



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-6

Processo nº : 13502.001049/2001-60

Recurso nº : 131.071

Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOBRE O LUCRO SOCIAL – Exs.: 1997 a 1999

Recorrente : COPENOR COMPANHIA PETROQUÍMICA DO NORDESTE

Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-SALVADOR/BA

Sessão de : 26 de fevereiro de 2003

Acórdão n.º : 107-06.991

CSLL. SENTENÇA TRANSITADA EM JULGADO. DIREITO ADQUIRIDO. INSUBSISTENTE CONFIGURAÇÃO EM FACE DE LEIS ULTERIORES. RELAÇÃO JURÍDICA CONTINUATIVA. LEI NOVA E FATOS DE NATUREZA DIVERSA. PRECEDENTES DOS TRIBUNAIS SUPERIORES. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI NÃO ACOLHIDA PELO STF. *A relação jurídica de tributação da Contribuição Social sobre o Lucro é continuativa, incidindo, na espécie, o art. 471, I, do CPC. 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.* (STF). *A coisa julgada em matéria tributária não produz efeitos além dos princípios pétreos postos na Carta Magna, a destacar o da isonomia* (STJ – REsp. 96213/MG). A Lei n.º 8.034, de 13.04.1990, ao resgatar edições legais pretéritas - erigiu e iniciou - ao mesmo tempo, exacerbadas inovações na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, distanciando-a, dramaticamente, da prescrita pela Lei n.º 7.689/88. Dessa forma e manifestamente atendeu-se - com ela e a partir dela - ao dualismo que se aponta indispensável.

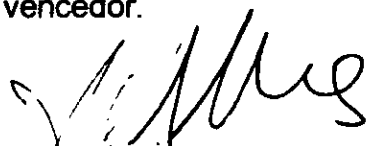
CSLL. ESTIMATIVA NÃO RECOLHIDA E BASE DE CÁLCULO POSITIVA AO FINAL NÃO-APURADA SEM RECOLHIMENTO DO TRIBUTO. MULTA. SETENTA E CINCO POR CENTO (75%) EM AMBOS EVENTOS. DUPLA INCIDÊNCIA. INSUBSISTÊNCIA. É inacumulável a penalidade incidente sobre exigência provisória e que se compensa com o definitivo tributo já apurado ao final do período e objeto também de lançamento de ofício.

MULTA ISOLADA - A multa de ofício incidente sobre o valor das estimativas não recolhidas ou sobre a insuficiência de recolhimentos mensais, visa dar efetividade à norma que exige as antecipações mensais do IRPJ e da CSLL, quando a empresa, por sua exclusiva iniciativa, adota a apuração anual do lucro.

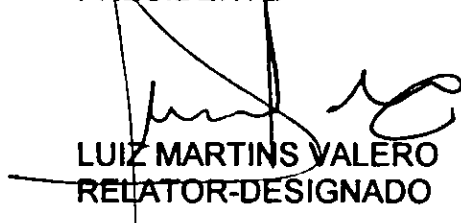
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
COPENOR COMPANHIA PETROQUÍMICA DO NORDESTE.

Processo nº : 13502.001049/2001-60
Acórdão nº : 107-06.991

ACORDAM os Membros da Sétima 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. Vencido o Conselheiro Neicyr de Almeida (relator), que afastava a multa isolada, e o Conselheiro Octávio Campos Fischer, que dava provimento integral. Designado o conselheiro Luiz Martins Valero para redigir o voto vencedor.



JOSÉ CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE



LUIZ MARTINS VALERO
RELATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 21 MAR 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NATANAEL MARTINS, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

Processo nº : 13502.001049/2001-60
Acórdão nº : 107-06.991

Recurso nº : 131.071
Recorrente : COPENOR COMPANHIA PETROQUÍMICA DO NORDESTE

RELATÓRIO

I – IDENTIFICAÇÃO.

COPENOR COMPANHIA PETROQUÍMICA DO NORDESTE., empresa já qualificada na peça vestibular desses autos, recorre a este Conselho da decisão unânime proferida pela 1.ª TURMA DE JULGAMENTO DA DRJ/SALVADOR/BA., que negara provimento às suas razões iniciais.

II – ACUSAÇÃO.

a) IRPJ.

a.1. Dedução indevida da CSLL no ano-calendário de 1996 (ajuste anual), do valor de R\$ 268.207,46, apurado na Declaração de Rendimentos, constatada em função da falta de pagamento/confissão da CSLL mensal por estimativa obrigatória deduzida da CSLL apurada (Ficha 11/ Linha 23). O saldo a pagar restou nulo, sem quaisquer correspondências com recolhimentos efetivados.

Enquadramento legal: art. 2.º e §§, da Lei n.º 7.689/88; art. 19, da Lei nº 9.249/95.

a .2. Dedução indevida da CSLL no ano-calendário de 1997 (ajuste anual), do valor de R\$ 4.174.571,67, apurado na Declaração de Rendimentos, constatada em função da falta de pagamento/confissão da CSLL mensal por estimativa obrigatória deduzida da CSLL apurada (Ficha 11/ Linha 22). O saldo a pagar restou nulo (ficha 09/25), sem quaisquer correspondências com recolhimentos efetivados.

Enquadramento legal: Enquadramento legal: art. 2.º e §§, da Lei n.º 7.689/88; art. 19, da Lei n.º 9.249/9, c/c art. 6.º, da MP n.º 1.807/99 e reedições; art. 28,

da Lei n.º 9.430/96; e, art.77, inciso III, do DL n.º 5.844/43; art. 149, da Lei n.º 5.172/66.

a .3. Multa Isolada por falta de recolhimento da CSLL nos anos-calendário de 1997 e 1998 (ajuste anual), incidente sobre a base de cálculo apurada estimada mensal em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, conforme valores declarados pelo contribuinte na DIPJ/98 (ficha 09), e DIPJ/99 (ficha 29).

Enquadramento legal: art. 44, § 1.º, da Lei n.º 9.430/96.

III – ATO IMPUGNATIVO

Ciente do lançamento de ofício, em 21.12.2002 (sábado), ingressou com sua peça impugnatória, em 22.01.2003 (fls. 378/411), instruindo-a com os documentos de fls. 412/419, assim sintetizada pela e. Colegiado de Primeiro Grau:

“juntamente com diversas empresas do Pólo Petroquímico de Camaçari, ajuizaram dois Mandados de Segurança n.º 89/1273-8 e 89/4469-9”, objetivando a declaração de inconstitucionalidade da Lei n.º 7.689/88, que instituiu a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, observando-se que a ação de n.º 89/1273-8 contestou a exigência com relação ao ano-base de 1988, e a outra contestou a exigência relativamente ao período-base de 1989, e seguintes;

a Ação de Mandado de Segurança n.º 89/1273-8, lhe foi favorável, “ tendo sido obtida decisão final transitada em julgado no sentido de declarar a inconstitucionalidade da Lei n.º 7.689/88, que instituiu a cobrança daquela exação”;

“irresignada com esta edição que lhe foi desfavorável, a União Federal ingressou, em novembro de 1993, com Ação Rescisória, distribuída sob o n.º 93.01.32809-7, com o fito de modificar a decisão supra descrita. Esta Ação Rescisória foi julgada procedente pelo TRF da 1.ª Região, sendo o Acórdão publicado em 04.10.99. Contra tal decisão foram opostos Embargos de Declaração, em 07/10/99,

que se encontram aguardando julgamento desde 14/10/99", não devendo prosperar tal Ação em razão do Supremo Tribunal Federal ter julgado inconstitucional a cobrança da CSLL relativamente ao ano-base de 1988;

relativamente ao Mandado de Segurança n.º 89/4469-9, * também foi proferida decisão transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade da Lei n.º 7.689/88, através de Acórdão proferido pela 3.ª Turma do TRF da 1.ª Região, nos autos da MAS n.º 90.01.16465-0, tendo por Relator o Juiz Tourinho Neto";

inconformada, a Procuradoria da Fazenda Nacional ingressou com a Ação Rescisória n.º 93.01.32811-9/DF pleiteando "a desconstituição do acórdão transitado em julgado, tendo, a mesma, sido julgada procedente pela 2.ª Turma do TRF da 1.ª Região, mas cuja decisão não se tornou definitiva, visto que atacada por sucessivos recursos pela empresa, ora Defendente", dentre os quais o especial e o extraordinário;

"o Recurso Especial foi admitido, sendo encaminhado ao STJ, onde foi julgado contrariamente aos interesses da Defendente, o que ensejou oportuna apresentação de Embargos de Declaração. Tais Embargos foram rejeitados, pelo que, foram opostos Embargos de Divergência, que, tendo sido admitidos, aguardam a devida análise de STJ";

"ainda que o Recurso Especial seja julgado desfavoravelmente à Defendente, resta pendente de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal o Recurso Extraordinário anteriormente interposto contra o Acórdão do TRF. No que se refere ao RE, tem-se que este foi inadmitido pelo Presidente do E.TRF da 1.ª Região, forçando a interposição de Agravo de Instrumento n.º 95.01.08772-9, que por seu turno, se encontra sobrestado, aguardando decisão final no REsp.;

enquanto a sentença rescisória não transitar em julgado, ela não está obrigada ao recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, porque o acórdão transitado em julgado na Ação de Mandado de Segurança na qual ela é parte, não foi ainda desconstituído e * declarou a inexistência de relação jurídica obrigacional

relativa ao recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro, sob o fundamento de inconstitucionalidade da Lei n.º 7.689/88", por isso, continua a fazer efeito, nos termos do artigo 467, do Código de Processo Civil, trazendo, em respaldo, excertos de parecer do advogado Sérgio Bermudes e de doutrina do jurista Humberto Theodoro Júnior (doc. De fls. 380 e 381);

" o artigo 468, do Código de Processo Civil dispõe que a coisa julgada material tem força de lei não só entre as partes envolvidas, como também, em relação a todos os juízes, que deverão respeitá-la. Sendo assim, torna-se indubitoso que a coisa julgada representa a segurança jurídica dos jurisdicionados, uma vez que impede a rediscussão da matéria sob a sua proteção, seja na mesma ação seja em uma outra";

" o Mandado de Segurança Preventivo que declarou inconstitucional a Contribuição Social tem força declaratória. Neste sentido, merece destaque o REsp 12.184, em que o em. Relator Ministro Ari Pargendler faz a distinção entre mandado de segurança que ataca a obrigação tributária e o mandado de segurança que ataca o crédito tributário, no seguintes termos " (transcrição de fls. 383 e 384);

" nem se alegue que a Defendente não está amparada pela coisa julgada porque a Sentença Rescisória já foi prolatada, não tendo os Recursos Especial e Extraordinário efeito suspensivo. Tal alegação é totalmente improcedente e incoerente como bem expõe o mestre Pontes de Miranda" (transcrição às fls. n.º 383 e 384);

" a jurisprudência entende que se a ação rescisória não suspende a execução da sentença rescindenda, também não pode o fisco lançar a contribuição social sobre o lucro de uma empresa que dispõe de uma sentença transitada em julgado, dispensando-a do recolhimento da CSLL por inconstitucionalidade da referida Lei. (Despacho do Exmo. Sr. Juiz OLINDO MENEZES nos autos do Ag. N.º 1998.01.00.018363-6/MG, aviado pela Fazenda Nacional com o fito de ver revogada liminar concedida nos autos do MS n.º 1998.38.00.012323-2 pelo MM Juiz Federal da 13.ª Vara da Seção Judiciária de Belo Horizonte).



" também não pretenda o Fisco afirmar que não é cabível alegação da exceção da coisa julgada em relação a fatos geradores sucedidos após as alterações legislativas substanciais da Contribuição Social, " pois em que pese ter a Lei n.º 7.689/88 sofrido alterações tópicas, nenhuma delas alterou significativamente o feito jurídico por ela ostentado quando sofreu declarações contraditórias de inconstitucionalidade e constitucionalidade. *Mutatis mutandi*, alterações nas alíquotas e mesmo nas bases de cálculo de outros tributos, incluindo ou excluindo dadas parcelas, não significam re-instituição desses tributos, tese sobremodo especiosa e cerebrina, divorciada da realidade e da sensata jurisprudência dos tribunais";

"descabe invocar na espécie *in examen* o princípio da igualdade em abstrato perante a lei, e justo ao contrário, cabe invocar os princípios da segurança e da certeza do direito, instrumentalizados pelo princípio da coisa julgada";

na ação " transitada em julgado em favor das empresas, movida pela COPENE Petroquímica do Nordeste S/A ., e Outras, empresas localizadas em área de atuação da SUDENE, contra a UNIÃO", onde insurgiram-se contra a Instrução Normativa SRF n.º 20, de 1990, o voto do relator no Recurso Especial n.º 188.950 – BA., reforça o seu entendimento quando consignou: " (...) Se por força das decisões transitadas em julgado as recorrentes foram desobrigadas do recolhimento da contribuição social instituída pela Lei 7.689/88, é inequívoco que isto também as desobriga de deduzi-la do lucro da exploração na apuração deste, que na forma da Instrução Normativa n.º 198/88 ou na 20/90(...)";

"ainda que porventura ocorra a rescisão do acórdão transitado em julgado, a decisão rescindente, que constitui nova relação entre as partes pela revogação da situação anterior, não terá eficácia retroativa, gerando apenas efeitos *ex nunc*, o que impossibilita totalmente a reclamação judicial de créditos por fatos geradores ocorridos sob a égide da decisão rescindida";

Cita parecer inédito de Humberto Theodoro Júnior, às fls. 387/391; 

"vindo, o acórdão rescindendo, a produzir efeitos *ex tunc*, não será devida qualquer cobrança de multa e juro de mora sobre o suposto crédito da Fazenda Nacional, pois a Defendente não descumpriu nenhuma norma tributária", porquanto o seu procedimento está respaldado em uma sentença judicial transitada em julgado, que, de conformidade com o inciso X, do art. 156, do Código Tributário Nacional, é uma das formas de extinção do crédito tributário; cita, em sua defesa, o art. 63, da Lei n.º 9.430/96;

é uma empresa isenta do Imposto de Renda e adicionais restituíveis, por ter se instalado, desde 1978, na área da SUDENE;

A lei n.º 7.689/88, ao instituir a CSLL, estabeleceu no art. 3.º uma alíquota de 8% (oito por cento), e, simultaneamente, no art. 10, reduziu a alíquota do Imposto de Renda de 35% (trinta e cinco por cento) para 30% (trinta por cento), com o objetivo de evitar a ocorrência de um ônus adicional de carga tributária para as empresas em geral, conforme previsto no art. 9.º de Exposição de Motivos da citada Lei;

