Conta de Resultados e, portanto, não caberia adição ao lucro líquido.

Após a decisão de 1º grau, a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido pode ser demonstrada como segue no quadro abaixo:

<b>INFRAÇÕES APURADAS</b>	<b>FG</b>	<b>TRIBUTADAS</b>	<b>EXCLUÍDAS</b>	<b>MANTIDAS</b>
<b>ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO</b>				
Ajuste p/ diminuição no valor dos Investimentos avaliados p/ patrimônio líquido.	2000	932.572,67	932.572,67	0
Provisões não dedutíveis p/ perdas em investimentos.	2000	1.017.204,97(*)	0	1.017.204,97
<b>EXCLUSÃO AO LUCRO LÍQUIDO</b>				
Outras exclusões indevidas	1997	108.004.835,37	0	108.004.835,37
	1998	67.059.529,24	0	67.059.529,24
	1999	213.259.377,30	0	213.259.377,30
	2000	293.473.570,40	0	293.473.570,40
	2001	133.901.215,66	0	133.901.215,66
Reversão de provisões não adicionadas ao lucro líquido	1997	22.900.081,83	22.900.081,83	0
Programa de Participação nos Resultado	1997	142.657,55 (*)	0	0
<b>MULTA ISOLADA DE OFÍCIO</b>				
Multa isolada por falta de recolhimento da contribuição	1997	7.892.002,26	0	7.892.002,26
	1998	4.023.571,75	0	4.023.571,75
	1999	18.547.101,10	0	18.547.101,10
	2000	21.633.534,10	0	21.633.534,10
	2001	9.191.578,18	0	9.191.578,18
<b>TOTAIS</b>		<b>901.978.832,38</b>	<b>23.832.654,50</b>	<b>878.146.177,88</b>

(\*) no julgamento de 1º grau, entendeu-se que estas parcelas não foram impugnadas



Intimada da decisão de primeira instância, a Recorrente interpôs recurso voluntário a este E. Conselho de Contribuintes (fls. 69/98), após providências relativas a arrolamento de bens para garantia de instância, argumentando que impugnou todos os itens da autuação e que, portanto, a afirmação contida na decisão recorrida de que não foram impugnadas as parcelas de R\$ 1.017.204,97 e R\$ 142.657,55 não é verdadeira.

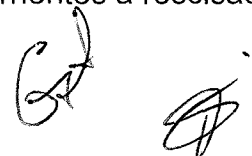
Esclarece que relativamente à parcela de R\$ 1.017.204,97, por se tratar de matéria relacionada com a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, foi impugnada quando argumentou que a mesma estaria albergada pela decisão judicial transitada em julgado e quanto à outra parcela de R\$ 142.657,55, foi impugnada porque diz respeito à mesma matéria provida e corresponde a R\$ 22.900.081,83, ou seja, não caberia a adição ao lucro líquido porque não foi computada na conta de resultados.

Aduz que os argumentos expostos na impugnação não foram examinados pela autoridade julgadora de 1º grau com a devida atenção, a ponto de afirmar que alguns pontos do lançamento não teriam sido impugnados.

No mérito, a Recorrente argumenta que a decisão recorrida equivocou-se quanto aos artigos 497 e 587 do Código de Processo Civil, afirmando que não existe mais a coisa julgada que ampara o direito da Recorrente porque ela já teria sido rescindida antes da lavratura do auto de infração.

Esclarece que a menção dos artigos do Código de Processo Civil chega a ser contraditória com a própria tese, posto que se a coisa julgada teria sido rescindida pela decisão atacada por recursos extraordinário e especial, não se poderia falar em execução provisória.

Acrescenta que não se pode admitir, sob pena de violação ao princípio da segurança jurídica e à Constituição Federal, que o acórdão pendente de apreciação pelas Cortes Superiores possa sobrepor-se à coisa julgada e que, com relação a essa questão, após expor os fatos processuais concernentes à rescisão da



coisa julgada, que ainda não se tornou definitiva, o Auto de Infração e o Acórdão negam, contraditoriamente, a própria existência da coisa julgada.

Quanto à legislação superveniente e seus efeitos sobre a coisa julgada, sustenta a Recorrente que as Leis n. 8.034/90, 8.212/91, 8.383/91, 8.541/92 e Lei Complementar n. 70/91, não alteraram os elementos fundamentais da relação jurídica declarada inexistente pelo Poder Judiciário e que as alegadas alterações legislativas ocorridas em relação à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, na verdade, apenas, confirma a inconstitucionalidade declarada pela coisa julgada, posto que, na essência, mantém inalterada a obrigação tributária instituída pela Lei n. 7.689/88, que aliás, serviu de fundamento a autuação.

Desta forma, entende a Recorrente que até que nova obrigação tributária, com novos elementos constitutivos, seja estabelecida, permanecem os efeitos da coisa julgada, sendo certo que modificações inconsistentes, que mantenham os fundamentos pelos quais a exação foi declarada inconstitucional, não são capazes de alterar o estado de fato e de direito.

Em seguida, a Recorrente expõe suas razões de defesa quanto à adição ao lucro líquido para a formação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, reiterando que a impugnação apresentada contestou integralmente todos os itens da autuação, inclusive quanto às exigências já canceladas pela decisão de 1º grau.