"ao criar contribuição sobre o lucro da exploração, anteriormente livre de qualquer gravame, a lei restringiu o direito da Defendente, concedido por prazo certo e sob condições onerosas – é dizer, de forma irrevogável. Tudo isso ofende a Constituição, anula os incentivos fiscais para o desenvolvimento do Nordeste e nega tê-los da própria lei instituidora da CSLL, que se preocupou em não elevar a carga tributária";

"tem o direito adquirido da não incidência de qualquer carga tributária sobre o seu lucro, nos exercícios lançados pela fiscalização, em virtude da fruição do gozo da isenção por prazo certo e sob condição onerosa; A isenção por prazo certo, foi violado, infringindo-se os princípios constitucionais assegurados na Carta Magna";

"a incidência da CSLL sobre a totalidade do lucro antes do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas isentas, configura-se numa tributação inconstitucional do



Patrimônio, que deveria ser mantido isento, por prazo certo, desde que não fossem modificadas as condições que foram requeridas para a sua concessão”;

* ao dispor que os encargos de depreciação decorrentes da diferença do IPC e do BTNF, quando computados em conta de resultado, deveriam ser adicionados ao lucro líquido, o § 2.º, do art. 41, do Decreto n.º 332, de 21 de novembro de 1991, cometeu uma ilegalidade, na medida em que, sendo uma norma de caráter infra-legal, contrariou frontalmente o art. 2.º, da Lei n.º 7.689/88”;

“a Lei n.º 7.799/89, ao traçar as regras gerais de correção monetária de balanço, prevê no seu art. 4.º, inciso III, a dedução da correção monetária da depreciação como encargo do período-base, o que fez, igualmente, o Decreto n.º 332/91, ao regulamentar a correção monetária das demonstrações financeiras, repetindo e consolidando a mencionada regra do art. 4.º, inciso III, da Lei n.º 7.799/89”;

* ao dispor nos seus arts. 32 a 43 sobre a correção monetária com base no IPC, regulamentada pela Lei n.º 8.200/91, não tratou o Decreto n.º 332/91 da correção monetária da depreciação, apesar e haver disposto expressamente sobre a disciplina fiscal da depreciação propriamente dita”;

o MAJUR tentou alterar, modificar ou simplesmente preencher tal lacuna da legislação, incluindo a correção monetária dos encargos de depreciação oriundos dos efeitos do IPC como parcelas dedutíveis na apuração do lucro real e na formação da base de cálculo da CSLL. Porém o MAJUR não tem caráter de normatividade, conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal em sessão plenária (Acórdão unânime do STF-pleno, na Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 5.136/600 – Rel. Min. Célio Borja, julgado em 14.06.91; DJU de 30.10.92, seção I, pág. 19.514). Nesse mesmo sentido, recente decisão do e.STJ, em Agravo Regimental de Instrumento n.º 23.715-6, da 1.ª Turma do STJ, publicado no DJU, Seção I, de 23.11.92;

a omissão legislativa suprida pela aplicação da analogia não poderia resultar em agravamento da carga tributária (art. 108, § 1.º do CTN), o que ocorreria no caso de se admitir a fiscalização invocá-la " para alegar que o acessório (correção monetária da depreciação) segue o principal (encargos de depreciação), para em seguida concluir pela indedutibilidade da correção monetária da depreciação dos períodos-base de 1991 e 1992";

"o emprego da analogia no caso em apreço, importaria, novamente, em infringência ao princípio da legalidade, por resultar na exigência de tributo sem lei que o estabeleça; restaria também maculado o princípio da tipicidade da tributação, segundo o qual a lei, e apenas ela, deve conter e descrever, de forma completa, clara e minuciosa, todos os elementos essenciais à validade e à legitimidade de um tributo, tais como o fato gerador (hipótese de incidência), a base de cálculo, a alíquota, o sujeito passivo etc.";

" a matéria se apresenta pacificada, nos termos do Acórdão do Recurso Especial n.º 198.192, do STJ, cuja ementa, *in verbis*, assegura a Defendente o direito de não adicionar os encargos de depreciação, amortização e baixa de bens decorrentes da diferença IPC/BTNF, assim como de proceder a exploração do saldo devedor acumulado – Lei n.º 8.200/91, na apuração da base de cálculo da CSLL. Transcreve decisões do Primeiro Conselho de Contribuintes, às fls. 407 a 409);

"a lei n.º 7.689/88, não contemplou a possibilidade de compensação dos prejuízos acumulados na determinação da base de cálculo desta contribuição", entretanto, ressalte-se que ela " não vedou expressamente esse direito de compensar os resultados negativos acumulados";

"a Lei n.º 7.689/88 não efetivou qualquer restrição à compensação de resultados negativos acumulados, aplicando-se, portanto, o quanto prescrito na Lei n.º 7.713/88, art. 34, §1.º, letra "d", que estabelece esta compensação". Posteriormente, esta faculdade foi ratificada pela Lei n.º 8.383/91, que estabeleceu, no parágrafo único do art. 44, a compensação dos prejuízos apurados a partir de 1992", por isso, " não

poderá a fiscalização limitar a possibilidade de compensação dos prejuízos à 30% do lucro líquido ajustado. Procedendo dessa forma, o legislador está a tributar a perda patrimonial ocorrida, uma vez que a limitação de compensação do restante do prejuízo com os ganhos obtidos determinam um lucro diferente do verdadeiramente obtido no exercício”;

Traça um paralelo entre o conceito de renda e do patrimônio com supedâneo no CTN e no art. 153, inciso III, da CF/88. Assinala que o art. 110 do CTN determina não ser possível a lei tributária mudar os conceitos utilizados do direito privado;

Finaliza requerendo a total improcedência e o arquivamento do auto de infração.

IV– A DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

Através de sua peça decisória de fls. 438/492 (cinquenta e cinco folhas), sob o n.º 1.332, de 30 de abril de 2002, prolatou-se a seguinte decisão, resumidamente consubstanciada em suas ementas de fls. 438/439:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL

Ano-calendário: 1996,1997,1998

COISA JULGADA. SENTENÇA RESCISÓRIA.EFEITOS.LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. CABIMENTO.

Rescindida a sentença que desobrigava a contribuinte do recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, é desnecessário aguardar o trânsito em julgado da sentença rescisória para a realização do lançamento.

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.

COISA JULGADA.RELAÇÕES JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS DE TRATO SUCESSIVO.LIMITES.

Nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo a coisa julgada fundamentada em inconstitucionalidade de lei não pode ter seus efeitos projetados no futuro, se a alegação de inconstitucionalidade é "incidenter tantum"

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.

DIREITO DE ISENÇÃO "SUDENE". EXTENSÃO À CSLL.

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.

DIFERENÇA DE CORREÇÃO ENTRE O IPC E O BTN FISCAL.ADIÇÃO.MATÉRIA ESTRANHA AO FEITO.

Verificada a ausência de adição dos encargos de depreciação oriundos da diferença entre o IPC e o BTNF à base de cálculo da CSLL objeto de tributação, descabe à autoridade administrativa pronunciar-se sobre a sua aplicabilidade, por tratar-se de matéria estranha ao feito.

BASE DE CÁLCULO NEGATIVA.COMPENSAÇÃO.SALDOS ANTERIORES AO ANO-CALENDÁRIO DE 1992.

Na ausência de expressa previsão legal, não cabe a compensação de saldos das bases de cálculos negativas da CSLL advindas de períodos-base anteriores ao ano-calendário de 1992.

BASE DE CÁLCULO NEGATIVA.COMPENSAÇÃO.LIMITES.

Para efeito de determinar a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizado pela legislação poderá ser reduzido, mediante compensação de bases de cálculo negativa de períodos anteriores,em,no máximo, trinta por cento.

VI – A CIÊNCIA DA DECISÃO DE 1º GRAU

Cientificada, por via postal (AR de fls. 497 – Vol.II), em 15.05.2002, apresentou o seu feito recursal em 13.06.2002 (fls. 498/541).

VII – AS RAZÕES RECURSAIS



Assevera que a Lei n.º 8.034/90 alterou apenas a alínea "c", do §1.º, do art. 2.º, da Lei n.º 7.689/88, que continua vigendo. Essa alteração consistiram na modificação da forma do ajuste para fins de apuração do resultado do período-base. A seguir, faz o seu detalhamento.

A alteração da forma de apuração da base de cálculo da contribuição social não pode ser considerada uma alteração substancial:

no que se refere à LC n.º 70/91, não se procedeu qualquer alteração na referida contribuição social.

Contesta a utilização da taxa de juros SELIC, asseverando que se trata de taxa de juros atrelada à Liquidação e Custódia de Títulos Públicos Federais e, portanto, sujeita às oscilações decorrentes de credibilidade interna ou internacional de tais títulos, e, ainda, atrelada às necessidades de política monetária governamental.

Registra que só a Lei Complementar pode dispor sobre o crédito tributário, de que são os juros acessórios, a teor do inciso III, art. 146, da CF/88.

A fixação de tão extorsivas taxas de juros ofende os dispositivos constitucionais ao limitá-la em 12% (doze por cento) ao ano. Colige ementas judiciais, às fls. 519/520.

Ainda que a taxa de juros SELIC decorra de lei, esta, entretanto, outorga poderes à Administração para a fixação de uma taxa variável, que reverterá, exclusivamente, em seu benefício.

Colaciona trechos de trabalhos publicados na Revista Dialética, acerca de sua tese, às fls. 521.

A taxa e juros, tal como fora concebida, permite a fixação de seu *quantum* totalmente alinhado ao conceito remuneratório, próprio dos juros financeiros.

Ademais, o Banco Central do Brasil é que a fixa – fato que lhe retira a necessária isenção para que seja utilizada como taxa referencial dos juros de mora de débitos fiscais.

Transcreve ementa da lavra do eminente Min. Franciulli Netto do egrégio Superior Tribunal de Justiça [REsp. n.º 215.881/PR (1999/0045345-0)].

Por entender a Recorrente, ser indevida a cobrança da CSLL, em face de decisão judicial a seu favor, ainda não desconstituída de forma definitiva, esta não efetivou os recolhimentos da exação, a despeito de informar ao fisco, os valores que seriam devidos, caso a exação fosse exigível.

Entende a fiscalização, que na verdade houve confissão de dívida por parte da Recorrente, que ao efetivar os valores da CSLL na sua Declaração de Rendimentos, atesta a existência de quantias que deveriam ter sido recolhidas aos cofres públicos.

Dessa forma, os valores apontados já são passíveis de inscrição em dívida ativa, sendo encaminhados para cobrança judicial, não havendo, portanto, necessidade de fiscalização para apuração dos valores.

Após transcrever o art. 44, da Lei n.º 9.430/96, e o art. 7.º da Lei n.º 9.716/98, que revogara o inciso V do §1.º daquele artigo, concluiu que a multa isolada não poderia ser aplicada ao contribuinte que, tendo lançado e declarado os valores devidos, não efetivara o pagamento do quanto informado.

Colige trechos de estudiosos e ementas desse Conselho, às fls. 536 e 537 (Vol. II), aos quais atribui pertinência e correlação com a matéria posta.

No mais, reproduz, basicamente, as mesmas irresignações vestibulares, não obstante atacar, pontualmente, a decisão de primeiro grau. Em face do extenso texto, o mesmo, se necessário, será lido em plenário, devendo ser reproduzido, quando oportuno, ao longo do voto condutor do presente Acórdão.



VIII – DO DEPÓSITO RECURSAL

Às fls. 542 (volume II) e seguintes, colaciona Termo de Arrolamento de bens e certidão de cartório (fls. 544/550), devidamente acolhidos pela autoridade própria da Secretaria da Receita Federal (fls. 560 – Vol. II), bem como os demais documentos de fls. 551/556.

É o relatório 

V O T O V E N C I D O

Conselheiro: NEICYR DE ALMEIDA, Relator.

Em face de a peça recursal levar a exaustão a sua irresignação, máxime no que concerne a acusação principal, ainda pela via da lateralidade, consigna-se, aborda outras temáticas, também à sociedade, fato que requer do relator extrema acuidade, sob pena de se deixar, à margem, questões suscitadas e que tenham pertinência, obviamente, com o presente litígio. Assinalo, preliminarmente, que, por principais devem ser entendidas todas ou todas aquelas questões que, frente a um juízo de valor isento, possam suscitar maior aprofundamento em benefício de um julgamento sem máculas. Ou seja: aquelas que atingem o centro nuclear acusatório, e não necessariamente aquelas eleitas ao talante de quem as descreve como precípuas.

Objetivando sistematizar a temática recursal, de forma inteligível, impõe-se estabelecer inúmeros marcos de análise. Senão vejamos:

I. Do Trânsito em Julgado - Coisa Julgada Material

I.1. Anos-calendário de 1996 e 1997

Estou convencido que essa deve ser a primeira matéria a ser posta à apreciação.

A análise das declarações de rendimentos da pessoa jurídica (fls. 112/140 e 141/179), demonstra que somente a partir do ano-calendário de 1997 (fls. 151/162), passou a empresa a considerar - com exigibilidade suspensa - as verbas relativamente à Contribuição Social sobre o Lucro.

Em ambos os exercícios, porém, há de forma clara demonstrada que, do montante anual apropriado da respectiva contribuição, praticou a litigante redução do montante a título de recolhimento com base nas estimativas mensais calculadas com supedâneo na receita bruta e acréscimos: no ano-calendário de 1996, a evidencia

se materializa somente na ficha 11 da DIPJ (fls. 127), motivo, aliás, da exigência fiscal presente; no ano-calendário de 1997, povoa a subtração mensal e consolidada nas duas fichas da DIPJ: as sob os n.º 09 e 11 (fls. 151 e seguintes e 164).

Como corolário, no ano-calendário de 1996 a exigência fiscal conformou-se à redução indevida da contribuição social, tendo em vista que a empresa não apresentara quaisquer comprovações de recolhimentos ou apropriação contábil das estimativas a recolher.

Dessa forma, a lide, nesse ano-calendário, como se depreende dos autos, abriga-se no fato de a recorrente, não obstante não ter procedido ao recolhimento das estimativas mensais da Contribuição Social sobre o Lucro, com supedâneo na receita bruta e acréscimos, excluía - na outra ponta - da provisão da CSLL calculada ao final do ano-calendário, a verba acumulada relativamente a essas mesmas estimativas, ao arrepio do comando legal aplicável à espécie.

É consabido que a escrituração requerida quando houver recolhimento tempestivo das respectivas parcelas, há de eleger uma conta patrimonial ativa de caráter transitório, podendo aqui ser denominada de "Estimativas da CSLL". Decorre, pois, que o lançamento contábil fixado na hipótese presente exigirá débito dessa conta, e crédito de uma das contas das disponibilidades, em contrapartida.

Ao final do período, apurada a Provisão para a CSLL (credora), encerrar-se-á a conta transitória , debitando-se, por conseguinte, pelo mesmo valor, a respectiva conta Provisão da CSLL. Desse confronto emergirá um valor líquido a teor de Provisão da CSLL a ser recolhido nas datas de vencimentos das respectivas quotas.

Contrário senso, se não houver qualquer recolhimento, nenhuma ofensa se materializará, desde que obedecidos os cânones contábil-tributários, a saber:

tomando-se o exemplo anterior, movimentar-se-ão duas contas patrimoniais: a já denominada conta ativa " Estimativas da CSLL " , e agora, o

surgimento de uma conta passiva, permutativa ou substitutiva de uma das contas do disponível, e aqui cognominada de " Estimativas a Recolher".

As duas, por conseguinte, terão os seus encerramentos, obedientes à seguinte liturgia:

a " Estimativas da CSLL " será levada a débito da conta Provisão da CSLL; essa operação fará com que se subtraia dessa conta o valor exato que permanecera em sua outra imagem " Estimativas a Recolher ". Até aí, nenhuma ofensa se cristalizaria, pois no encerramento do exercício a sistemática das antecipações sob a forma de estimativa cederia lugar à contribuição social haurida pela via da Provisão, como já se demonstrou.

O diferencial indevido constante do Passivo Circulante da litigante (Estimativas a Recolher) haveria de se subsumir, por consequência, ao competente recolhimento, obediente à data do vencimento da primeira quota da respectiva contribuição social.

Ocorre que o saldo da conta Provisão para a Contribuição Social - Passivo Circulante (DIRPJ/ ficha 18/linha 06) - , não noticia a sistemática contábil-fiscal aqui apontada, e nem mesmo há nos autos quaisquer evidências de que tal diferencial tenha sido motivo de recolhimento ou de declaração. Nada impediria ao contribuinte de demonstrar, seguramente, com os elementos requeridos, essa evidência. Note-se que, estando a declaração de rendimentos expurgada do diferencial, a espontaneidade só estaria a salvo do lançamento quando este se perfizesse pelo mesmo valor declarado. Seguramente, esse não é o caso retratado nos autos, mas sim a sua antinomia.

Portanto a exclusão de estimativas da base de cálculo da CSLL, a qual se irradia, inclusive, para o ano-calendário seguinte, acaba por desfechar uma redução não-autorizada dessa contribuição, somente permissível, se houvesse, pelo mesmo valor, equivalente verba no passivo circulante.



Assinalado esse cenário prévio, impõe-se abordar, agora, o título no limite da imposição e do trânsito em julgado da sentença com o mesmo objeto.

É consabido que houvera exacerbada alteração das normas que disciplinam a relação tributária continuativa entre as partes, não sendo cabível, no caso, a alegação da exceção da coisa julgada em relação a fatos geradores sucedidos após as alterações legislativas, em sendo do interesse público o lançamento e a cobrança administrativa ou judicial dos créditos decorrentes.

Como se depreende dos autos, a recorrente ao fulminar a Lei n.º 7.689/88, teve a sua tese acolhida por Acórdão que transitou em julgado, por decisão do egrégio Tribunal Regional Federal da 1.ª Região.

Segundo o seu relato, dois foram os Mandados de Segurança impetrados: o de n.º 89/1273-8, objetivando a declaração de inconstitucionalidade da Contribuição Social sobre o Lucro com referência ao ano-base de 1988, com trânsito em julgado; e, o sob n.º 89/4469-9, impetrado com o intuito de obter declaração de inconstitucionalidade da mesma contribuição, referente ao ano-base de 1989 e seguintes, com igual desígnio. Em ambos os casos, a União Federal ingressara com Ações Rescisórias, sob os n.º, respectivamente, 93.01.32809-7 e 93.01.32811-9-DF, obtendo êxito em ambas (acórdãos publicados, em 04.10.99 e 20.10.1999), porém dependentes de embargos e recursos opostos, até então, não-julgados.

Ocorre que, conforme o Acórdão referente à ação rescisória n.º 93.01.32811-9/DF admitida (fls. 56 e seguintes), ficou assente, às fls. 57, que a ação rescisória objetivava desconstituir o trânsito em julgado prolatado pela egrégia 3.ª Turma do TRF da 1.ª Região, que declarara a inconstitucionalidade dos arts. 1.º, 2.º, 3.º e 8.º da Lei n.º 7.689/88. A ação rescisória, sob o n.º 93.01.32809-7, fora admitida, igualmente (fls. 111).

É manifesto, baldada a argumentação da recorrente, que a o trânsito em julgado rescindido, se aprisiona, estritamente, nos domínios da Lei n.º 7.689/88.

A acusação louva-se - como matéria de fundo - sem quaisquer dúvidas, no fato de a empresa, ao seu talante, não ter reconhecido em sua escrituração, os débitos relativamente à CSLL nos anos-calendário de 1996, 1997 e 1998.

Ocorre que a peça acusatória fundou a sua sentença nas Lei n.º 9.430, de 27.12.1996 (DOU de 30.12.1996), e 19, da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995 (DOU de 27.12.1995), e Medida Provisória n.º 1.807, de 28 de janeiro de 1999 (DOU de 29.01.1999), assinalando que, a par da decisão judicial alegada pela recorrente, a relação jurídico tributária afastada foi restabelecida.

A coisa julgada a que se refere a contribuinte não tem pertinência com a exação da Lei 7.856/89, ou com as Leis n.º 7.738/89, 7.799/89, 7.856/89, 7.988/89, 8.034/90, 8.114/90, 8.212/91, Lei Complementar n.º 70/91, 8.114/90, Decreto n.º 332/91, 8.383/91, 8.541/92, Emenda Constitucional de Revisão n.º 1/94, 8.981/95 , 9.065/95, 9.249/95, Emenda Constitucional n.º 10, de 04 de março de 1996, 9.316/96 (todos os artigos), 9.430/96 entre outras – aquela primitiva – a de n.º 7.689/88 -, até então, com eficácia nos domínios apenas dos anos-base de 1988.

O ponto basilar em que se apoia a peça recorrida reside, na órbita do direito positivo, na exegese do artigo 156 do Estatuto Tributário, em seu inciso X. *In verbis*, assim se posiciona o comando legal:

Artigo 156 – Extinguem o crédito tributário:
(...);
X – a decisão judicial passada em julgado.

O Egrégio Supremo Tribunal Federal em sessão plenária, de 06.10.1992, decidindo o RE-135047/PE, DJ de 20.11.1992, assim se expressou:

I – Inconstitucionalidade, apenas, do art. 8. da Lei 7.689, de 15.12.88. RREE n.º 146.733-SP, relator Ministro Moreira Alves, 29.06.92, e 138.284-CE, Relator Ministro Carlos Velloso, 01.07.92.

II – R.E. conhecido (letra "b") e provido, em parte; reconhecida a inconstitucionalidade, apenas, do art. 8. Da lei n.º 7.689/88.



Nessa mesma direção, o notável voto do Ministro Relator Carlos Mário Velloso, do STF, RE n.º 138284-8/CE, quando, por unanimidade, em 01.07.1992 – DJ de 28.08.92, declarou-se a inconstitucionalidade do art. 8º da Lei n.º 7.689/88 por ofensa ao princípio da irretroatividade (DJ de 28.08.1992):

"EMENTA: CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. LEI N.º 7.689, DE 15/12/1988.

I - Contribuições para fiscais: contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições corporativas. CF, art. 149. Contribuições sociais de seguridade social. CF, arts. 149 e 195. As diversas espécies de contribuições sociais.

II - A contribuição da Lei 7.689, de 15/12/1988, é uma contribuição social instituída com base no art. 195, I, da Constituição. As contribuições do art. 195, I, da Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do § 4º do mesmo art. 195 é que exige, para a sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição deverá observar a técnica da competência residual da União (CF art. 195, § 4º, CF, art. 154, I). Posto estarem sujeitas à lei complementar do art. 146, III, da Constituição, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (CF, art. 146, III, a).

III - Adicional ao imposto de renda: classificação desarrazoada.

IV - Irrelevância do fato de a receita integrar o orçamento fiscal da União. O que importa é que ela se destina ao financiamento da seguridade social (Lei 7.689/88, art. 1º).

V - Inconstitucionalidade do art. 8º, da Lei 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade (CF art. 150, III, a) qualificado pela inexigibilidade da contribuição dentro do prazo de noventa dias da publicação da lei (CF, art. 195, § 6º). Vigência e eficácia da lei: distinção.

VI - Recurso extraordinário conhecido mas improvido; declarado a inconstitucionalidade apenas do art. 8º da Lei 7.689, de 1988."

A Resolução do Senado Federal sob o n.º 11, de 04 de abril de 1995, conferindo efeitos *erga omnes* à decisão declaratória incidental de constitucionalidade extirpou do mundo jurídico, por sua vez, o artigo 8º da Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988, a seguir transcrito:

Art. 8º - A contribuição social será devida a partir do resultado apurado no período-base a ser encerrado em 31 de dezembro de 1988.



Ainda por entender que há necessidade de forma explícita plasmar sublinhadamente a pertinência de se adequar a criação da CSLL aos veículos legislativos ordinários (aspecto suscitado pela autuada), impende colacionar trecho da lavra do insigne Ministro do STF, Moreira Alves, relator do RE n.º 146.733-9, extraído do Caderno de Pesquisas Tributárias n.º 17, Co-edição CEU/Ed. Resenha Tributária, 1992, pp. 537-539.

Do reconhecimento dessa natureza tributária resulta uma terceira questão: para que se institua a contribuição social prevista no inciso I do art. 195, é mister que a lei complementar, a que alude o art. 146, estabeleça as normas gerais a ela relativas, consoante o disposto em seu inciso III ? E, na falta dessas normas gerais, só poderá ser tal contribuição instituída por lei complementar ?

Impõe-se resposta negativa a essas duas indagações sucessivas. Tendo em vista as inovações introduzidas pela constituição de 1988 no sistema tributário nacional, estabeleceu ela, nos parágrafos 3º e 4º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que "promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto" e que "as leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição". Ora, segundo o "caput" desse art. 34, o sistema tributário nacional entrou em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição (ou seja, a primeiro de março de 1988), exceto - de acordo com o disposto no § 1º desse mesmo artigo - os arts. 148, 149, 150, 154, I, 156, III e 159, I, c, que entraram em vigor na data mesma da promulgação da Constituição. Essas normas de direito intertemporal, portanto, permitiram que, quando não fossem imprescindíveis as normas gerais a ser estabelecidas pela lei complementar, consoante o disposto no art. 146, III, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios editassem leis instituindo, de imediato ou com vigência a partir de 1º de março de 1989, conforme a hipótese se enquadrasse na regra geral do "caput" ou nas exceções do § 1º, ambos do art. 34 do ADCT, as novas figuras das diferentes modalidades de tributos, inclusive, pois, as contribuições sociais. Note-se, ademais, que, com relação aos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, o próprio art. 146, III, só exige estejam previstos na lei complementar de normas gerais quando relativos aos impostos discriminados na Constituição, o que não abrange as contribuições sociais, inclusive as destinadas ao financiamento da seguridade social, por não configurarem impostos. Assim sendo, por não haver necessidade, para a instituição da contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social com base no inciso I do art. 195 - já devidamente definida em suas linhas estruturais na própria Constituição - da lei complementar tributária

de normas gerais, não será necessária, por via de consequência, que essa instituição se faça por lei complementar que suprima aquela, se indispensável. Exceto na hipótese prevista no § 4º (a instituição de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social), hipótese que não ocorre no caso, o art. 195 não exige lei complementar para as instituições dessas contribuições sociais, inclusive a prevista no seu § 1º, como resulta dos termos do § 6º desse mesmo dispositivo constitucional."

Dessa forma, o plenário do e.STF reputou válida a instituição da Contribuição Social sobre o Lucro, salvo o seu comando sob o signo do artigo 8º considerado inexigível retroativamente sobre o lucro do exercício de 1988, por contrariar a regra de inconstitucionalidade mitigada, contida no artigo 195, § 6º, da Constituição Federal de 1988. Tem-se, então, não-configurada a violação integral da norma em face do dispositivo constitucional, erigindo-se a ocorrência do seu fato gerador, sem quaisquer cumulatividades e convalidado por veículo normativo ordinário.

A questão basilar do presente processo também não escapou à acuidade da douta Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, quando, através do Parecer PGFN / CRJN / n.º 1.277/94, reverberou, pertinentes, as ricas manifestações jurisprudenciais que, a seguir, transcreve-se:

Decisão Judicial em ação ordinária, com alegação de coisa julgada contrária a Fazenda Nacional, acerca da Contribuição Social sobre o Lucro das Pessoas Jurídicas, mas em desacordo com posterior Acórdão do STF, que considerou constitucional os preceitos da Lei n.º 7.689, de 15.12.88, com exceção do art. 8º.

Tendo sucedido alterações nas normas, de cuja incidência a relação tributária decorre, justifica-se o lançamento e a cobrança do crédito em relação a fatos geradores ocorridos posteriormente às modificações legislativas, incidindo, na espécie, o art. 471, I, do CPC.

A Delegada da Receita Federal no Distrito Federal noticia que o Banco de Brasília S.A. - BRB - não vem recolhendo a Contribuição Social sobre o Lucro, por força do Acórdão da 3ª Turma do Egrégio Tribunal Federal da 1ª Região, de 11 de novembro de 1991, que, por ocasião do Julgamento de remessa ex-officio n.º 89.01.16151-6-DF, decidiu pela inconstitucionalidade da Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988, que instituiu a referida exação, tendo sucedido o trânsito em julgado em 18 de fevereiro de 1992.

Admite a inviabilidade do ajuizamento de ação rescisória, tendo em vista o transcurso de dois anos contados do trânsito em julgado da Decisão, muito

embora, o Excelso Tribunal Constitucional do País tenha julgado constitucional a Lei n.º 7.689/88, a partir dos fatos geradores ocorridos em 1989.

Solicita a esta Procuradoria-Geral informações quanto ao procedimento a ser adotado para a cobrança do gravame.