Sobre este tópico, a Recorrente aduziu as seguintes assertivas:

*“ 72. A imputação, que em última análise está sendo feita à contribuinte pelo item 004 da autuação é a de que tais provisões não teriam sido adicionadas ao lucro líquido, quando de sua constituição, determinando-se, em conseqüência, que a sua reversão não seja excluída do lucro líquido. Há, então, dois aspectos a serem examinados. O primeiro, o da inexigibilidade de tal adição, em face da própria natureza da provisão, que, como acima esclarecido, incidiu sobre o lucro líquido, ele mesmo objeto de tributação. Como explicado pela contribuinte, em afirmação transcrita pela própria autuação, as provisões em questão não transitaram pelas contas de*



*resultado. O segundo aspecto é o de que, pela mesma razão, na sua reversão, não houve exclusão indevida do lucro líquido do exercício, pois, tanto agora, quanto na sua constituição, trata-se de parcela indiferente à apuração do lucro do exercício em que ocorreu.*

*73. O mal-entendido, na opinião da recorrente, decorre do equivocado tratamento dado ao assunto. Não estamos, de fato, diante de uma provisão típica, assim entendida a provisão que se destina ao atendimento de riscos e necessidades futuras da empresa, caracterizando, do ponto de vista comercial, uma despesa. Nestes casos, salvo as hipóteses expressamente previstas em lei, é necessário sua adição ao lucro líquido, para fins de recolhimento do IRPJ e CSLL. Esta, porém, não é a hipótese sob exame, não se justificando a glosa procedida pela autuação.*

*74. Parece de obviedade palmar que a inclusão de tais parcelas no lucro líquido do exercício de 1997, como que o lançamento ora impugnado, acarretaria uma dupla tributação, sem qualquer base legal ou seques de boa lógica contábil. A autuação transcreve as explicações dadas pela empresa, quanto ao não trânsito da constituição das provisões pela conta de resultados, e não as contesta, acrescentando, porém, que tão pouco não há porque se fazer quaisquer exclusão ao lucro líquido em relação a esses valores que, quando revertidos, recompõem o resultado contábil anteriormente reduzido.*

*75. Estamos de obviamente, diante de um mero sofisma, que pode levar a conclusão de que a empresa houvesse precedido à exclusão dos valores correspondentes à reversão das provisões, sem que tais valores também houvessem transitado pela conta de resultado. Esta não é, no entanto, a realidade. De fato, sempre dentro do enfoque equivocado de que se tratassem de provisões típicas, as suas reversões integraram o lucro líquido, justificando-se, portanto, a sua exclusão, tendo-se em conta a sua especialíssima natureza, acima revelada.*

*76. Absolutamente improcedente, portanto, a pretensão fiscal de tributação de valores apropriados do lucro líquido, que, quando da constituição das provisões, não transitaram pela conta de resultados, a pretexto de que sua reversão teria sido excluída do líquido de 1997. em qualquer hipótese, qualquer que seja o ângulo pelo qual seja a matéria examinada, o que emerge da autuação é a absurda tributação de quantias já anteriormente tributadas, em poder da pessoa jurídica, já que integrantes, nos anos em que se deram as apropriações, das bases cálculo tanto do IRPJ quanto da CSLL."*

Em seguida, contesta o lançamento relativo à multa isolada lançada de ofício, pela falta de recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido por

Two handwritten signatures in black ink, one larger and more stylized than the other, located at the bottom right of the page.

estimativa, por se tratar de incidência da multa 75% sobre a mesma base de cálculo, já que está cobrando a mesma contribuição com a multa de lançamento de ofício, acarretando duplicidade de multa sobre a mesma base de cálculo. Cita acórdãos deste Primeiro Conselho de Contribuintes sobre o tema.

Contesta, também, a aplicação da multa de lançamento de ofício tendo em vista que a Recorrente esta albergada por decisão judicial transitada em julgado, cuja eficácia é infinitivamente superior ao de uma simples liminar.

A Recorrente lembra, sendo beneficiada com a isenção da área da SUDENE e, portanto, mesmo que fosse procedente o lançamento, estaria albergada pela isenção concedida por tempo determinado para os tributos que incidem sobre o resultado ou o lucro da atividade e que a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, como um adicional do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, estaria abrangida pela isenção.

Manifesta sua inconformidade quanto à negativa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, tendo em vista que outros contribuintes em situação semelhante foram beneficiados.

Ao final, contesta a cobrança de juros de mora pela taxa Selic, face a limitação constitucional da taxa em um por cento e, também, pela recente decisão do Superior Tribunal de Justiça que acolheu a tese da inconstitucionalidade de juros de mora pela taxa Selic no Recurso Especial n. 215881/PR, em que foi Relator o Ministro Franciulli Netto.

A Recorrente enfatiza que impugnou a totalidade dos itens integrantes do auto de infração posto que, quanto àqueles (002-2.10 – provisões de perdas em investimentos e 004-3.4 – PPR – Programa de Participação nos Resultados) em que se absteve de tecer considerações específicas, no que concerne à sua integração na formação da base de cálculo, contesta-lhes (i) integralmente o lançamento, em face da existência de coisa julgada, ou alternativamente, parte dele (ii) no que concerne a imposição da multa isolada, em



duplicidade com a multa de ofício (iii) desta mesma multa de ofício, em face da inexistência da ilicitude no comportamento alicerçado em coisa julgada e, ainda, (iv) a incidência dos juros calculado com base na Taxa SELIC.

É relatório.

A large, stylized handwritten signature in black ink, consisting of several overlapping loops and a long horizontal stroke extending to the right.A smaller, more compact handwritten signature in black ink, featuring a circular loop at the top and a few vertical strokes below.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator

O recurso voluntário reúne os pressupostos para a sua admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme se verifica do relatório, o litígio versa sobre os seguintes tópicos:

a) Falta de Adição ao Lucro de Provisões não Dedutíveis por Perdas em Investimentos (R\$ 1.017.204,97) e de diferença de Programa de Participações nos Resultados. (R\$ 142.657,55);

b) Exclusão indevida ao Lucro Líquido no cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido - Outras Exclusões, de R\$ 108.004.835,37, R\$ 67.059.529,24, R\$ 213.259.377,30, R\$ 293.473.570,40 e R\$ 133.901.215,66, respectivamente, nos anos-calendário de 1997, 1998, 1999, 2000 e 2001; e,

c) Multa isolada, de ofício, por falta de recolhimento da contribuição social sobre o lucro líquido, pela base estimada, nos meses dos anos-calendário de 1997, 1998, 1999, 2000 e 2001, totalizando nos anos-calendário, respectivamente, os valores de R\$ 7.892.002,26, R\$ 4.032.571,75, R\$ 18.547.101,10, R\$ 21.633.534,10 e R\$ 9.191.578,18.