De início, noticie-se que, em tema de ação declaratória, a 1ª Turma do Augusto Pretório, no Julgamento do RE n.º 99.435-1, Relator Ministro RAFAEL MAYER, decidiu que "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". (in "R.T.J." 106/1.189)

Esse entendimento foi ratificado pelo Plenário, no julgamento da Ação Rescisória n.º 1.239-9-MG, cujo Relator, o Ministro CARLOS MADEIRA, acolheu o Parecer do então Procurador-Geral da República, o hoje Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, pela improcedência da ação. No referido julgado, o Emérito Ministro MOREIRA ALVES esclareceu que "não cabe ação declaratória para efeito de que a declaração transite em julgado para os fatos geradores futuros, pois a ação dessa natureza se destina à declaração da existência, ou não da relação jurídica que se pretende já existente. A declaração da impossibilidade do surgimento de relação jurídica no futuro porque não é esta admitida pela Lei, ou pela Constituição, se possível de ser obtida pela ação declaratória, transformaria tal ação em representação de interpretação ou de inconstitucionalidade em abstrato, o que não é admissível em nosso ordenamento jurídico." (in "Revista Jurídica" n.º 159 - jan/91, p.39)

Mesmo se admitíssemos a tese da restrição da Súmula n.º 239 do STF, no sentido de que se de uma decisão transitada em julgado, numa ação declaratória, que se coloca no plano da relação de direito tributário material, para dizer da inconstitucionalidade da pretensão do Fisco, decorre coisa julgada a impossibilita a renovação, em cada exercício, de novos lançamentos e cobranças do tributo, impende ponderar, por outro lado, que tal efeito não prevalece na hipótese de advir mudanças das relações jurídico-tributárias, pelo advento de novas normas jurídicas e de alterações nos fatos, com os seus novos condicionantes.

Assim, a "res judicata" proveniente de decisão transitada em julgado em uma ação declaratória, em que se cuidou de questões situadas no plano do direito fiscal material, não impede que lei nova passe a reger diferentemente os fatos ocorridos a partir de sua vigência, tratando-se de relação jurídica continuativa, como preceitua o inciso I, do art. 471, do CPC.

Adapta-se como uma luva ao que acabamos de dizer a segunda parte da Ementa do Plenário do Supremo Tribunal Federal, no Julgamento do Recurso Extraordinário n.º 83.225-SP, "ipsis verbis":

"2) A coisa julgada não impede que lei nova passe a reger diferentemente os fatos ocorridos a partir de sua vigência. Embargos rejeitados" (in "R.T.J." 92/707).

Cumpra também, noticiar o entendimento do Procurador-Regional da Fazenda Nacional em Pernambuco Dr. ANTÔNIO GALVÃO CAVALCANTI FILHO, exposto no Ofício PRFN/PE n.º 406/92, no sentido de que, tomando-se mansa e pacífica a jurisprudência que reconhece a constitucionalidade da legislação da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, verificar-se-ia mudança no estado de fato em relação jurídica de trato sucessivo, hospedada no art. 471, I, do

Código de Processo Civil, não havendo de antepor, na matéria, a couraça impermeável da coisa julgada, passando a ter, pois, fomento jurídico a cobrança da exação, independentemente de ação rescisória, ressalvados os efeitos jurídicos dos fatos efetivamente consumados.

Reforça esta posição, a transcrição de trecho do voto do Ministro COSTA LEITE, no Julgamento da 1a. Turma do sempre Egrégio Tribunal Federal de Recursos da AC n.º 81.915-RJ (in RTFR 160/59/61), "verbis" :

"A coisa julgada, como ensina Frederico Marques, é suscetível de um processo de integração, decorrente de situação superveniente, a que deve o juiz atender, tendo em conta a natureza continuativa da relação jurídica decidida."

Aliás, a primeira parte da Ementa da AC supracitada traz o seguinte entendimento: "Tratando-se de relação jurídica de caráter continuativo, não prospera a exceção de coisa julgada, nos termos do art. 471, do CPC".

Neste ponto, vale ressaltar que a Lei n.º 7.689, de 15.12.88, foi alterada por preceptivos jurídicos novos de vários Diplomas Legais, cabendo citar, apenas a título ilustrativo, os arts. 41, § 3º e 44 da Lei n.º 8.383, de 30 de dezembro de 1991; e o art. 11 da Lei Complementar n.º 70, de 30 de dezembro de 1991, c/c os arts. 22, § 1º e 23 § 1º, da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991.

Ressalte-se, outrossim, que a Lei Complementar n.º 70/91, no seu art. 11, manteve as demais normas da Lei n.º 7.689/88 com as alterações posteriormente introduzidas.

Ademais, desde a Decisão do Excelso Pretório no Julgamento do Recurso Extraordinário n.º 138284-8-CE, a jurisprudência pátria passou a reconhecer mansa e pacificamente a constitucionalidade da Lei n.º 7.689/88, com a exceção do seu art. 8º.

Impende transcrever recente Decisão do Pretório Excelso, confirmando o entendimento de decisões anteriores no que respeita ao âmbito dos efeitos da coisa julgada em ação declaratória:

"Coisa julgada - âmbito - Mesmo havendo decisão em que se conclui pela inexistência de relação jurídica entre o Fisco e o contribuinte, não se pode estender seus efeitos a exercícios fiscais seguintes." (Plenário do STF - E. Decl. em Em. Diver. em RE n.º 109.073-1-SP, Rel. Min. ILMAR GALVÃO - Jul. 11.2.93).

Desse modo, penso que seria do interesse público o lançamento de créditos da Contribuição Social sobre o Lucro em relação ao BRB e a conseqüente cobrança administrativa, ocasião em que seria expresso o entendimento da Administração da não prevalência da coisa julgada em benefício do BRB, diante de alterações nos fatos e nas normas, e tendo em vista, ainda, que a relação jurídica de tributação da Contribuição Social sobre o Lucro é continuativa, incidindo, na espécie, o art. 471, I, do CPC.

Sofrendo o contribuinte a notificação dos lançamentos pertinentes, poderá anuir com argumento de que não seria beneficiado, no caso, com a exceção da coisa julgada, pagando os créditos decorrentes, ou poderá impugnar os lançamentos até esgotar a via administrativa, sendo-lhe facultado o acesso ao Poder Judiciário para ver esclarecido o real alcance do Acórdão transitado em julgado do Tribunal Federal da 1ª Região, tendo em vista que a matéria não se mostra assentada.

Insta ponderar que, em relação às decisões transitadas em julgado, antes da jurisprudência pátria se tornar assente acerca da constitucionalidade da

legislação da Contribuição Social sobre o Lucro das empresas, não seria cabível ação rescisória fundada em ofensa a literal disposição da Lei n.º 7.689/88, tendo em vista os verbetes das Súmulas n.º 343 do Supremo Tribunal Federal e n.º 134, do Egrégio Tribunal Federal de Recursos. Transcrevam-se as Súmulas supracitadas:

Súmula n.º 343 do STF - "Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais".

Súmula n.º 134 do TFR - "Não cabe rescisória por violação de literal disposição de lei se, ao tempo em que foi prolatada a sentença rescindenda, a interpretação era controvertida nos tribunais, embora se tenha fixado favoravelmente à pretensão do autor".

Contudo há entendimentos no sentido de que essas Súmulas não podem ser invocadas em matéria constitucional.

Sugere-se, por fim, o envio de ofícios à Procuradoria da Fazenda Nacional no Distrito Federal e à Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 1ª Região, para que informem sobre os recursos interpostos no caso examinado, ou os motivos de omissão.

Diante do exposto, conclui-se que, em tendo havido alterações das normas que disciplinam a relação tributária continuativa entre as partes, não seria cabível, no caso, a alegação da exceção da coisa julgada em relação a fatos geradores sucedidos após as alterações legislativas, sendo do interesse público o lançamento e a cobrança administrativa ou judicial dos créditos decorrentes.

Como se depreende dos autos, a recorrente ao fulminar a Lei n.º 7.689/88, teve a sua tese acolhida por acórdão que transitou em julgado em 03.06.1993.

Ocorre que a Lei n.º 7.856, de 24.10.1989, superveniente, em seu artigo 2º e parágrafo único, restabeleceu, a partir do exercício seguinte (1990), a exação das instituições financeiras a exemplo dos demais seguimentos econômicos, quando restou exigido o aumento da alíquota da citada contribuição de 12% (doze por cento) para 14% (quatorze por cento) – aquela definida no artigo 3º da Lei n.º 7.689/88. No mesmo sentido se pontificaram as Leis n.º 7.738, de 09 de março de 1989 e 8.034, de 12.04.1990 (alteração da base de cálculo).

Portanto, a coisa julgada a que se refere a contribuinte não tem pertinência com a exação da Lei 7.856/89, ou com as Leis n.º 7.738/89 e 8.034/90 – aquela primitiva, até então, com eficácia nos domínios dos anos-base de 1988 e 1989.

Do Sr. Ministro do STF, Moreira Alves, no RE 100.888-1, destaca-se o seguinte trecho:

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.

Na mesma diretriz, a manifestação unânime da Primeira Turma do Colendo Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o REsp. 194276/RS, relativamente ao processo n.º 98/0082416-2, DJ de 29.03.1999, de cujo voto condutor do eminente Ministro José Delgado extrai-se a seguinte ementa:

1. (...).
2. *A Súmula n.º 343, do STF, há de ser compreendida com a mensagem específica que ela contém: a de não ser aplicada quando a controvérsia esteja envolvida com matéria de nível constitucional.*
3. *A coisa julgada tributária não deve prevalecer para determinar que o contribuinte recolha tributo cuja exigência legal foi tida como inconstitucional pelo Supremo. O prevalecimento dessa decisão acarretará ofensa direta aos princípios da legalidade e da igualdade tributárias.*
4. *Não é concebível se admitir um sistema tributário que obrigue um determinado contribuinte a pagar tributo cuja lei que o criou foi julgada definitivamente inconstitucional, quando os demais contribuintes a tanto não são exigidos, unicamente por força da coisa julgada.*

Do voto do relator, colaciona-se o seguinte trecho:

A soberania do Poder Judiciário em construir a coisa julgada não é absoluta. Ela há de ser exercida até os limites postos pela Carta Magna. Não entendendo-se assim, se outorgar ao juiz força maior do que a possuída pela Constituinte, por se reconhecer que a decisão por ele, juiz, proferida, mesmo contrária à Constituição, prevalecerá.

Venho afirmando em meus escritos e decisões, com a devida vênia dos que têm entendido diferente, que a função do direito aplicado pelo Poder Judiciário é, exclusivamente, a de ordenar, impondo segurança e confiabilidade nas relações jurídicas. Essa missão torna-se mais categórica quando o Poder Judiciário é chamado para regular relações jurídicas de direito público, em face de não lhe ser possível criar comportamentos que fujam dos limites impostos pela legalidade objetiva e prestigiada pela CF.

Não concebo o atuar de qualquer ordenamento jurídico que não seja na forma de Sistema. Se assim não atuar não é ordenamento e não expressa função harmonizadora a ele exigida.

Impossível, conseqüentemente, que uma decisão judicial importe em criar privilégios no âmbito das relações jurídicas, impositivos tributários, permitindo que uma empresa não pague determinado tributo, mesmo que o seja por período certo, enquanto outras empresas são obrigadas a pagá-lo, apenas, porque, de modo contrário ao assentado pelo Supremo Tribunal Federal, uma decisão judicial assim impõe.

O preavalecimento da sentença trântisa em julgado, em tal hipótese, quando atacada por ação rescisória, seria provocar um desrespeito à ordem jurídica, cuja estrutura e finalidade estão voltadas para a promoção da justiça. Esta, por sua vez, só será alcançada se a todos for emprestado o sentimento da igualdade e de segurança.

Não se invoque, como é comum se fazer, a segurança jurídica estabelecida pela coisa julgada. A segurança jurídica, por ela tratada é a de natureza processual, isto é, a surgida em decorrência do pronunciamento judicial, não sujeita, portanto, a modificações se não existir uma razão superior de ordem constitucional a descaracterizar essa força.

É de ser lembrado que a Constituição Federal, fiel a esse sistema hierárquico que se acaba de demonstrar, protege a coisa julgada, apenas, face aos efeitos de lei ordinária a ele posterior. Essa característica bem demonstra o cunho processual da segurança jurídica estabelecida pela coisa julgada, tornando-se instável perante a vontade legislativa, por se prestigiar a independência do Judiciário como poder, não se permitindo que outra lhe tire os efeitos de suas decisões.

Não me impressiona, nem me influencia a alegada aplicação da Súmula n.º 343 do STF, sobre a questão em debate. Entendo que ela, em se tratando de tema envolvendo constitucionalidade ou inconstitucionalidade de lei não tem eficácia. Outrossim, ela só se faz presente, ao meu pensar, quando se trata de texto legal de interpretação controvertida nos tribunais e referente a relações jurídicas de direito privado. Estas, como é sabido, não estão sujeitas a princípios cogentes, presentes no corpo da Carta Magna, salvo o concernente ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e a coisa julgada.



No trato de confronto de lei com a Constituição Federal, de acordo com o nosso sistema imposto pela nossa Carta Magna, só o Supremo Tribunal Federal tem competência absoluta para se pronunciar, declarando, com força obrigatória, a sua constitucionalidade ou inconstitucionalidade.

A declaração de inconstitucionalidade assumida pelos tribunais de segundo grau, não tem a mesma potencialidade de imperatividade da oriunda pelo Supremo Tribunal Federal pela ausência de efeito definitivo absoluto e por aqueles não terem a competência outorgada pela Carta Magna de serem obrigados a guardarem a Constituição, como a possuída pela Colenda Corte (art. 102, CF).


Convém sobrelevar que um dos pilares para a propositura da ação judicial a que se alude, onde fundamentalmente se arrimou a contribuinte como causa peticionária, reside no fato de a Lei n.º 7.689/88 *ter criado imposto e não contribuição social* (fls. 10, 35 e seguintes) e, ainda, por Lei Ordinária. A decisão transitada em julgado agasalhando a fundamentação acolheu o desiderato em sede de Ação Ordinária.

Permanecendo perfilhado à tese esposada pelo Egrégio Tribunal, vale dizer, em plena correspondência com o pedido e o julgado, há de se avocar a súmula 239, de 16.12.1963, do Excelso Pretório que, *in verbis*, assim se manifesta em seu decisório:

Decisão que declara indevida a cobrança de imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.

Não há como desprezar, alinhando-se ao suscitado, a exegese do artigo 468 do Código de Processo Civil (CPC) que se transcreve, *in totum*:

Art. 468 - A sentença, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas.

Ora, se o tratamento dado pela impetrante à CSLL era o de imposto – proposição acolhida integralmente pela decisão transitada em julgado, infere-se estarmos, agora, com a superveniência das Leis n.º 7.738/89, 7.856/89 e 8.034/90, frente a legislação distinta e fatos de natureza diversa – aquela entendida pelo STF 

como exação inserta no gênero tributo (não da espécie imposto). Eis, diante de nós, dois pilares básicos que objetam o pleito recursal.

Ao reverso do afirmado pela litigante, estou convencido, a par do exposto, que a sentença a que se alude por certo também não apreciou a eventual incidência da norma sobre fatos futuros, ou sobre créditos vincendos (após 1989).

Tomemos a exegese da Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988, mais especificamente em seu artigo 2º, normatizada pela IN-SRF n.º 198, de 29.12.1988:

Art. 2º - A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda;

Obs.: A IN/SRF n.º 198/88 definiu a base de cálculo como o valor positivo do resultado do exercício, já computado o valor da contribuição social devida (...).

§1º - Para efeito do disposto neste artigo:

- a) – será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;*
- b) – no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;*
- c) – o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial será ajustado pela:*

- 1. exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;*
- 2. exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;*
- 3. exclusão do lucro decorrente de exportações incentivadas, de que trata o art. 1º, § 1º, do Decreto-lei n.º 2.413, de 10 de fevereiro de 1988, apurado segundo o disposto no art. 19 do Decreto-lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e alterações posteriores.*
- 4. adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido.*

Contrariamente ao que alega a recorrente, a Lei n.º 8.034, de 12.04.1990, com eficácia a partir de 14 de julho de 1990, resgatou edições legais pretéritas a esse teor e inovou, significativamente, a composição da base de cálculo até

então vigente para as pessoas jurídicas submetidas à apuração do lucro real, enfatizando-se as seguintes inclusões defluentes de seu texto legal (art. 2º):

(...);

1. *adição do valor da reserva de reavaliação, baixado durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período;*
2. *adição do valor das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real, exceto a provisão para o imposto de renda;*
3. (...);
4. (...);
5. *exclusão do valor das provisões adicionadas, na forma do item 3 que tenham sido baixadas no curso do período-base;*
6. *dedução das participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados (art. 7º da IN n.º 90, de 15-07-92).*

Observe-se que as alterações a esse título não se quedaram incólumes, merecendo destaques outras modificações anteriores, tais como as prescritas pelo art. 42, §4º da Lei n.º 7.799, de 10.07. 1989; art. 7º da Lei n.º 7.856, de 24.10.1989; e art. 1º, inciso II da Lei n.º 7.988, de 28.12.1989.

Como corolário, a coisa julgada resta descaracterizada pela tangência de dois vetores indissociáveis: **lei superveniente e fatos de natureza diversa**. A Lei n.º 8.034, de 13.04.1990, ao erigir uma nova base de cálculo para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, dramaticamente distante da regida pela Lei n.º 7.689/88, manifestamente atendeu ao dualismo que se aponta indispensável.

Trago à colação, o magistério do ínclito tributarista José Carlos Barbosa Moreira, em artigo publicado na Revista Forense, vol. 246, pág. 31:

A título de ilustração, vale a pena aplicar a algumas hipóteses o princípio expressamente consagrado pelo novo código.

O contribuinte X propõe contra o Fisco ação declaratória negativa de dívida tributária, em relação a determinado exercício, arguindo a inconstitucionalidade da lei que instituíra o tributo. O juiz acolhe o pedido, por entender que tal lei era realmente inconstitucional. A solução dessa questão de direito constitui motivo da decisão: sobre ela se forma a coisa julgada. Com referência a outro exercício e a outra

dívida -, é lícito ao órgão judicial reapreciar a questão, eventualmente para considerar constitucional a mesma lei e julgar, por isso, que o tributo é devido por X.

Das lições do eminente doutrinador, professor Gilmar Ferreira Mendes, extraio o seguinte trecho de seu estudo sobre "Coisa Julgada e Efeitos Vinculantes":

A declaração de nulidade de uma lei não obsta à sua reedição, ou seja, a repetição de seu conteúdo em outro diploma legal. Tanto a coisa julgada quanto a força de lei específica (eficácia "erga omnes") não lograram evitar esse fato.

Ainda que no limite extremo do hipotético prevalecessem os argumentos expendidos pela contribuinte, essa não ficaria a salvo eternamente da obrigação tributária a que recusa submissão, a não ser com um abominável desrespeito ao princípio pétreo da igualdade o qual consiste em dar tratamento igual aos iguais. Enfim, o julgado não tem caráter de imutabilidade para os eventos fiscais futuros, frise-se.

Dessarte, a coisa julgada em destaque não se correlaciona com a exação imposta, pois o seu caráter não se irradia a outros exercícios e nem ataca lei nova, conforme é assente na jurisprudência administrativa – mas se contém na dimensão temporal da sentença contemplativa dos exercícios abarcados pela Lei 7.689/88; melhor dizendo: goza de eficácia no ano-base de 1988. Ademais, a Lei n.º 4.657, de 04 de setembro de 1942 (LICC), em seu artigo 1º, § 4º, salienta que as *correções a texto de lei já em vigor consideram-se lei nova.*

Dessa forma, resulta despicienda qualquer apreciação acerca da ação rescisória ou dos seus efeitos temporais, pois não se acha sob debate a lei fulminada pelo trânsito em julgado.

Item recursal que se repele.

II. A Compensação de Base Negativa anterior à Lei n.º 8.383/91

Dissinto, com a devida vênia da peça decisória prévia, ao assinalar que é defeso ao contribuinte, por falta de permissivo legal, a compensação de bases negativas havidas antes da Lei n.º 8.383/91.



Os opositores ao fator limitativo – a denominada trava - asseguram que a lei reitora dos prejuízos fiscais ou da base de cálculo negativa é aquela vigente à época em que tais prejuízos ou bases negativas foram formados. Vale dizer: v.g., os prejuízos dos anos-calendários de 1990 (exceto para a Contribuição Social sobre o Lucro –CSLL, em face de falta de previsão legal à compensação), 1991, 1993 e 1994 a serem compensados devem obedecer à periodicidade assentada na lei vigente à época de sua formação, em antinomia aos que advogam que a lei vigente é a da data em que se compensam as respectivas verbas.

A perpetração da denominada trava, alinhada à provecta jurisprudência administrativa esposa, exatamente, a segunda vertente.

Portanto, com a edição da Lei n.º 8.383/91, o estoque de prejuízos ou base de cálculo negativa formados anteriormente à lei, mas ainda existentes, podem, dentro desse princípio, ser compensados, integralmente, até o mês de março do ano-calendário de 1995; a partir daí, com submissão ao percentual de 30% incidente sobre o lucro líquido ajustado do período.

Essa faculdade ainda persiste, pois, de acordo com o art. 38, § 7.º, da Lei n.º 8.383/91 (art. 504 RIR/94), o prazo para o exercício da compensação dos prejuízos formados até o ano-base de 1991, quedou-se indeterminado.

Ainda que as declarações de rendimentos não acusem quaisquer saldos de bases negativas de períodos anteriores, máxime os havidos antes do ano-base de 1992, aqueles entes acessórios, contrário senso, só noticiam bases negativas nos meses de outubro (fls. 160) e dezembro de 1997 (fls. 162). Ocorre que essas bases negativas tópicas decorreram de subtração dos montantes referentes às estimativas mensais da contribuição social apropriada que, aliás, conforme já foram explicitadas, não chegaram sequer a se materializarem.

Dessa forma ressentido de aptidão o pleito recursal.

III. Da Trava de 30% (Trinta por Cento)

Se não há base negativa, não há que se falar em fator limitativo à compensação.

Rogo recursal que não se toma conhecimento.



IV. Da Taxa de Juros SELIC

Sobre a limitação dos juros de mora a 12% ao ano por força da Lei n.º 8.383/91 e artigo 192 da Constituição Federal de 1988, merecem reparos as arguições da recorrente:

O Código Tributário Nacional outorga à lei a faculdade de estipular os juros de mora incidentes sobre os créditos não integralmente pagos no vencimento, reportando-se à data da ocorrência do fato gerador, conforme dispõe o seu artigo 142. Já o parágrafo 1º do artigo 161 estabelece que os juros serão calculados à taxa de 1%, se outra não for fixada em lei. A Taxa Referencial do Sistema de Liquidação e Custódia para Títulos Federais – SELIC - (art. 13 da Lei n.º 9.065/95), é uma taxa de juros fixada por lei e com vigência a partir de abril de 1995 (art. 18 da Lei n.º 9.065/95); por conseguinte, não há qualquer lesão ao artigo 192, § 3º da Constituição Federal, pois, este dispositivo, além de não ser auto aplicável, refere-se, tão-somente, aos empréstimos concedidos por instituições financeiras aos seus clientes.

O Egrégio Superior Tribunal de Justiça, através de sua Primeira Seção, firmou o entendimento de que é pacífica a incidência da taxa SELIC, por exemplo, na repetição de indébito. No REsp 332612, de 19.11.2001, relator o Eminentíssimo Ministro Garcia Vieira, colaciona-se de sua notável ementa, versando sobre a cumulatividade da taxa SELIC com outros índices, o seguinte trecho:

Na repetição de indébito, este Superior Tribunal de Justiça decidiu, em reiterados precedentes, que, a partir de janeiro de 1.992, os créditos tributários devem ser reajustados pela UFIR, que será aplicada até 31/12/95, quando então é substituída pela SELIC, sendo, portanto, indevida a adoção do IGP-M nos meses de julho e agosto de 1.994.

Estabelece o parágrafo 4º do artigo 3º da Lei nº 9.250/95 que a restituição do indébito será acrescida de juros equivalentes à taxa SELIC, calculados a partir de 1º de janeiro de 1.996 até o mês anterior ao da restituição.

A taxa SELIC reflete, basicamente, as condições instantâneas de liquidez no mercado monetário e se decompõe em taxa de juros reais e taxa de inflação no período considerado e não pode ser aplicada, cumulativamente, com outros índices de reajustamento.

Declina, por outro lado, de qualquer apreciação do caráter constitucional dessa taxa, tendo em vista que tal competência acha-se confinada no

ilustre foro do eminente Supremo Tribunal Federal. E esse Egrégio sodalício ainda não se manifestou acerca do assunto.

Concluindo, infere-se que, em matéria tributária, a exigência dos juros de mora com base em taxas flutuantes de mercado, além de não encontrar qualquer óbice de natureza constitucional, atua, por outro lado, como fator dissuasório da inadimplência fiscal ao impedir que o particular, utilizando-se do expediente de atrasar o adimplemento de suas obrigações tributárias, refugie-se no mercado especulativo financeiro, locupletando-se à custa de outros seguimentos sociais vulneráveis e do erário público. Estou convencido, pois, não ser, ao reverso, a melhor interpretação do dispositivo constitucional o aqui colacionado pela recorrente.

Item que se nega provimento.

V. Da DIRPJ e da Redução da Multa de Lançamento de Ofício

Assevera a recorrente - com arrimo no art. 7.º, da Lei n.º 9.716/98, que revogara, por sua vez, o art. 44, inciso I, da lei n.º 9.430/96 – que há de se excluir a multa lavrada de ofício, tendo em vista que o tributo fora declarado pelo contribuinte, que, entretanto, apenas deixou de efetivar o seu recolhimento.

Ora, as estimativas mensais declaradas, como já fora exhaustivamente pontuado, perfilharam as declarações apenas como fator subtrativo de uma contribuição social que, no ano-calendário de 1997, teve os seus saldos nulo e negativo, por conta, respectivamente, de subtração de estimativas não-recolhidas, não-apropriadas e não-declaradas em DCTF; no ano-calendário de 1996, o seu saldo restou menor, por subtração, similantemente, de porção de estimativa não-recolhida, não-apropriada, e não declarada em DCTF.

Portanto não há que se falar em declaração, pois nada do que fora exigido fora declarado.

VI. Direito Adquirido à Isenção

A isenção se circunscreve ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, não se estendendo às contribuições sociais.



Ademais, determina a alínea "c", I, do art. 195, da Carta Magna que,

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre (EC n.º 20/98):

c) o lucro;

A par do exposto, é consabido que o controle da constitucionalidade no nosso ordenamento jurídico é exclusivamente judicial e, em última instância, notadamente confinada na competência da colenda Corte Suprema, a quem cabe o controle cogente da constitucionalidade das leis em nosso ordenamento jurídico (precedentes do e.STJ).

Item que se nega provimento.

VII. Da Multa Isolada

Ainda que não argüido pela litigante, entretanto submisso à verdade material e às minhas convicções, a matéria deve ser enfrentada dentro do horizonte vislumbrado por esse relator.

Isso posto, para solução da lide, apóio-me no trabalho que desenvolvi sobre o tema, não obstante voltado para o tributo IRPJ. Entretanto à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido se estende em face dos pressupostos e legislação mutuamente aplicáveis.

A MULTA ISOLADA E A SUA EXIBILIDADE NOS LANÇAMENTOS DE OFÍCIO

I. ASPECTOS INTRODUTÓRIOS.

A multa proporcional tributária exigida após o encerramento do período há de ser fundada ou ter a sua incidência em tributo definitivamente devido. Ainda que seja regulada por norma de efeito concreto, porém em face de o cálculo do quanto

efetivamente devido só se perfazer após o período de apuração, há que se considerar, nessa data, perfeitamente exaurido o comando encerrado na referida legislação regente da matéria. Por outro lado, o efeito produzido pela norma não tem o condão de se alongar no tempo: contrário senso, materializa-se de maneira plena e eficaz na apuração do montante definitivamente devido segundo o regime de tributação (lucro real) do período em questão.

O entendimento - não de poucos -, que visa emprestar à penalidade - ora sob discussão - o carácter sancionatório à transgressão de norma de conduta¹, em sendo, por decorrência, desprezível a formação de sua base de cálculo, desfecha uma enganosa, frágil e simplista inferência acerca da natureza penitencial.

Como norma de conduta tipifica-se, basicamente, qualquer inobservância às normas legais pelos seus destinatários – não só essa.

É consabido, ao reverso, que qualquer punição à norma de conduta há de se calcar em proporcionalidade - pilar de justiça material - , obediente aos princípios constitucionais da razoabilidade e da igualdade. A sua base de cálculo não poderá ser formada por algo provisório ou inconsistente, pois refugiria a qualquer exercício lógico a imprestabilidade de uma sem que a que dela decorra não o seja.

II – O SISTEMA DE BASES CORRENTES

Enunciado A

Fiel ao seu melhor conceito, bases correntes caracteriza-se, ao eleger datas móveis, por abarcar permanente atualização dos montantes que encerram. Ajustada, até então, pela correção monetária ou pela via da taxa de juros "selic", permite uma base comparativa do desempenho do nível de apuração dos tributos federais submetidos a essa prática, ao longo do ano-calendário.

¹ 1.Art. 159 - Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência, ou imprudência, violar direito, ou causar prejuízo a outrem, fica obrigado a reparar o dano.

O sistema tributário - absorvendo esse conceito - introduziu no nosso ordenamento jurídico-tributário tal sistemática, com a edição, em 30 de dezembro de 1991, da Lei n.º 8.383 que - em seu art. 38 e §1.º - prescrevem. *Verbis*:

Art. 38. A partir do mês de janeiro de 1992, o imposto de renda das pessoas jurídicas será devido mensalmente, à medida em que os lucros forem auferidos.

1º Para efeito do disposto neste artigo, as pessoas jurídicas deverão apurar, mensalmente, a base de cálculo do imposto e o imposto devido.