Nesta ordem, as matérias serão abaixo analisadas:

AJUSTE DO LUCRO LÍQUIDO PARA APURAR A BASE DE  
CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO



A primeira infração pela falta de adição ao lucro líquido no valor de R\$ 1.017.204,97, para a determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, sobre a qual a autoridade julgadora de 1º grau entendeu não ter sido impugnada pelo sujeito passivo, a própria Recorrente reconhece que não apresentou argumentos específicos, refere-se a indedutibilidade de provisões para perda em investimentos.

Sobre a infração apontada, a Recorrente diz que foi impugnada a exigência com fundamento na decisão judicial transitada em julgado, e que por isso, não poderia se objeto de autuação.

Desta forma, este litígio será examinado no tópico correspondente a coisa julgada material, tendo em vista que não foram apresentadas razões específicas de defesa.

A segunda infração relativa a “Reversão de Provisões não Adicionadas ao Lucro Líquido”, de diferença correspondente a PPR – Programa de Participações nos Resultados no valor de R\$ 142.657,55, a fiscalização registrou o seguinte no Auto de Infração (fls. 09):

“Em dezembro de 1996, foi registrado contabilmente na conta 33240115 o PPR – Programa de Participação nos Resultados o valor de R\$ 6.355.964,88. Após análise, verificamos que o valor contábil correto seria de R\$ 6.213.307,33. Foi adicionado ao Lucro Real em Dez/96 conforme página n. 47 do LALUR, a quantia registrada a maior que foi de R\$ 142.657,55, o mesmo não ocorrendo no ajuste de adição ao lucro líquido antes da contribuição social no ano-base de 1996, exercício financeiro de 1997.”

Da descrição acima, verifica-se que a infração versa sobre erro de contabilização, que não foi devidamente ajustada na adição ao lucro líquido para o cálculo da base de cálculo da CSLL, embora tenha sido adicionado no LALUR, para a determinação do lucro real e, portanto, quando de sua reversão não comporta o ajuste pela exclusão ao lucro líquido.



No recurso voluntário, a Recorrente apresentou argumentos relacionados com a reversão do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte com fundamento no artigo 35 da Lei n. 7.713/88, que teria sido provisionado e posteriormente revertido, e que, em se tratando de valores que não transitaram pela conta de resultados, não caberia a tributação, também, desta parcela de R\$ 142.657,55, tal como decidido em 1º grau para a parcela de R\$ 22.900.081,83.

Entretanto, como se vê da descrição da infração, as duas parcelas não representam a mesma infração, porquanto as descrições são distintas e as infrações são completamente diferentes.

Desta forma, inexistindo argumento específico quanto à reversão de diferença de Programa de Participação nos Resultados, segue a mesma sorte da primeira, ou seja, será examinado juntamente com a matéria relacionada com a coisa julgada.

#### DECISÃO JUDICIAL. COISA JULGADA MATERIAL.

Na decisão recorrida, foi mantida a exigência de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, sob o fundamento de falta de seu recolhimento, nos anos-calendário de 1997, 1998, 1999, 2000 e 2001, face as irregularidade que foram cometidas pelo sujeito passivo na apuração da base de cálculo da contribuição e que decorre de exclusão indevida e da falta de adição de parcelas identificadas nos autos.

Desta forma, a exigência tem origem, fundamentalmente, no entendimento mantido pelo sujeito passivo de que estaria acobertada por uma decisão judicial transitada em julgado, que teria dispensado o pagamento da contribuição de forma indefinida, enquanto não houver modificação na legislação que rege a matéria.

A decisão de 1º grau confirmou a exigência com fundamento na decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região, no processo de Ação



Rescisória n. 93.01.32811-9/DF, que rescindiu a alegada sentença transitada em julgado no Mandado de Segurança n. 89.00.04469-9/BA e Apelação em Mandado de Segurança n. 90.01.16465-0/BA, na Súmula 239 do Supremo Tribunal Federal e na jurisprudência judicial e administrativa, como também, na melhor doutrina sobre o tema em apreço.

De fato, o Tribunal Regional Federal da 1ª. Região julgou a Ação Rescisória n. 93.01.32811-9/DF, estando a ementa da decisão redigida nos seguintes termos:

**“CONSTITUCIONAL. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. LEI N. 7.689/88. AÇÃO RESCISÓRIA. CABIMENTO.**

1. O óbice da Súmula 343 do STF fica superado quando a questão em debate é matéria constitucional. Não pode haver interpretação controvertida entre lei ordinária e Constituição Federal.

O Acórdão que deu pela inconstitucionalidade total da Lei n. 7.689/88, na hipótese em exame, é de ser rescindido por ofensa literal aos arts. 146, inc. III, 154, inc. I, 165, § 5º, inc. III e 195, § 4º, da CF/88.

3. É constitucional apenas o art. 8º da Lei n. 7.689/88 como reconheceu o STF no RE 146.733-SP.

4. Ação rescisória procedente.”

Conforme se verifica dos autos, a Recorrente interpôs Recurso Extraordinário e Recurso Especial, tendo o Tribunal Regional Federal da 1ª Região negado seguimento ao Recurso Extraordinário e dado seguimento ao Recurso Especial, o qual não foi provido pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, conforme se depreende da ementa, *in verbis*:

**“PROCESSO CIVIL. AÇÃO RESCISÓRIA. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. STF. SÚMULA 343.** *A lei comporta mais de uma interpretação, mas ela não pode ser válida e inválida, dependendo de quem seja o encarregado de aplicá-la, circunstância que excepciona da Súmula 343 do Supremo Tribunal Federal a ação rescisória que versa matéria constitucional. Recurso especial conhecido e improvido.”*



Esta decisão foi objeto de Embargos de Declaração, que foram rejeitados por unanimidade e Embargos de Divergência (ERESP 93.965) que, também, não foram conhecidos por unanimidade.

Todos estes fatos foram levantados e examinados, com muita precisão e perspicácia pela autoridade julgadora de 1º grau. concluindo que, como os Recursos Extraordinário e Especial não impedem a execução da sentença no momento da lavratura do Auto de Infração, o sujeito passivo não estava amparado pela coisa julgada.

Desta forma, a única ressalva que teria sobre a bem elaborada decisão recorrida seria sobre esta assertiva, porquanto, de acordo com o artigo 489 do Código de Processo Civil, a ação rescisória não suspende a execução da sentença rescindida e, portanto, antes dos Recursos Extraordinário e Especial, na sua origem, a Ação Rescisória não teria efeito suspensivo quanto à decisão proferida em Mandado de Segurança.

Entretanto, o incidente mencionado não altera em nada a conclusão da decisão recorrida, posto que a assertiva citada está relacionada apenas com a possibilidade ou não de proceder-se ao lançamento ora examinado.

Com efeito, o entendimento está assente neste Primeiro Conselho de Contribuintes, no sentido de que a decisão judicial só beneficia o sujeito passivo relativamente ao exercício financeiro objeto da ação contra **abuso de autoridade** e não tem eficácia para o infinito, tendo em vista que o Mandado de Segurança não é o instrumento jurídico hábil para discussão da **validade de lei em tese**.

De fato, o Mandado de Segurança é um instrumento criado para proteger direito líquido e certo, sempre que, ilegalmente ou com abuso de poder, alguém sofrer violação ou houver justo receio de sofrê-la por parte da autoridade, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça (art. 1º da Lei n. 1.533/1951).



Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal já estabeleceu esta orientação, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 100.125/PR, relatado pelo Ministro Francisco Rezek, com a seguinte ementa:

**“ Coisa Julgada. Matéria Tributária.**

*Sentença proferida em mandado de segurança não faz coisa julgada quanto à ilegalidade, em tese, da cobrança de certo tributo, visto que a concessão do “writ” diz respeito estrito à cobrança típica do tributo e, exercício determinado ( in RTJ 108/404).”*

Até o advento da Lei n. 8.383/91, o fato gerador da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido era apurado com base na declaração anual de rendimentos e o § 1º, do artigo 5º, da Lei n. 7.689/88 determinava que “a contribuição será paga em seis prestações mensais, iguais e consecutivas, expressas em número de OTN, vencíveis no último dia útil de abril a setembro de cada exercício financeiro”

O fato é que a decisão judicial não beneficia o sujeito passivo para os fatos geradores ocorridos em períodos-base e anos-calendário posteriores ao de 1989, tendo em vista que consoante a Súmula n. 266, do Supremo Tribunal Federal, “não cabe mandado de segurança contra a lei em tese”.

A ilegalidade ou abuso de poder praticado ou a ser praticado pela autoridade administrativa, diz respeito ao fato gerador do respectivo tributo ou contribuição, e desta forma, os efeitos daquela decisão judicial não podem estender-se para sempre.

Se adotado entendimento exposto pela Recorrente, estar-se-ia admitindo mandado de segurança contra lei em tese e, além disso, a decisão judicial estaria criando uma isenção ou imunidade não prevista em lei, visto que ao Delegado da Receita Federal em Camaçari-BA, é atribuída apenas a responsabilidade de cobrança de tributos e contribuições, não lhe cabendo o direito de julgar as leis regularmente expedidas.



A jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuinte já está consagrada por reiteradas decisões no mesmo sentido e entre outros acórdãos, transcrevem-se as seguintes ementas disponibilizadas no 'site' de Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda ([www.conselhos.fazenda.gov.br](http://www.conselhos.fazenda.gov.br)):

**“COISA JULGADA.** A decisão proferida em Mandado de Segurança não tem o efeito de normativa. A cobrança com fundamento em lei não declarada inconstitucional, tem legitimidade. Recurso negado. (Ac. 101-92.402, de 11/11/1998)

**COISA JULGADA MATERIAL EM MATÉRIA FISCAL.** A decisão transitada em julgado em ação de mandado de segurança relativa a matéria fiscal não faz coisa julgada para exercícios posteriores, eis que não pode haver coisa julgada que alcance relações que possam vir a surgir no futuro. Recurso negado. (Ac. 101-92.602, de 16/03/1999)

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. LIMITES OBJETOS DA COISA JULGADA.** Julgada uma relação tributária, tal fato não implica no julgamento das outras obrigações jurídicas obrigacionais, ainda que referentes ao mesmo imposto, ao mesmo contribuinte, com base na mesma lei. A decisão não terá sido normativa. No que concerne a segurança preventiva, também não se autoriza a conclusão de que ficaria em aberto a decisão judicial em termos de proteção de efeitos, de forma a abarcar situações futuras, pela simples razão de que não se admite mandado de segurança contra lei em tese. Recurso não provido. (Ac. 101-93.137, de 16/08/2000).

**CSLL. COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. ALCANCE.** Em matéria tributária a chamada coisa julgada tem limites: (1) Tratando-se de Mandado de Segurança, a eficácia da coisa julgada deve ficar restrita ao período de incidência que fundamentou a busca da tutela jurisdicional, não se aplicando, portanto, às relações futuras, relações continuativas; (2) Tratando-se de Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídica pesam contra a perenidade da decisão (a) a alteração superveniente da legislação (art. 471, I, do Código de Processo Civil); e (b) a superveniência da Declaração de Constitucionalidade, exarada pela Suprema Corte. (Ac. 107-07.204, de 12/06/2003).”

Como se vê, todos os argumentos expostos pela Recorrente já foram enfrentados pelas diversas Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes, de forma que não comportaria reapreciação do tema.