Enunciado B

Como alternativa, o legislador ordinário permitiu às pessoas jurídicas sujeitas ao regime de tributação pelo lucro real anual que recolhesse o imposto devido mensalmente, calculado por estimativa - esta, até então, tendo âncora o percentual do imposto sob a forma de duodécimo. Com o advento dos arts. 14,24 e 25 da Lei n.º 8.541, de 23 de dezembro de 1992, arts. 35 e 37 da Lei n.º 8.981, de 20.01.1995 e do art. 2.º da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a estimativa passou a decorrer da receita bruta e acréscimos, como definidos para apuração do lucro presumido.

É consabido que a estimativa é um modelo ancorado em resultados ainda provisórios. Uma projeção de um valor desconhecido. Em outras palavras, é meramente uma aproximação de um valor hipotético (ainda que cognominado de imposto) ao valor exato que se persegue. É similarmente de domínio amplo que, se o parâmetro mensal está calcado em um estimador diametralmente distante do alvo que se deseja atingir, a sua equalização ao lucro real ou à base de cálculo da CSLL exigirá ajustes extremamente agudos, objetivando compatibilizá-lo com essa destinação finalista. É o que ocorre, sem dúvida, quando o estimador estriba-se na porção da receita bruta e o alvo a se colimar o imposto de renda devido com base no lucro real, ou na base de cálculo positiva da CSLL, onde os custos e despesas, nessa fase, deverão ser contemplados. Não sem razões, o exacerbado montante das verbas a restituir ou a compensar que extravasa o valor efetivo defluente da apuração do tributo por ajuste periódico (mensal ou anual).

Observe-se que desde a concepção do sistema aqui versado, tem sido manifesta a compreensão do legislador ao evitar, através dos diversos textos legais, que a estimativa vá além do tributo anual ou do periódico devido, como demonstram o art. 39, seus parágrafos e alíneas da Lei n.º 8.383/91 que se transcreve:

Art. 39. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento, até o último dia útil do mês subsequente, do imposto devido mensalmente, calculado por estimativa, observado o seguinte:

§ 1.º (...).

§2º A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto mensal estimado, enquanto balanços ou balancetes mensais demonstrarem que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso.

§5º A diferença entre o imposto devido, apurado na declaração de ajuste anual (art. 43), e a importância paga nos termos deste artigo será:

a) paga em quota única, até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, se positiva;

b) compensada, corrigida monetariamente, com o imposto mensal a ser pago nos meses subsequentes ao fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, se negativa, assegurada a alternativa de requerer a restituição do montante pago indevidamente. (Os destaques não constam do original).

Sem perder a seqüência da remessa do texto legal precedente, impõe-se colacionar, em seguida, o conceito de restituição por pagamento Indevido. Encontramo-lo na Seção III, art. 165 do Código Tributário Nacional (CTN). Verbis:

Seção III - Pagamento Indevido

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;
(...).

VETORES:

Vetor 1: *Objetivando conformar a projeção calcada em variáveis extremamente heterogêneas com o exato valor apurável ao cabo do ano-calendário, o §2º do art. 39 da Lei n.º 8.383/91 reconheceu que, à pessoa jurídica era facultada a correção do rumo, desde que demonstrasse, através de*

balançetes ou balanços mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso.

Vetor 2: pelo *caput* do art. 39 da Lei n.º 8.383/91 ao prescrever que o *imposto devido mensalmente deverá ser calculado por estimativa*, confere a esta o caráter valorativo de tributo.

Vetor 3: a alínea " b " do § 5.º do *mesmo* artigo ao conferir à pessoa jurídica o direito a restituir do que fora pago a maior, concede a essa verba a destinação jurídico-tributário de *montante pago indevidamente*. Vale dizer: se parte do tributo pago excede o valor devido, tem-se como configurado *tributo indevido*, atingindo-se, dessarte, os mesmos efeitos da restituição

Vetor 4: o art. 2.º da Lei n.º 9.430/96, combinado com o art. 4.º § 1.º da Lei n.º 9.532/97, determinam, respectivamente, que as pessoas jurídicas podem deduzir das estimativas os investimentos feitos na produção de obras audiovisuais e uma parcela do imposto pago, por estimativa, para o FINOR, FINAN e FUNRES.

Vetor 5: O tributo sob a denominação de estimativa mensal recolhido ou apropriado – suscetível de correção - será levado a débito de Provisão anual do IRPJ/CSLL. O resultado líquido – denominado, nesse trabalho, de Saldo de Provisão Tributária (IRPJ/CSLL) a recolher - será alojado no passivo circulante do balanço anual e na declaração de rendimentos/PJ. O apropriado na esteira do ano-calendário, motivo de recolhimento ou de exigência de ofício; se declarado, inscrito em dívida ativa.

RESULTANTE 1:

a) conceitualmente, a verba a teor de estimativa mensal recolhida não deverá desbordar do apurado ao término do exercício ou do período, após os ajustes anuais.

- b) Da estimativa mensal poderão ser deduzidas parcelas de incentivos ou de dedução próprias da apuração de imposto com base na sistemática do lucro real – fato que confirma a natureza de tributo das estimativas.
- c) A contabilização da estimativa como fator subtrativo da provisão a recolher do IRPJ/CSLL conforma-se ao princípio axiomático do sistema de bases correntes. Ou seja: que o tributo apurado em 31 de dezembro tenha tendência para o limite da nulidade – da neutralidade - , cumprindo, assim, o sistema de estimativa o seu desígnio legal de antecipar tributo.
- d) A porção da estimativa eventualmente paga a maior, segundo o texto legal, é imposto (ou tributo) pago indevidamente, não obstante a incidência sobre receita bruta e acréscimos não povoarem o art. 44 do código Tributário Nacional – este ao versar sobre a hipótese das empresas optantes pelo lucro real.*
- e) Com arrimo no artigo 165 do CTN antes transcrito, descabe ressalva prévia quanto ao caráter indevido do pagamento. Contrário senso seria admitir-se ter o art. 66 da Lei nº 8.383/91 criado um novo tipo de restituição ou de compensação, ao arpejo do sistema jurídico tributário, pois, em assim sendo, violar-se-ia norma hierarquicamente superior.

III – A MULTA ISOLADA APLICÁVEL A DÉBITOS DECLARADOS OU NÃO

Enunciado A

É assente na jurisprudência que a multa de ofício é devida quando sanciona infração à legislação tributária, conforme se retira dos vários comandos do Código tributário Nacional, dentre os quais o art. 142.

Importa, para melhor encaminhar a análise, colacionar o art. 44, incisos e parágrafo primeiro da Lei n.º 9.430/96. *verbis:*



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, 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;

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

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

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;

O art. 2.º da Lei n.º 9.430/96 - antes referido – dispõe:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

Montado esse cenário prévio normativo (Complemente os seus estudos com a leitura da TABELA COMPARATIVA DAS LEIS REGENTES DA MULTA ISOLADA após exemplos práticos (conceitos matemáticos) ao final desse trabalho), os comandos legais descritos hão de ser interpretados, também e entretanto, consoante a farta jurisprudência judicial e administrativa e em consonância com outros atos normativos emanados do ente tributante que àqueles se alinham, e, ainda, sob várias óticas.

Portanto, para melhor direcionar a análise e as conclusões posteriores, urge fracionar, no âmbito temporal, o presente tema:

A.1 - No Curso do Ano-Calendário:

A.1.1 – Débitos não-declarados em DCTF:



A falta de recolhimento das estimativas ou de suas diferenças, contabilizadas ou não, submete o seu montante à multa de ofício de 75%, salvo se a pessoa jurídica, através de balancetes ou balanços concebidos em escrituração crível demonstrar prejuízos ou bases de cálculo negativas, ou recolhimento a maior, conforme se retira das normas legais já assentadas.

No decorrer do ano-calendário, dessarte, era, até antes da edição da Instrução Normativa 93, de 24 de dezembro de 1997, arts. 15¹ e 16², incabível o lançamento de multa de ofício isolada, senão acompanhada da verba relativamente à estimativa mensal.

E mais: o Ato Normativo só passou a conceber a multa de ofício, por falta de pagamento do imposto antecipado, após o término do ano-calendário (art. 16), ficando, ao abrigo do art. 15, a inflição da penalidade para as infrações relativas à determinação do lucro real verificadas somente nos procedimentos de redução ou suspensão do imposto devido em determinado mês (§ 1.º).

Por outro lado, em oposição ao que já fora assentado, a jurisprudência reiterada de ambas as Turmas da Egrégia 1.ª seção do Superior Tribunal de Justiça tem assentado que a denúncia espontânea exclui a aplicação de multa, mesmo em se tratando de tributo lançado por homologação.

Segundo a jurisprudência predominante desse eminente sodalício, o crédito declarado em DCTF e não-pago não está sujeito a lançamento fiscal posterior pelo mesmo valor, podendo ser inscrito em dívida ativa. É assente nos Tribunais pátrios que, através da Declaração de Contribuições de Tributos Federais, o contribuinte comunica ao Fisco a existência de crédito tributário, ato que constitui confissão de dívida e é suficiente para a sua exigência. Não pago no vencimento, torna-se o débito imediatamente exigível, independentemente de qualquer notificação.

-
1. art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringer-se-á multa de ofício sobre os valores não recolhidos.
 2. 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

Na órbita administrativa não-diferente é o posicionamento do ente tributante:

importa colacionar, *in verbis*, o art. 1.º da Instrução Normativa SRF n.º 077, de 24 de julho de 1998 (concebida, portanto, há mais de um ano e meio após a edição da Lei n.º 9.430/96):

Art. 1º - Os saldos a pagar, relativos a tributos e contribuições, constantes das declarações de rendimentos das pessoas físicas e jurídicas e da declaração do ITR, quando não quitados nos prazos estabelecidos na legislação, e da DCTF, serão comunicados à Procuradoria da Fazenda Nacional para fins de inscrição como Dívida Ativa da União.

Não menos conclusa é a posição da egrégia Coordenação-Geral do Sistema de Tributação em Nota MF/SRF/Cosit n.º 612, de 18 de novembro de 1999, quando assinala em seu item 3.1 que os débitos das contribuições que nomeia *informados na DIRPJ constituem confissão de dívida apenas para a empresa que não tenha filial, tenha apenas uma filial ou que centralize o recolhimento na matriz.*

B .1 - No Curso de Quaisquer Anos-Calendário:

B .1.1 – Débitos Declarados em DCTF:

Com a DCTF, a pessoa jurídica vincula-se à obrigatoriedade do pagamento declarado, restando manifesto que o crédito tributário impago consignado na Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF., permite a inscrição do crédito em dívida ativa com imposição apenas de multa dita moratória de 20% (vinte por cento), submetendo-se ao prazo prescricional (arts. 156, I e 174 do CTN) a partir da data consignada no recibo de entrega do respectivo ente acessório.

VETORES:

Vetor 1: o inciso IV do § 1.º do art. 44 da lei n.º 9.430, com a alteração da IN/SRF n.º 93/97, pune, com multa isolada, a falta de recolhimento verificada em período encerrado, mesmo na hipótese de prejuízo fiscal ou base de cálculo

negativa não-demonstrada, tempestivamente, através de balanços ou balancetes de suspensão.

Vetor 2: A falta de recolhimento das estimativas declaradas, em quaisquer anos-calendários, contabilizadas ou não, submete o respectivo crédito à inscrição em dívida ativa, submisso à multa dita moratória de 20% (vinte por cento). Afasta-se, de plano, quaisquer exigências, nesses casos, conforme acentua a IN/SRF n.º 93/97, art. 15.

Vetor 3: De Plácido e Silva, *in* Vocabulário Jurídico, 15ª Edição – Editora Forense: Indevidamente: *Derivado do latim indébito, exprime o advérbio tudo que se faz sem dever, sem obrigação ou o que se pede sem direito de exigir.*

RESULTANTE 2:

- a) o lançamento fiscal no curso do ano-calendário só deve alcançar penalidade isolada por inobservância das regras de determinação do lucro real, máxime as de que tratam de suspensão ou redução de imposto; no período concluso só se deve contemplar a multa de ofício de 75% por falta de pagamento de imposto por estimativa não-declarada e não-recolhida. O montante das estimativas não será exigido, só se prestando, a partir da IN/SRF n.º 93/97, à formação da base imponible da respectiva multa isolada.
- b) Como corolário, por falta de recolhimento de estimativa só será possível o lançamento de multa isolada (75%) quando aplicada após o encerramento do ano-calendário.

RESULTANTE 1 ∪ 2:

III.1 a estimativa não-recolhida não mais será exigida. Dessa forma o próprio ente tributante reconheceu – tacitamente –, que após o encerramento do período o imposto devido é o apurado com base na escrituração. A estimativa passou a

ser, tão-somente, base de multa isolada – e nada mais (ainda que por força de ato administrativo).

III.2 a multa isolada de ofício não poderá alcançar créditos tributários, ainda que impagos, porém tempestivamente declarados.

III.3 A multa isolada aplicada de ofício só será factível quando puder incidir sobre as verbas no conceito de estimativas após o encerramento do período;

III.3.1 como corolário, se a estimativa é tributo apurado antecipadamente, o tributo defluente com base no lucro real ou na base de cálculo positiva da contribuição social alçado ao término do exercício ou do período será líquido daquela devidamente corrigida; se não-contabilizada nas épocas próprias, o lucro real/base cálculo da CSLL anual aquela conterà. Se a estimativa é antecipação de tributo, conclui-se que, se não houver este, aquela não terá existência. E a multa, a despeito dessa evidência, se aplicada, alcançará fato gerador não-ocorrente – sem substância;

III.3.2 restringir a estimativa ao conceito de base compulsória, independentemente do desempenho haurido pela pessoa jurídica e posteriormente atestado é, ao meu ver, amputar o sentido hermenêutico que o vocábulo *indevido* etimologicamente assinala, subtraindo-se a necessária reverência ao texto legal complementar reitor;

III.3.3 O art. 165 do CTN ao prescrever que a restituição é um direito do contribuinte, **seja qual for a modalidade do pagamento a que esteve jungido**, confere sentido teleológico da norma consubstanciado no fato de que não importa como se materializou o respectivo pagamento que ensejou o referido direito creditório; e

III.3.4 após o encerramento do exercício a sistemática da estimativa cede lugar ao tributo definido pelo art. 44 do CTN. A aplicação da multa sobre verbas a teor de estimativas exumadas de ofício, acaba por

penalizar tributo declarado constante de DIRPJ, ou aquele ainda na fase intermediária que vai da apuração à apresentação da DIRPJ.

III.4 O prejuízo fiscal ou a base de cálculo negativa somente demonstrado no ajuste anual fará emergir verba a título de estimativa levada a débito da conta Provisão. Corresponderá ao embrião do denominado *tributo apropriado indevidamente*. Dessa forma, se não-recolhida, impõe-se o seu estorno contábil com o lançamento a débito da conta "estimativa a recolher"; e

III.4.1 - se compelido ao recolhimento ante a ameaça da exigência de multa isolada sobre as verbas antes apropriadas e agora estornadas, restará como iniludível a imposição de multa sobre tributo indevido, suscetível, posteriormente, de restituição (o repudiado *solve et repete*).