Da mesma forma, no âmbito do Poder Judiciário existem diversos julgados sobre o tema em exame, merecendo transcrição a seguinte ementa:

**“MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICM. RECOLHIMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA.** Alegação de ofensa a coisa julgada, em julgada, em face de decisão definitiva em Ação Declaratória anterior. Improcedência da alegação. A autuação que diz respeito a fato gerador diverso, não encampado pela ação aludida pelo recorrente. Recurso Extraordinário não conhecido. (RE 110643/SP, Relator Ministro Célio Borja, 05/02/1988 – DJU de 18/03/1988, pág. 05.570, disponibilizado no ‘site’ do stf.gov.br).

Ainda, o Supremo Tribunal Federal já sentenciou que a Lei n. 7.689/88 é constitucional, com a exceção do seu artigo 8º, e esta decisão estabeleceu uma modificação no estado de direito.

Também, o emitente Professor José Souto Maior Borges debruçou-se sobre o tema e produziu um parecer que foi publicado no Caderno de Direito Tributário n. 27, as fls. 171 a 194, e entre outras considerações, registrou as seguintes conclusões:

“A relação jurídica continuativa já foi reconhecida pelo STF, em ação declaratória, como obstáculo à extensão dos efeitos do julgado além dos eventos passados:

‘ A declaração de intributabilidade, no pertinente a relações jurídicas originadas de fatos geradores que se sucedem no tempo, não pode ter o caráter de imutabilidade e de normatividade a abranger eventos futuros’ (RE 99.435-1, rel Min. Luiz Rafael Mayer, in RTJ, 106/1.189, RTJ 132, pág. 1.114).’

E igualmente o STF assim decidiu no Agravo de Instrumento n. 91060 (AgRQ – AM (2ª Turma), unânime. Rel. Min. Décio Miranda:

‘ Processual Civil. Mandado de Segurança. Não se presta à obtenção de sentença preventiva genérica, aplicável a todos os casos futuros da mesma espécie” (in RTJ, 105, pág. 635).

Viável é, portanto, a renovação da cobrança da contribuição em cada período superveniente ao dos limites objetivos do julgado. A coisa julgada não prevalece nas relações continuativas, relações jurídicas de trato sucessivo.



É reiterado o posicionamento jurisdicional a respeito. Veja-se por todos o STJ:

‘Processual e tributário. Embargos de divergência. ICM.Execução fiscal. Limites da coisa julgada. Súmula STF 239.

1. Decisão que declara indevida a cobrança do tributo em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos exercícios posteriores.
2. Desassemelhando-se as situações enfrentadas nos acórdãos embargados e paradigma, não se há de prover os embargos de divergência.
3. Embargos não conhecidos. ‘ (Eresp n. 36.807/SF, 1ª Sessão, embargos de divergência no recurso especial, julgado em 12.12.1995, rel. Min. Peçanha Martins, in DJU de 01.04.1996, pág. 9859).

Noutras oportunidades, o próprio STF pronunciou no mesmo sentido:

‘**ICM. Coisa Julgada.** Não faz a decisão de julgamento indevidos o lançamento e a cobrança do tributo em determinados exercícios, não pode, portanto, se invocada contra lançamentos e cobranças relativas a exercícios posteriores. Súmula 239. recurso Extraordinário conhecido e provido’ (RE n. 100.126-PR, 2ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, in RTJ 108/406).

**‘COISA JULGADA EM MATÉRIA FISCAL. SÚMULA 239. DIFERIMENTO. CRÉDITO.**

A coisa julgada, em matéria de cobrança de ICM, tem por delimitação a relação jurídico-tributária emergente da operação, ou operações, que foi controvertida e julgada no caso concreto, a teor da Súmula 239.

Recurso Extraordinário não conhecido.” (RE n. 109.073-SP, 1ª Turma, Rel. Min. Rafael Mayer, in RTJ 118/831).

Ainda nesse sentido, o Ministro Moreira Alves, ao proferir seu voto no julgamento dos Embargos de Divergência em recurso Extraordinário n. 100.888-MG (in RTJ 111/1306), reiterou:

‘Há pouco examinei mandado de segurança preventivo, em que salientava, a meu ver acertadamente – já levantei este mesmo problema a que V. Exa. está aludindo agora, na Segunda Turma, que mandados de segurança preventivos, em casos dessa natureza, só

podem ser admitidos quanto à relação jurídica concreta e imediata, com referência à qual há ameaça de aplicação do dispositivo. A não ser assim ter-se-á representação de interpretação de lei em tese para determinada pessoa, o que não se pode obter sequer do Supremo Tribunal Federal, porque na representação de interpretação de lei em tese esta Corte interpreta com eficácia *erga omnes*, e não exclusivamente para alguém, sem referência a um caso concreto.'

De notar que a obrigação de pagar a contribuição em tela se renova mês a mês, eis que a legislação em vigor a submete ao sistema de base correntes de apuração (Lei n. 7.689/88, art. 5º, § 1º. e Lei n. 8.383/91, art. 38 e 44). A apuração mensal porque, em cada mês, se realizam os fatos-pressupostos-de-incidência da contribuição. Essa continuidade de relações que se sucedem ao longo do tempo pode alternativamente ser havida como obstáculo a eficácia da coisa julgada no futuro e não apenas como um critério de demarcação dos seus efeitos processuais e substanciais. De qualquer sorte, a pretensão à contribuição nos períodos subseqüentes ao abrangido pelo julgado será legítima.

De toda a antecedente exposição, decorre uma conclusão fundamental: a coisa julgada não constitui obstáculo ao exercício da pretensão à contribuição social sobre o lucro em períodos subseqüentes àqueles que foram abrangidos pelas decisões respectivas.'

A decisão recorrida coincide com o entendimento exposto pelo ilustre mestre e está consoante com as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça, motivo porque não merece qualquer reforma a bem elaborada decisão recorrida.

#### ISENÇÃO DA ÁREA DA SUDENE

A Recorrente argumenta que está beneficiada com a isenção do seu lucro e que a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido como adicional do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, estaria albergada pela isenção pelo prazo determinado, não podendo ser objeto de cassação unilateral pela autoridade administrativa, fato que gerou um ônus indevido para a empresa isenta porque passou a incidir sobre a mesma base de cálculo da isenção.



Ao que pese os argumentos despendidos pela Recorrente, entendo que não lhe cabe razão.

Isto porque, pelo acórdão do STF, no julgamento do RE n. 138.284-8/CE, que julgou constitucional a Lei n. 7.689/88 (exceto o seu art. 8º.), repeliu, expressamente, a classificação de Adicional do Imposto de Renda que a defendente quer imputar à CSLL. Escreveu o relator, o eminente Ministro Carlos Velloso, em seu voto: *“Nem seria possível a utilização do argumento no sentido de que teríamos, no caso, bis in idem – o lucro das pessoas jurídicas constituindo fato gerador do imposto sobre a renda e da contribuição.”*

Se o STF não reconhece a CSLL como um adicional do Imposto de Renda, e a isenção da SUDENE usufruída pela Recorrente diz respeito tão-somente ao imposto de renda e seus adicionais, não pode interpretar de forma extensiva a legislação que trata de isenção, a teor do artigo 111, inciso II, do CTN.

Portanto, a isenção de que goza a Recorrente limita-se tão somente ao Imposto de Renda. Portanto, a incidência da CSLL sobre o lucro, inclusive sobre o lucro da exploração é perfeitamente legal.

Este entendimento já está consagrado em diversos julgados deste Primeiro Conselho de Contribuinte, conforme se verifica da seguinte ementa:

**“CSLL. ISENÇÃO. EMPRESA INSTALADA NA ÁREA DE ATUAÇÃO DA SUDENE.** A isenção concedida relativamente ao imposto de renda e seus adicionais incidente sobre o lucro da exploração não se estende à CSLL, distinta do IRPJ, eis que este é tratado no TÍTULO VI da C.F. e aquela no TÍTULO VII, ainda que o artigo 111 do CTN exige literalidade na interpretação de dispositivos relativos à matéria. Ainda que existisse lei específica (o que não ocorre) concedendo isenção da CSLL, sua constitucionalidade seria discutível, face ao disposto no caput do art. 195 da C.F. e considerando que ao desejar conceder isenção dessa contribuição, o legislador constituinte a incluiu no próprio texto constitucional (§ 7º do art. 195). Não há que se falar em direito adquirido se o ato que outorgou a isenção se referiu a exação de natureza diferente daquela que se pleiteia não seja cobrada. Recurso negado (Ac. 105-13.945,



de 17/10/2002, disponibilizado no 'site' de Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda.”

Do exposto, verifica-se que definitivamente a Recorrente não tem direito adquirido à não incidência de qualquer carga tributária sobre o lucro. Sob esse aspecto, nada há a reparar no lançamento e na decisão recorrida.

#### MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO

A recorrente expõe que não cabe a cobrança de multa de lançamento de ofício de 75%, tendo em vista que está beneficiada com decisão judicial transitada em julgado.

A jurisprudência administrativa predominante tem sido pautada no sentido de que, quando o sujeito passivo houver sido beneficiado com a liminar e o lançamento foi providenciado para prevenir a decadência, mesmo que a liminar tenha sido cassada posteriormente, não cabe a aplicação da multa de lançamento de ofício.

Entretanto, e tendo em vista que decisão judicial que beneficiava o sujeito passivo não poderia ultrapassar o ano-calendário de 1989, objeto do Mandado de Segurança, e que nos períodos de apuração de 1997 a 2001, a Recorrente não se encontrava beneficiada com a liminar e nem com a decisão judicial transitada em julgado, correta é a exigência da multa de lançado de ofício calculada com base no valor da CSLL que deixou de ser recolhida.

#### MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO LANÇADA ISOLADAMENTE.

O art. 44 da Lei n. 9.430/96, ao especificar as multas aplicáveis nos casos de lançamento de ofício, estabeleceu:

*“Art. 44 – Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*



...

*IV – isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, não forma do artigo 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.*

*V – isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado que não houver sido pago ou recolhido.”*

Os dispositivos legais transcritos têm como objetivo obrigar o sujeito passivo ao recolhimento dos tributos e contribuições sociais declarados (inciso V) ou que deixou de efetuar o pagamento do tributo, na forma estipulada no artigo 2º, da Lei n. 9.430/96, ou seja, recolhimento por estimativa por empresas que estavam sujeitas ao pagamento do tributo calculado com base no lucro real.

No caso dos autos, a fiscalização está aplicando a multa de lançamento de ofício, isoladamente, por entender que houve insuficiência ou falta de pagamento da contribuição em decorrência de exclusão indevida ou falta de adição ou lucro líquido para a determinação da sua base de cálculo, cujas parcelas já constituem bases de cálculo de contribuição social sobre o lucro líquido sobre os quais já incidem multa de lançamento de ofício.

Em verdade, tem razão a Recorrente quando diz que a fiscalização pretende cobrar a multa de lançamento de ofício incidente sobre o imposto lançado, também de ofício, concomitantemente com a multa de lançamento de ofício, isolada, sobre a insuficiência/falta calculada em decorrência da mesma infração.

De fato, conforme se verifica do Auto de Infração, exige-se concomitantemente duas penalidades sobre a Contribuição Social sobre o Lucro que deixou de ser recolhida, ou seja, multa isolada pelo não recolhimento da contribuição social apurada mensalmente por estimativa, capitulada no inciso IV, § 1º, art. 44, da Lei nr. 9.430/96, e multa de ofício lançada com base na CSLL devida no ajuste anual, capitulada no inciso I, art. 44, do mesmo diploma legal.