III.5 - Na hipótese de apuração de tributo com arrimo no lucro real anual ou na base de cálculo positiva da CSLL - anual ou de menor periodicidade - acima de zero, porém inferior ao somatório das estimativas apropriadas, tal conduta sempre fará aflorar montante havido indevidamente; se recolhido, sujeitar-se-á à restituição ou à compensação a teor do item precedente.

III.6 - O lançamento da multa isolada sobre verbas que extravasem o tributo apurado, ou seja, decorrentes de apropriação indevida, implica penalização de legítima verba que, se recolhida nas épocas próprias, seria passível de restituição, em ofensa inusitada ao que dispõe a Seção III, do art. 165 do Estatuto Tributário, antes transcrito; e

III.6.1 – a exigência de recolhimentos além do tributo efetivamente apurado com base na escrituração conspira contra os postulados do sistema de bases correntes enunciado pelo art. 39 da Lei n.º 8.383/91. ***Recolhimentos além da Provisão do IRPJ é direito restituível; dentro desses limites é tributo antecipado que se conforma ao sistema inspirador de bases correntes. Ou seja: o tributo devido antecipado será anulado com tributo da mesma natureza***

apropriado com fundamento na escrituração. Esse o verdadeiro sentido teleológico do sistema de bases correntes.

IV – A FALÁCIA DA NEGATIVA DE VIGÊNCIA AO TEXTO LEGAL

Não há nas digressões elencadas quaisquer negativas de vigência ao § 2.º, inciso IV, do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, como se pode inferir.

Como substrato do que fora exposto, a exigência da multa isolada só terá algum fôlego quando puder incidir sobre as verbas estimadas contabilizadas ou não e, se for o caso, somadas às decorrentes de diferenças detectadas pelo Fisco após o término do ano-calendário [vide Aspectos Contábeis e Matemáticos (com exemplos práticos) e Árvore do Comportamento da Estimativa mensal ao final desse trabalho]. O somatório algébrico dos montantes a título de estimativas não-recolhidas, declaradas (DCTF) ou não, ao longo do ano-calendário não pode extravasar o montante bruto ou líquido, se for a hipótese, do apurado na data da ocorrência do fato gerador do período. Vale dizer: a provisão do tributo anual líquida das estimativas corrigidas contabilizadas ou não é o marco delimitador da exigência quantitativa da multa de ofício isolada (vide Aspectos Contábeis, reitera-se).

Por derradeiro, ainda que as estimativas ou antecipações do IRPJ decorram de determinação legal, e a apuração do IRPJ/CSLL a pagar ulterior demonstrar, com todas as luzes, o grau do recolhimento indevido com os apanágios de certeza e liquidez do indébito, há de se considerar que a essência há de ter prevalência sobre a forma, cooptada pelas lições do eminente Ricardo Lobo Torres ao afirmar que *"a ação visa precipuamente restituir o contribuinte à sua anterior capacidade contributiva e não ao mero controle da legalidade formal dos atos da administração"*.

V – ASPECTOS CONTÁBEIS

À luz dos conceitos expostos, sejam:

V.1 – A Base de Cálculo da Multa Isolada é Positiva

a) Estimativas apropriadas durante o período = 500 UM



b) Provisão IRPJ/CSLL:.....= 200 UM

Razonetes:

Estimativa		Estimativa a recolher		Provisão IRPJ / CSSL	
(1) 500	500 (2)	(3) 300	500 (1)	(2) 500	200
			200 (s)	(S) 300	300 (3)

Conclusão:

a multa isolada deverá incidir sobre 200UM, pois este valor é igual à estimativa a recolher (não-declarada em DCTF) e igual ao montante da Provisão IRPJ/CSLL.

V.2 – A Base de Cálculo da Multa Isolada é Nula

- a) Estimativas apropriadas (não-recolhidas/não-declaradas) durante o período = 500 UM
 b) Provisão IRPJ/CSLL:..... = 200 UM
 c) Estimativas recolhidas durante o período:..... = 200 UM

Razonetes:

Estimativa		Estimativa a recolher		Caixa		Provisão IRPJ / CSSL	
(1) 500		(4) 500	500 (1)	(SI) 1000	200	(3) 700	200
(2) 200	700m (3)					(S) 500	

Conclusão:

não haverá incidência de multa isolada, pois a estimativa a recolher é nula e o que já fora recolhido é igual à Provisão IRPJ/CSLL.

V.3 – A Provisão IRPJ/CSLL é Nula (Lucro real nulo ou presença de Prejuízo Fiscal)

- a) Estimativas apropriadas (não-recolhidas) durante o período = 500 UM
 b) Provisão IRPJ/CSLL:..... = nula




Razonetes:

Estimativa		Estimativa a recolher		Provisão IRPJ / CSSL	
(1) 500	500 (2)	(3) 500	500 (1)	(2) 500	-0-
					500 (3)

Conclusão:

não haverá incidência de multa isolada, pois a estimativa a recolher e a provisão são nulas.

V.4 – Hipótese de Restituição/Compensação

- a) Estimativas recolhidas durante o período:..... = 500 UM
 b) Provisão IRPJ/CSSL:..... = 400 UM

Razonetes:

Estimativa		Caixa		Provisão IRPJ / CSSL	
(1) 500	500 (2)	(S) 1000	500 (1)	(2) 500	400
				(S) 100	

Conclusão:

a pessoa jurídica tem direito à restituição/compensação de 100UM

V.5 – A Provisão do IRPJ/CSSL é Maior do que o Montante das Estimativas Mensais

- a) Estimativas apropriadas e não-declaradas durante o período:..... = 500 UM
 b) Provisão IRPJ/CSSL:..... = 800 UM

Razonetes:

Estimativa		Estimativa a recolher		Provisão IRPJ / CSSL	
(1) 500	500 (2)		500 (1)	(2) 500	800
					300 (s)

Conclusão:

a multa isolada deverá incidir sobre 500UM, pois este valor é igual à estimativa a recolher (não-declarada em DCTF). A teor de Provisão IRPJ/CSLL deverá o contribuinte recolher o remanescente de 300 UM.

V.6 – A Provisão do IRPJ/CSLL é Nula (ou com prejuízo fiscal) Com Recolhimento de Parcela das Estimativas

- a) Estimativas apropriadas durante o período:..... = 500 UM
- b) Provisão IRPJ/CSLL:..... = nula
- c) Estimativa recolhida:..... = 50UM

Razonetes:

Estimativa		Caixa		Estimativa a recolher		Provisão IRPJ / CSSL	
(1) 450		(S) 800	50 (2)	(4) 450	450 (1)	(3) 500	450 (4)
(2) 50	500 (3)					(S) 50	

Conclusão:

a pessoa jurídica tem direito à restituição de 50 UM. A estimativa a recolher é nula. Logo, não haverá base positiva para sustentação da multa isolada.

VI – ASPECTOS MATEMÁTICOS E EXEMPLOS HIPOTÉTICOS

Objetivando ainda mais fixar os conceitos expendidos, importa consignar, na ótica dos aspectos matemáticos, um outro pilar de sustentação da tese aqui esposada. Para tanto, importa, inicialmente, assentar as seguintes notações, campo de variação das variáveis até então contempladas e exemplos numéricos hipotéticos:

Sejam:

1. Notações: 



- a) $Y =$ Base de cálculo da multa isolada (diferença na quantificação da estimativa + parcela de estimativa não-declarada ou recolhida, desde que ambas contidas nos limites da Provisão IRPJ/CSLL);
- b) $X =$ Saldo da Provisão do IRPJ/CSLL líquida das estimativas contabilizadas a débito – Estimativa recolhida ou declarada.

Obs.: PIRPJ/CSLL = Provisão do imposto de Renda Pessoa jurídica ou da CSLL

2. Campo de Variação:

$$2.1 - 0 < Y \leq X$$

Como condição necessária é que a base de cálculo "Y" seja maior do que zero; como condição suficiente, que a base de cálculo "Y" seja menor ou igual à soma algébrica do saldo da provisão líquida mais as estimativas contabilizadas (recomposição do provisão).

3. Fórmula:

$$3.1 - Y \leq (\text{Saldo da PIRPJ/CSLL Anual} - \text{Vr. Declarado em DCTF/Recolhido} + \text{Vr. Contabilizado})$$

4. Aplicação:

Exemplo 4.1:

Saldo da Provisão do IRPJ/CSLL anual:.....200 UM
Estimativa declarada ou recolhida..... 120 UM
Estimativa contabilizada:.....120 UM
Diferença levantada de ofício:..... 150 UM

$$Y \leq X \Rightarrow (200\text{UM} - 120\text{UM} + 120\text{UM}) \Rightarrow Y \leq 200\text{UM}$$

Sendo a diferença de 150 UM $< Y \leq 200$ UM,

Logo, a multa isolada = $Y \times 0,75 = 150 \text{ UM} \times 0,75 = 112,50 \text{ UM}$

8

10

Exemplo 4.2:

Saldo da Provisão do IRPJ/CSLL ANUAL:.....200 UM
Estimativa declarada:..... nula
Estimativa contabilizada:.....60 UM
Diferença levantada de ofício:..... 250 UM

$$Y \leq X \Rightarrow (200\text{UM} - 0 + 60\text{UM}) \Rightarrow Y \leq 260$$

Sendo a diferença de 250 UM + estimativa contabilizada não- declarada ou recolhida de 60 = 310 UM > Y ≤ 260,

Logo, a multa isolada = $Y \times 0,75 = 260 \text{ UM} \times 0,75 = 195 \text{ UM}$

Exemplo 4.3:

Saldo da Provisão do IRPJ/CSLL anual:.....(120 UM)
Estimativa declarada:..... nula
Estimativa contabilizada:.....160 UM
Diferença levantada de ofício:..... 150 UM

$$Y \leq (-120\text{UM} - 0 + 160\text{UM}) \Rightarrow Y \leq 40$$

Sendo a diferença de 150 UM + Estimativa contabilizada não- declarada ou recolhida de 160 = 310 UM > Y ≤ 40,

Logo, a multa isolada = $Y \times 0,75 = 40 \text{ UM} \times 0,75 = 30 \text{ UM}$

Nota 1: o saldo da provisão entre parênteses significa que o montante da estimativa contabilmente apropriada corrigida superou a provisão IRPJ/CSLL no montante de 40 UM. Vale dizer: débito de provisão IRPJ/CSLL = 160UM contra um crédito da mesma natureza de 40UM. Como não houve recolhimento antecipado, não há o que restituir ou a compensar.

Exemplo 4.4:

Saldo da Provisão do IRPJ/CSLSL anual:..... 200 UM
Estimativa declarada:..... nula
Estimativa contabilizada:..... nula
Estimativa calculada de ofício :.....250 UM

$$Y \leq (200\text{UM} - 0 + 0) \Rightarrow Y \leq 200\text{UM}$$

Sendo a Estimativa calculada de ofício de 250 UM > Y ≤ 200 UM,

Logo, a multa isolada = $Y \times 0,75 = 200 \text{ UM} \times 0,75 = 150\text{UM}$

Exemplo 4.5:

Saldo da Provisão do IRPJ/CSLL anual:.....300 UM
Estimativa declarada ou recolhida..... 200 UM
Estimativa contabilizada:.....nula UM
Diferença levantada de ofício:.. 150 UM

$$Y \leq (300UM - 200UM + 0) \Rightarrow Y \leq 100UM$$

Sendo a diferença de 150 UM > $Y \leq 100 UM$,

$$\text{Logo, a multa isolada} = Y \times 0,75 = 100 UM \times 0,75 = 75UM$$

Exemplo 4.6:

Saldo da Provisão do IRPJ/CSLL anual.....300 UM
Estimativa declarada ou recolhida..... 50 UM
Estimativa contabilizada:..... nula
Diferença levantada de ofício 300 UM

$$Y \leq (300UM - 50UM + 0) \Rightarrow Y \leq 250UM$$

Sendo a diferença de 300 UM > $Y \leq 250$,

$$\text{Logo, a multa isolada} = Y \times 0,75 = 250 UM \times 0,75 = 187,50UM$$

Exemplo 4.7:

Saldo da Provisão do IRPJ/CSLL anual.....300 UM
Estimativa declarada ou recolhida.....200 UM
Estimativa contabilizada:..... nula
Diferença levantada de ofício:..... 150 UM

$$Y \leq (300UM - 200UM + 0) \Rightarrow Y \leq 100 UM$$

Sendo a diferença de 150 UM > $Y \leq 100$,

$$\text{Logo, a multa isolada} = Y \times 0,75 = 100 UM \times 0,75 = 75UM$$

Exemplo 4.8:

Saldo da Provisão do IRPJ/CSLL Líquida anual:....(150UM)
Estimativa declarada ou recolhida..... 50 UM
Estimativa contabilizada:.....300UM
Diferença levantada de ofício..... 200 UM

$$Y \leq (- 150 - 50UM + 300) \Rightarrow Y \leq 100UM$$

Sendo a diferença de 200 UM + Estimativa contabilizada não- declarada ou recolhida de 250 UM (300UM-50UM) = 450 UM > Y ≤ 100,

$$\text{Logo, a multa isolada} = Y \times 0,75 = 100 \text{ UM} \times 0,75 = 75 \text{ UM}$$

Exemplo 4.9:

Provisão do IRPJ/CSLL Líquida ANUAL:.....(300 UM)
Estimativa declarada ou recolhida..... 50 UM
Estimativa contabilizada:.....300UM
Diferença levantada de ofício:..... 200 UM

$$Y \leq (- 300 - 50 \text{ UM} + 300) \Rightarrow Y \leq - 50 \text{ UM}$$

Sendo a diferença de 200 UM e, em face da condição necessária, "Y" deve ser sempre maior que zero,

$$\text{Logo, a multa isolada} = Y \times 0,75 = 0 \text{ UM} \times 0,75 = \text{nula}$$

Nota 2: a pessoa jurídica terá direito à restituição ou a compensação de 50 UM. No exemplo pode ter ocorrido prejuízo fiscal/base de cálculo negativa da CSLL apurado no período, ou compensação de prejuízos/bases negativas de anos-calendário anteriores submetidos à limitação da " trava " .