Logo, estamos diante de duas penalidades, ou melhor, de um “bis in idem” punitivo, ao arrepio do princípio da não propagação das multas e da não repetição da sanção tributária, porquanto estão sendo exigidas cumulativamente duas multas de ofício sobre uma mesma irregularidade, qual seja, a falta de pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Pois bem, analisando o dispositivo legal de forma sistemática, tenho para mim que não há como se sustentar tal exigência, porquanto não vislumbro no artigo em referência, autorização legal para que o Fisco lance concomitantemente duas penalidades sobre uma única infração – deixar de recolher a CSLL –, de vez que a norma sancionadora autoriza apenas o lançamento da multa de ofício nos casos das infrações previstas nos incisos I, II, III e IV, do § 1º, do artigo 44, da Lei n. 9.430/96.

Assim, para o caso da penalidade prevista no inciso I, do artigo 44, trata-se de norma geral que estabelece o percentual da penalidade a ser aplicada para os casos de falta de pagamento, pagamento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, falta de declaração e/ou declaração inexata, enquanto que os incisos I, II, III e IV, do § 1º. do citado artigo, tratam especificamente das infrações que irão suportar aquela penalidade.

Desta forma, qualquer penalidade que venha a ser atribuída ao contribuinte por infrações porventura praticada, deverá necessariamente estar capitulada no inciso I, *caput*, do art. 44, com um dos incisos previstos no parágrafo 1º do mesmo diploma legal, pois, se assim não for, estar-se-á exigindo penalidade em duplicidade sobre um mesmo ilícito tributário, tendo em vista a utilização de dois critérios diferentes para a apuração do tributo supostamente devido.

Ou seja, estar-se-ia exigindo duas penalidades, sendo a primeira incidente sobre uma “antecipação” que não se pode chamar de tributo, pois insuficientes em si para fazer surgir a obrigação tributária, de vez que pendente o fato gerador, e a segunda ao final do ano-calendário, momento em que se considera consumado este fato, pela ocorrência das circunstâncias materiais necessárias a



que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios, conforme definido no art. 116 do CTN.

Ou seja, a exigência das penalidades impostas no presente auto de infração torna a questão no mínimo teratológica, pois, exige-se da contribuinte uma penalidade sobre uma “antecipação” de um suposto tributo que deixou de ser recolhido mensalmente, e outra sobre o total do tributo efetivamente devido a época do fato gerador, ocorrido ao final do ano-calendário -, ou seja, a contribuinte esta sendo penalizado com duas penalidades quando na verdade cometeu apenas um ilícito, no caso, deixar de recolher o tributo devido.

Exemplificando, por se tratar de norma tipicamente sancionatória, a situação em questão se assemelharia ao crime de homicídio no Digesto Penal, em que o individuo seria duplamente condenado, inicialmente pela tentativa de homicídio, e posteriormente pelo homicídio efetivamente praticado, hipótese esta kafkaniana.

Assim, sou pelo cancelamento da multa de ofício, lançada isoladamente sobre o valor do tributo por estimativa que deveria ter sido recolhido após os ajustes realizados nas bases de cálculo da contribuição pela fiscalização, com as adições e exclusões ao lucro líquido na determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por caracterizar dupla penalização de uma mesma infração.

#### JUROS MORATÓRIOS – TAXA SELIC

No exame do mérito, ficou demonstrado com meridiana clareza que nos anos-calendário de 1997 a 2001, o sujeito passivo não estava acobertada pela decisão judicial transitada em julgado, tendo em vista que aquela decisão dizia respeito tão somente ao ano-calendário de 1989.

Desta forma, a possibilidade de lançamento do crédito tributário não estava suspensa e mesmo que a exigibilidade estivesse suspensa, o artigo 161 do



Código Tributário Nacional não dispensa a incidência dos juros de mora quando estabeleceu:

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

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

Como se vê, o Código Tributário Nacional só prevê a dispensa dos juros de mora na hipótese de pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito tributário.

Por outro lado, o artigo 5º do Decreto-lei n. 1.736/79, é taxativo quando determina que:

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

Quanto à incidência de juros moratórios à taxa SELIC, o procedimento está regulado no artigo 13 da Lei n. 9.065/95 e no art. 61 da Lei n. 9.430/96, donde afasta-lo, equivaleria negar validade as normas que o estatuiu.

Assim, mesmo que o Superior Tribunal de Justiça já ter se pronunciado a respeito da inexigibilidade dos juros calculados com base na taxa Selic, o fez em sede de ação com efeito inter-partes, não podendo os demais contribuintes se beneficiar de tal decisão, porquanto, tal exigência ainda não foi expungida do nosso ordenamento jurídico por intermédio de Resolução do Senado Federal, após a decretação de sua inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal,



Desta forma, a exigência de juros moratórios calculados com base na taxa Selic goza de presunção de legitimidade, pois regularmente editada pelo Poder Legislativo e promulgada pelo Poder Judiciário.

#### SUPESNSÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO.

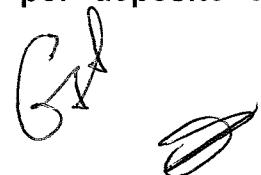
A Recorrente insiste que a negativa do pleito de suspensão do processo administrativo fiscal viola os princípios da impessoalidade, generalidade, igualdade e, de certa forma, a moralidade, tendo em vista que outros contribuintes em situações idênticas foram atendidos nos seus pleitos.

Entretanto, não vislumbro qualquer benefício para a Recorrente na suspensão do curso do processo administrativo fiscal, já que a exigibilidade do crédito tributário já está suspensa com a impugnação e recurso voluntário, nos termos da legislação que regula o processo administrativo fiscal.