Exemplo 4.10:

Provisão do IRPJ/CSLL Líquida ANUAL:.....nula
Estimativa declarada e recolhida..... 300 UM
Estimativa contabilizada:.....nula
Diferença levantada de ofício:..... 200 UM

$$Y \leq (0 - 300 \text{ UM} + 0) \Rightarrow Y \leq -300 \text{ UM}$$

Sendo a diferença de 200 UM, e, em face da condição necessária, "Y" deve ser sempre maior que zero,

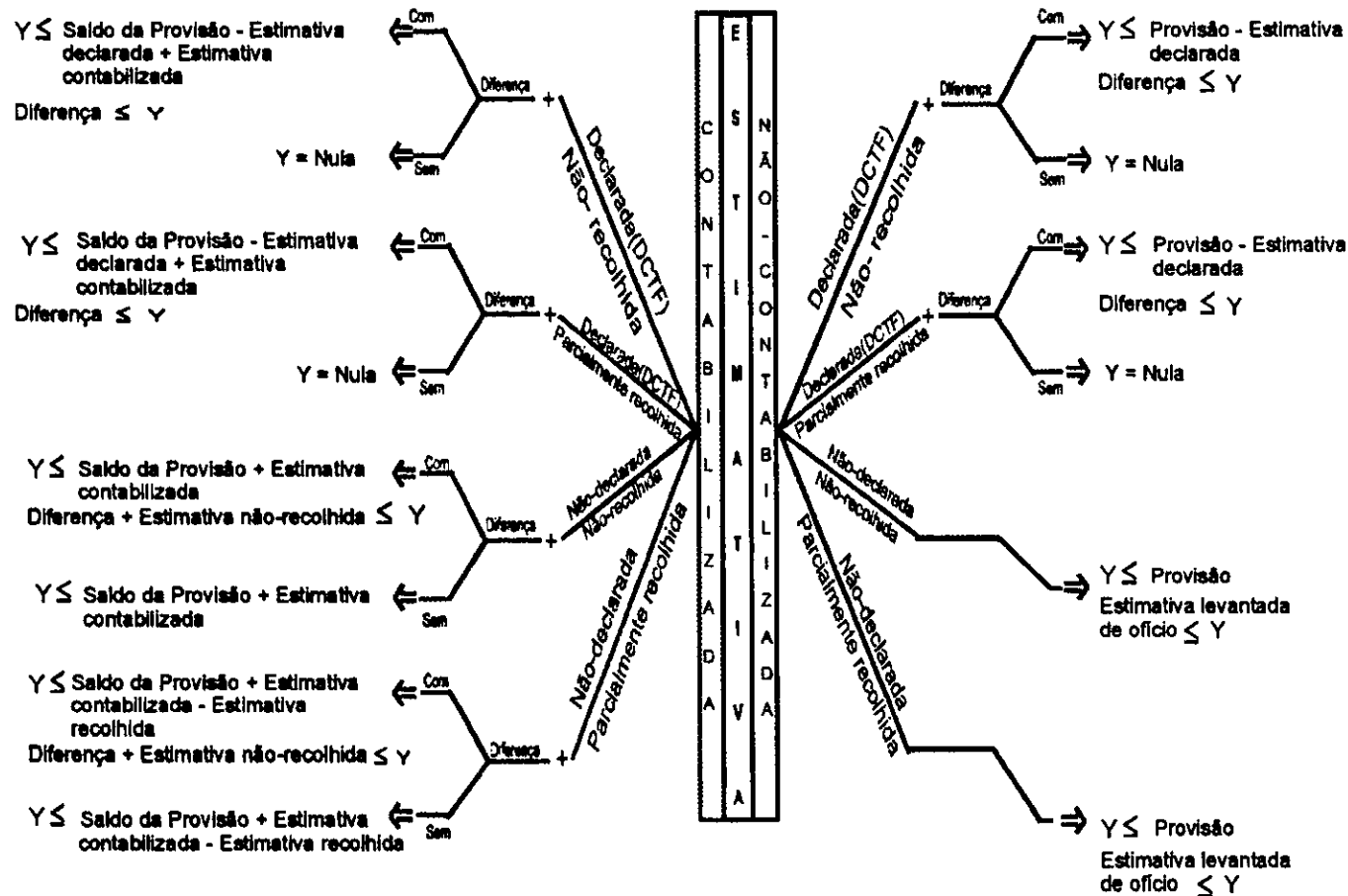
$$\text{Logo, a multa isolada} = Y \times 0,75 = 0 \times 0,75 = \text{nula}$$

Nota 3: a pessoa jurídica terá direito à restituição ou a compensação de 300 UM. No exemplo pode ter ocorrido prejuízo fiscal/base de cálculo negativa da CSLL apurado no período, ou compensação de prejuízos/bases negativas de anos-calendário anteriores submetidos à limitação da " trava " .

TABELA ANALÍTICA COMPARATIVA DAS LEIS REGENTES DA BASE DE CÁLCULO DA MULTA ISOLADA

Leis		Observações Comparativas a/b	Lei	Obs.Comparativas c/ a-b	Lei	Obs. Comparativas d/a-b-d	e	Obs.Comparativas e/a-b-c-d
a	b		c		d			
8.383/91	8.541/92		8.981/95		9.065/95		9.430/96	
<p>Art.39. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento, até o último dia útil do mês subsequente, do imposto devido mensalmente, calculado por estimativa, observado o seguinte:</p> <p>2° A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto mensal estimado, enquanto balanços ou balancetes mensais demonstrarem que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso.</p> <p>3° O imposto apurado nos balanços ou balancetes será convertido em quantidade de Ufir diária pelo valor desta no último dia do mês a que se referir.</p> <p>5° A diferença entre o imposto devido, apurado na declaração de ajuste anual (art. 43), e a importância paga nos termos deste artigo será:</p> <p>a) paga em quota única, até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, se positiva;</p> <p>b) compensada, corrigida monetariamente, com o imposto mensal a ser pago nos meses subsequentes ao fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, se negativa, assegurada a alternativa de requerer a restituição do montante pago indevidamente .</p>	<p>Art. 23. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento do imposto mensal calculado por estimativa.</p> <p>4° O imposto recolhido por estimativa, exercida a opção prevista no § 3° deste artigo, será deduzido do apurado com base no lucro real dos meses correspondentes e os eventuais excessos serão compensados, corrigidos, monetariamente, nos meses subsequentes.</p> <p>5° Se do cálculo previsto no § 4° deste artigo resultar saldo de imposto a pagar, este será recolhido, corrigido, monetariamente, na forma da legislação aplicável.</p> <p>Art. 25. A pessoa jurídica que exercer a opção prevista no art. 23 desta lei, deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano ou na data de encerramento de suas atividades, com base na legislação em vigor e com as alterações desta lei.</p> <p>1° O imposto recolhido por estimativa na forma do art. 24 desta lei, será deduzido, corrigido, monetariamente, do apurado na declaração anual, e a variação monetária ativa será computada na determinação do lucro real.</p>	<p>O lucro real/base de cálculo da CSLL mensal é a regra. A estimativa uma faculdade não-excludente. Os eventuais excessos ou os montantes pagos indevidamente serão compensados, corrigidos monetariamente, ou assegurada a sua restituição.</p>	<p>Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.</p>	<p>A suspensão do pagamento do imposto/contribuição social por estimativa condiciona a apuração do lucro real/base de cálculo da CSLL ao longo do período.</p>	<p>Art.1.º. Nova redação do Art 35, §2.º da Lei n.º 8.981/95.</p> <p>Art.35</p> <p>2º. Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrarem a existência de prejuízos fiscais a partir do mês de janeiro do ano-calendário.</p>	<p>O pagamento do imposto com base em estimativa mensal fica condicionado à existência de prejuízos fiscais ou da base de cálculo negativa demonstrada em balanços ou balancetes mensais.</p>	<p>Art. 2º. A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.</p>	<p>O pagamento com base no imposto/CSLL mensal estimado fica adstrito à apuração pelas pessoas jurídicas do lucro real ou da base de cálculo da CSLL. A apuração com base na escrituração mensal continua prevalente.</p>

ÁRVORE DO COMPORTAMENTO DA ESTIMATIVA MENSAL APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO x MULTA ISOLADA



Notação : Y = Base de cálculo - levantada de ofício - da multa isolada, sendo $Y > 0$
 OBS. A diferença e a Estimativa levantadas de ofício hão de estar contidas em Y

Handwritten mark resembling the letter 'B'.

Handwritten mark resembling the letter 'D'.

Processo nº: : 13502.001049/2001-60
Acórdão nº : 107-06.991

Pelas fis. 164 e 216 (DIRPJ), constata-se que se as estimativas fossem recolhidas, mensalmente, o seu confronto, posterior, com a provisão da CSLL iria desfechar, para o ano-calendário de 1997, uma base negativa de R\$ 11.312,89 (Onze mil, trezentos e doze reais e oitenta e nove centavos) ; e, para o ano-calendário de 1998, o fato se repete, acusando uma outra base negativa de R\$ 3.897.011,14.

Alinhando-me ao trabalho antes desenvolvido, ratifico o entendimento que a multa isolada não deve exceder o limite da respectiva provisão anual. Também, no caso versado, a verba a esse teor, no ano-calendário de 1997, já merecera imputação fiscal, com multa similarmente de 75% (setenta e cinco por cento), pois inclusa na própria provisão. A exigência, pois, a título de multa isolada implicaria acumular a incidência de penalidade sobre verbas tributárias que se compensam pela sua própria natureza e tipicidade.

Item que se concede provimento.

C O N C L U S Ã O

Em face do exposto, decido por se conceder provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da exigência as verbas mensais a teor de multa isolada, de janeiro a setembro e a do mês de novembro de 1997, bem como as relativas aos meses de janeiro e fevereiro de 1998.

Sala das Sessões - DF, em 26 de fevereiro de 2003. 


NEICYR DE ALMEIDA

Processo nº: : 13502.001049/2001-60
Acórdão nº : 107-06.991

VOTO VENCEDOR

Conselheiro LUIZ MARTINS VALERO, relator designado

Nas pendências em que esta Câmara julgou a aplicação da multa isolada sobre o valor das parcelas de estimativa do IRPJ e da CSLL, não recolhidas pela pessoa jurídica optante pela apuração anual do lucro real, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, ainda que vencido, tenho votado pela sua procedência.

No caso em julgamento, o ilustre relator desenvolve tese nova, bem fundamentada e ilustrada por demonstrações matemáticas, substancialmente consistentes, objetivando mostrar que a multa isolada deve ter como limite o imposto ou a contribuição social efetivamente devidos ao final do encerramento do ano-calendário, o que me levou a refletir mais sobre esse instrumento sancionatório.

Em que pese a admiração que tenho pelo culto conselheiro, não acompanharei seu voto pela razões que passo a expor.

Destaco, como principal empecilho ao acatamento da tese do relator, a previsão legal expressa para a aplicação da multa isolada, *ainda que a pessoa jurídica apresente prejuízo fiscal ao final do ano-calendário.*

Nesta hipótese, adotada a tese, não se aplicaria a multa, e isso eqüivaleria a negar vigência ao dispositivo legal, ou, na melhor das hipóteses, utilizar a norma legal como mero balizamento do livre caminho do intérprete, característica da não muito aceita "escola da livre interpretação do direito".

Por outro lado, acatar a eficácia legal da multa isolada não pode ser entendido como simples adoção da interpretação gramatical da norma jurídica, ao contrário, trata-se de interpretação que leva em conta os fins visados pelo legislador -



Processo nº: : 13502.001049/2001-60

Acórdão nº : 107-06.991

no dizer de mestre Miguel Reale¹: *"...o primeiro cuidado do hermeneuta contemporâneo consiste em saber qual a finalidade social da lei, no seu todo, pois é o fim que possibilita penetrar na estrutura de suas significações particulares."*

Não é diferente o magistério de Carlos Maximiliano em sua obra "Hermenêutica e Aplicação do Direito", Forense. 13ª edição, 1993, pág. 151:

"O hermeneuta sempre terá em vista o fim da lei, o resultado que a mesma precisa atingir em sua atuação prática. A norma enfeixa um conjunto de providências protetoras julgadas necessárias para satisfazer a certas exigências econômicas e sociais; será interpretada de modo que melhor corresponda àquela finalidade e assegure plenamente a tutela de interesse para o qual foi regida."

Pois bem, o abandono da regra de apuração do imposto de renda trimestral, a partir de 1997, é uma opção exercida pelo contribuinte que não dispõe de estrutura administrativa capaz de apurar o montante do tributo e da contribuição social devidos de forma definitiva, na periodicidade determinada pela Lei, mas a contrapartida exigida é o recolhimento de um valor mensalmente estimado, com base na receita bruta e acréscimos.

A lei nº 9.430/96 vai mais longe ao permitir que o valor estimado seja reduzido ou até suspenso, a partir do momento em que o contribuinte demonstre, através de balanços ou balancetes, que o valor já recolhido no período abrangido pelos balanços ou balancetes de acompanhamento, supera ou é suficiente para cobrir o imposto ou a contribuição devidos no referido período.

O fim visado pelo legislador foi coibir a fuga da periodicidade trimestral da apuração, postergando o pagamento do tributo ou da contribuição para o ano-calendário seguinte.

E aquele contribuinte que ao final do ano-calendário de incidência do imposto ou da contribuição nada apurou como devido, por apresentar prejuízo fiscal?

¹ REALE, Miguel - Lições Preliminares de Direito - Saraiva, São Paulo, 2000, 25ª Edição.

Processo nº: : 13502.001049/2001-60
Acórdão nº : 107-06.991

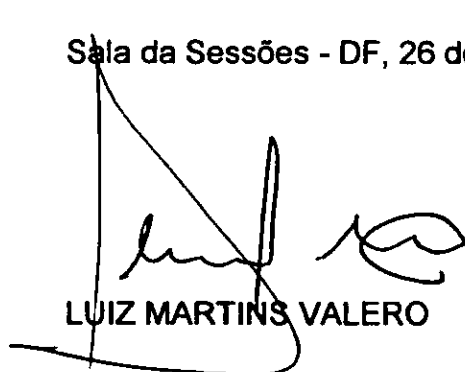
Este, como visto, teve a oportunidade de demonstrar sua situação deficitária em todos os períodos do ano-calendário, bastava elaborar os balanços de monitoramento das estimativas obrigatórias, no tempo previsto na Lei. A demonstração fora do prazo não pode produzir os mesmos efeitos exigidos legalmente.

Não há quem não reconheça que a multa isolada é uma penalidade por demais gravosa e que apresenta um defeito original ao tomar como base de cálculo o imposto ou contribuição que, ao final do ano-calendário, se revela indevido ou em valor devido menor que o estimado.

Mas é uma regra jurídica e, como tal, tem que ter efetividade, e esta só é alcançada pela coação estatal, garantida pela sanção, materializando-se o disposto no art. 75 do Código Civil vigente *"todo direito corresponde a uma ação que o assegura"*.

Por isso, voto por se negar provimento ao recurso, no tocante à aplicação da multa isolada.

Sala das Sessões - DF, 26 de fevereiro de 2003.



LUIZ MARTINS VALERO