Além disso, se a Recorrente está a alegar que a autoridade administrativa estaria impedida de promover o lançamento porque beneficiada com decisão judicial definitiva ou porque a autoridade judicial proibiu o lançamento, cabe o registro de que o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou no sentido de que a autoridade administrativa deve e pode constituir o crédito tributário e que nem uma ordem judicial poderia impedir o lançamento, consoante o teor do acórdão aprovado por unanimidade e relatado pela Ministra Eliana Calmon, no Recurso Especial n. 332693-SP, em 03/09/2002, DJU de 04/11/2002, pág. 181, disponibilizado no 'site' do Superior Tribunal de Justiça (stj.gov.Br), com a seguinte ementa:

**“TRIBUTÁRIO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA.**

- 1 – O fato gerador faz nascer a obrigação tributária, que se aperfeiçoa com o lançamento, ato pelo qual se constitui o crédito correspondente à obrigação (arts. 113 e 142 do CTN).
- 2 – Dispõe a FAZENDA do prazo de cinco anos para exercer o direito de lançar, ou seja, constituir ser crédito tributário.
- 3 – **O prazo par lançar não se sujeita a suspensão ou interrupção, nem por ordem judicial, nem por depósito do devido.**



- 4 – Com o depósito ou sem depósito, após cinco anos do fato gerador, sem lançamento, ocorre a decadência.  
5 – Recurso especial provido.” (destaquei)

Desta forma, tem razão a autoridade julgadora de 1º grau, ao afirmar que a exigibilidade do crédito tributário só pode ser suspensa nas hipóteses previstas no artigo 151 do Código Tributário Nacional, posto que o Superior Tribunal de Justiça que representa a última palavra do Poder Judiciário para a matéria infra constitucional, sentenciou que nem a ordem judicial poderia suspender ou interromper o prazo, e, conseqüentemente, o direito de lançar.

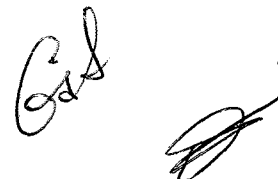
Este entendimento está fundado no artigo 142 do CTN, que estabelece competência privativa a autoridade administrativa para efetuar o lançamento.

Seria oportuno lembrar que o artigo 146 do CTN determina, ainda, que o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de impugnação do sujeito passivo, pelo recurso de ofício e por iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149. Desta forma, o pleito do sujeito passivo não tem amparo em qualquer dispositivo legal.

Assim, a inconformidade do sujeito passivo relativamente a indeferimento do pleito de suspensão do curso do processo administrativo fiscal não tem qualquer relevância e sequer comportaria litígio.

De fato, de acordo com o artigo 14 do Decreto n. 70.235/72, somente a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento e a figura do pedido de suspensão do processo administrativo fiscal não tem previsão nas normas reguladoras do processo fiscal e nem no Código Tributário Nacional.

Desta forma, e se tratando de pleito meramente protelatório e sem amparo nas normas vigentes, seria a hipótese de não se conhecer do pedido e, portanto, o indeferimento pela autoridade julgadora de 1º grau não caracteriza cerceamento do direito de defesa.

Two handwritten signatures in black ink are located at the bottom right of the page. The first signature is larger and more stylized, while the second is smaller and more compact.

De todo o exposto e tudo o mais que consta dos autos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, tão somente para cancelar a multa isolada, lançada relativamente aos anos-calendário de 1997, 1998, 1999, 2000 e 2001.

É como voto.

Sala das Sessões – DF, em 14 de abril de 2004

  
VALMIR SANDRI



## VOTO VENCEDOR

Conselheiro MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, Redator Designado

Peço vênia ao Conselheiro Relator para discordar quanto ao afastamento da multa isolada.

Compreendo perfeitamente a repulsa que o percentual de 75% pode provocar naqueles de bom espírito, mas creio que as penalidades impostas são sobre infrações diversas, certo que a nós não é possível rechaçá-las simplesmente por sua exasperação.

A primeira, a isolada, protege o sistema de bases correntes de arrecadação, e pune a conduta de não antecipar o tributo, no caso a contribuição social. A segunda, sobre o montante devido de tributo, pune a absoluta falta de recolhimento.

Retiro tal entendimento da própria Lei 9.430/96, cujo artigo 44 transcrevo:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

**I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;**

II - cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502. de 30 de novembro de 1964, independentemente



de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

§ 2º Se o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, as multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente.

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60. da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

A dicção do inciso IV supratranscrito não me parece deixar margem de dúvida acerca do seu alcance, pois a aplicação da penalidade independe da



apuração de resultado positivo, ou seja, é aplicável em qualquer situação, com ou sem base de imposto.

O contribuinte que deixa de recolher a estimativa está descumprindo norma específica quanto ao regime de antecipação, prevendo a Lei punição para tal ato. Se, concomitantemente, a falta de inclusão de certo valor na base do tributo, tem impacto tanto na estimativa não recolhida, como também no saldo de tributo a pagar, e este também não é recolhido, outro infração surge, pois a primeira não necessariamente pressupõe a segunda.

O mecanismo também se encontra alicerçado na IN 93/96, em seu artigo 16, que assim determina:

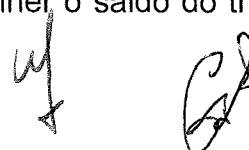
“Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos;

II - o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.”

Prova a meu ver irrefutável de que se trata de dupla infração, é ser possível vislumbrar-se situação de lançamento no decorrer do próprio ano-calendário, hipótese na qual há lançamento exclusivamente pela multa isolada. Ocorre que se o contribuinte permanece em erro e deixa de recolher o saldo do tributo devido, também aí haverá lançamento, com multa de ofício.

Se não for assim estar-se-ia a prejudicar aquele que também deixou de recolher a estimativa mas fez o recolhimento do saldo do imposto devido. A este cabe apenas a multa isolada, pela conduta em desrespeito ao regime de antecipação. Para outro, que também tenha deixado de recolher o saldo do tributo,



cabe, adicionalmente, a multa de ofício. Caso contrário, ambos restariam punidos de forma idêntica, embora tenham cometido ilícitos distintos.

Assim sendo, forte no entendimento de que houve de fato dupla infração, uma de conduta, pelo não antecipação, e outra pela falta de recolhimento do saldo do tributo, voto pela manutenção da multa isolada e, portanto, pelo integral desprovimento do recurso, pois acompanho o ilustre Relator quanto às demais matérias em julgamento.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 14 de abril de 2004

  
MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR

