



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº: 13603.000973/00-84
RECURSO Nº : 132.360
MATÉRIA : IRPJ- ANOS-CALENDÁRIO 1996 e 1997
RECORRENTE: TEKSID DO BRASIL LTDA.
RECORRIDA : DRJ EM BELO HORIZONTE
SESSÃO DE : 12 DE JUNHO DE 2003
ACORDÃO Nº : 101-94.243

NORMAS PROCESSUAIS - DISCUSSÃO JUDICIAL CONCOMITANTE COM O PROCESSO ADMINISTRATIVO. A submissão da matéria à tutela autônoma e superior do Poder Judiciário, prévia ou posteriormente ao lançamento, inibe o pronunciamento da autoridade administrativa sobre o mérito da incidência tributária em litígio, cuja exigibilidade fica adstrita à decisão definitiva do processo judicial.

JUROS DE MORA – O crédito tributário não integralmente acrescido de juros de mora, que não incidem apenas sobre a importância que tiver sido depositada.

MULTA DE OFÍCIO - DESCABIMENTO EM CASO DE LANÇAMENTO QUANDO O CRÉDITO HOUVER SIDO SUSPENSO POR LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA. Quando houver sido concedida a liminar em mandado de segurança, não cabe a exigência da multa de lançamento de ofício, consoante interpretação do artigo 63 da Lei nº 9.430/96.

Recurso provido parcialmente, na parte conhecida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por TEKSID DO BRASIL LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso quanto à matéria submetida ao Poder Judiciário, e por maioria de votos, dar provimento ao recurso para afastar os juros de mora em relação à parcela coberta pelo depósito e a multa por lançamento de ofício, vencida a Conselheira Sandra Maria Faroni, relatora, que dava provimento parcial para afastar a multa apenas em relação à parcela coberta pelo depósito.


EDISON RODRIGUES PEREIRA
PRÉSIDENTE


KAZUKI SHIOBARA
RELATOR DESIGNADO

PROCESSO Nº. : 13603.000973/00-84
ACÓRDÃO Nº. : 101-94. 243
RECURSO Nº : 132.360
RECORRENTE : TEKSIDO DO BRASIL LTDA.

FORMALIZADO EM: 07 JUL 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros:
SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, RAUL PIMENTEL, VALMIR SANDRI e PAULO
ROBERTO CORTEZ. Ausente, justificadamente, Conselheiro CELSO ALVES
FEITOSA.



PROCESSO Nº : 13603.000973/00-84
ACÓRDÃO Nº : 101-94. 243

RECURSO Nº : 132.360
RECORRENTE : TEKSIDE DO BRASIL LTDA.

RELATÓRIO

A empresa **TEKSID DO BRASIL LTDA.**, já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 208/237, da Decisão nº 311, de 22/02/2001 (fls.119/123), da titular da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte(MG), que não conheceu da impugnação ao auto de infração de fls. 03 a 09, referente ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica relativo aos anos-calendário de 1996 e 1997.

O lançamento decorreu de glosa de prejuízos fiscais compensados indevidamente, por inobservância do limite de 30% do lucro real.

Em impugnação tempestiva a empresa argumenta que:

a) em 17/02/95 impetrou mandado de segurança (nº 95.2981-2) perante a 13ª Vara Federal em Belo Horizonte, requerendo a declaração de seu direito líquido e certo de recolher o imposto de renda e a contribuição social após a compensação integral dos prejuízos acumulados até o encerramento do ano-base de 1994, bem como dos prejuízos apurados nos próximos períodos-base com o lucro apurado ao longo do ano-calendário de 1995 e seguintes;

b) em 19/03/95 foi deferido o pedido de liminar;

c) em 18/08/95 foi denegada a segurança, tendo a interessada ingressado com recurso de apelação dirigido ao Tribunal Regional Federal da 1ª Região;

PROCESSO Nº. : 13603.000973/00-84
ACÓRDÃO Nº. : 101-94. 243

d) em 04/10/95 depositou, nos termos do art. 151, II, do CTN, os valores discutidos no Mandado de Segurança nº 95.2981-2, no montante de R\$ 1.025.399,00;

e) em 24/06/97 a Quarta Turma do TRF da 1ª Região prolatou acórdão negando provimento ao recurso de apelação, tendo a interessada interposto Embargos de Declaração que se encontram conclusos com o Juiz Relator;

f) no mandado de segurança a empresa se insurge contra a inconstitucional limitação de prejuízos fiscais acumulados, pois as restrições impostas pelos artigos 42 e 58 da Lei 8.981/95, revigoradas pelos artigos 15 e 16 da Lei 9.965/95 violam preceitos constitucionais e do CTN, além de mascarar um empréstimo compulsório;

g) com relação à matéria discutida no referido MS nº 95.2981-2, foram lavrados o presente Auto de Infração (referente aos anos-calendário de 1996 e 1997) e o Auto de Infração nº 06.193455-84 (referente ao ano-calendário de 1995).

h) em nenhuma das duas autuações o Fisco levou em conta a existência de valores depositados judicialmente, com a conseqüente suspensão da exigibilidade do crédito tributário;

i) requer a conexão entre os autos de infração, a declaração da suspensão da exigibilidade do crédito exigido no AI nº 06.193455-84 (referente ao ano-calendário de 1995), ou, quando menos, que se considere, no presente auto de infração, o valor depositado com o conseqüente decotamento do valor lançado.

j) insurge-se, ainda, contra a taxa Selic como referencial de juros de mora, requer seja subtraído do valor exigido neste auto o montante de R\$ 212.147,04, atualizados até a data da autuação referente ao Imposto de Renda Retido na Fonte não compensado pela impugnante;

PROCESSO Nº. : 13603.000973/00-84
ACÓRDÃO Nº. : 101-94. 243

l) finalizando, desenvolve argumentação sobre a limitação da compensação de prejuízos e da base de cálculo negativa da CSLL, abordando teses sobre direito adquirido, conceito de lucro e renda, empréstimo compulsório, capacidade contributiva.

A autoridade julgadora de primeira instância não tomou conhecimento da matéria relativa à limitação da compensação, por se encontrar submetida à apreciação do Poder Judiciário, reduziu o percentual dos juros de 55,78% para 51,45%, por ter constatado erro de cálculo e declarou a definitividade da exigência.

Consta dos autos a data da ciência da decisão de primeira instância (15/10/2001 - AR fl. 128) e o recurso voluntário foi protocolizado em 13/11/2001, conforme carimbo apostado à fl. 129. Para viabilizar o seguimento do recurso procedeu ao arrolamento de bens.

Em 05/12/01 recebeu intimação requerendo a alteração do arrolamento efetuado que estaria em desacordo com a IN 26/01. Em atendimento, apresentou as seguintes considerações:

a) em 04/10/95 depositou os valores discutidos no Mandado de Segurança, no montante de R\$ 1.025.399,00;

b) em 22/09/00 procedeu à complementação, depositando os valores de R\$ 6.648.681,54 e de R\$ 5.724.289,86, conforme guias em anexo, perfazendo um total de depósitos de R\$ 13.433.310,40, que supera em muito o valor exigido no presente processo;

c) estando depositado o valor em discussão, não há que se falar em prestação de garantia para admissão do recurso.

Em 07/10/2002 o processo foi encaminhado a este Conselho e em seu recurso na presente instância, a recorrente praticamente reedita as razões de

PROCESSO Nº. : 13603.000973/00-84
ACÓRDÃO Nº. : 101-94. 243

impugnação, aditando considerações sobre a possibilidade de o Conselho de Contribuintes apreciar matéria relativa a inconstitucionalidade.

É o relatório.



PROCESSO Nº. : 13603.000973/00-84
ACÓRDÃO Nº. : 101-94. 243

VOTO VENCIDO

Conselheira Sandra Maria Faroni , Relatora

O recurso é tempestivo e preenche os pressupostos legais para seu seguimento. Dele tomo conhecimento.

As questões veiculadas no recurso são, além da matéria central de mérito (a limitação da compensação de prejuízos), a possibilidade de apreciação de arguições relativas à constitucionalidade, a declaração de suspensão da exigibilidade do crédito, a redução do valor do crédito em razão do IRRF a compensar.

A possibilidade de os órgãos administrativos apreciarem questões relativas à inconstitucionalidade de leis tem sido uma das questões mais controversas, quer na doutrina, quer na jurisprudência. Assim nos extremos, encontram-se, de um lado, uma corrente a entender que ao Poder Executivo cumpre apenas aplicar a lei de ofício, e do outro, uma corrente que entende que os órgãos julgadores administrativos exercem uma função jurisdicional atípica, devendo deixar de aplicar qualquer preceito que contrarie a Constituição. Este Conselho tem se situado em posição intermediária.

O entendimento dominante firmou-se no sentido de que, desde que houvesse reconhecimento pelo STF da inconstitucionalidade, ainda que em recurso extraordinário, poderia o Conselho deixar de aplicar a lei. Nesse sentido pronunciou-se a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, no PGFN/CFR 439/96. Também a antiga Consultoria Geral da República reiteradamente manifestou-se na mesma linha (Parecer 261-T, de 01.09.53, Carlos Medeiros Silva; Parecer L-018, de 1.08.74, Luiz Rafael Mayer; Parecer P-3, de 14.04.83, Paulo Cesar Cataldo; Parecer C-15, de 13.12.60, L.C. de Miranda Lima).



A questão foi com muita propriedade abordada pelo Prof. Hugo de Brito Machado¹, que assim se expressou:

*Na verdade, a autoridade administrativa não deve aplicar uma lei inconstitucional. Ocorre que a verdadeira questão não reside em saber se uma autoridade administrativa pode recusar aplicação a uma lei inconstitucional, mas em saber se ela tem competência para dizer se uma lei é inconstitucional.

A competência para dizer da conformidade da lei com a Constituição, ou resulta expressamente indicada na própria Constituição, ou encarta-se no princípio da atividade jurisdicional. Em qualquer caso, pressupõe a possibilidade de uniformização das decisões, de sorte que uma lei não venha ser considerada inconstitucional, em algum caso, e considerada constitucional, em outros, sem que exista a possibilidade de superação dessas diferenças de entendimento, lesivas ao princípio da isonomia.

Nossa Constituição não alberga norma que atribua às autoridades da Administração competência para decidir sobre a inconstitucionalidade de lei. Assim já é possível afirmar-se que no desempenho de atividades substancialmente administrativas o exame da inconstitucionalidade é inadmissível. Resta, assim, saber se tal exame é possível nas situações em que a autoridade da Administração desempenha atividade substancialmente jurisdicional, como, por exemplo, quando aprecia uma questão fiscal.

.....
Quando os órgãos do Contencioso Administrativo Fiscal julgarem as questões entre o contribuinte e a Fazenda Pública praticam atividade substancialmente jurisdicional, desempenhada, aliás, em processo de certo modo idêntico àquele no qual se desenvolve a atividade peculiar, própria do Poder Judiciário. Poder-se-ia, assim, admitir, em tais situações, o exame de arguições de inconstitucionalidade pela autoridade administrativa. A competência da autoridade administrativa resultaria implícita na competência para o desempenho da atividade jurisdicional. Isto, porém, é inteiramente inaceitável, porque enseja situações verdadeiramente absurdas, posto que o controle da atividade administrativa pelo Judiciário não pode ser provocado pela própria Administração.

Se um órgão do Contencioso Administrativo Fiscal pudesse examinar a arguição de inconstitucionalidade de uma lei tributária, disso poderia resultar na prevalência de decisões divergentes sobre um mesmo dispositivo de uma lei, sem qualquer possibilidade de uniformização.

Acolhida a arguição de inconstitucionalidade, a Fazenda não pode ir ao Judiciário contra a decisão de um órgão que integra a própria Administração. O contribuinte, por seu turno, não terá interesse processual, nem de fato, para fazê-lo. A decisão tomar-se-á, assim, definitiva, ainda que o mesmo dispositivo tenha sido, ou venha a ser, considerado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, que é, em nosso ordenamento jurídico, o responsável maior pelo deslinde de todas as questões de constitucionalidade, vale dizer, o "guardião da Constituição".

É certo que também uma decisão de um órgão do Poder Judiciário, dando pela inconstitucionalidade de uma lei, poderá tomar-se definitiva sem que tenha sido a questão nela abordada levada à apreciação do Supremo Tribunal Federal. Isto, porém, pode acontecer eventualmente, como resultado da falta de iniciativa de alguém, que deixou de interpor o recurso cabível, mas não em virtude de ausência de mecanismo no sistema jurídico, para viabilizar aquela apreciação.

Diversamente, uma decisão do Contencioso Administrativo Fiscal, que diga ser inconstitucional uma lei, e por isso deixe de aplicá-la, tomar-se-á definitiva à míngua

¹ Pesquisas Tributárias- Nova série-5 – Ed. Revista dos Tribunais- 1999

de mecanismo no sistema jurídico, que permita levá-la ao Supremo Tribunal Federal.

É sabido que o princípio da supremacia constitucional tem por fim garantir a unidade do sistema jurídico. É sabido também que ao Supremo Tribunal Federal cabe a tarefa de garantir essa unidade, mediante o controle da constitucionalidade das leis. Não é razoável, portanto, admitir-se que uma autoridade administrativa possa decidir a respeito dessa constitucionalidade, posto que o sistema não oferece instrumentos para que essa decisão seja submetida à Corte Maior.

A solução mais consentânea com o jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar a lei por considerá-la inconstitucional, ou, mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é ou não inconstitucional.

Tal conclusão, que aparentemente contraria o princípio da supremacia constitucional, na verdade o realiza melhor que a solução oposta, na medida em que preserva a unidade do sistema jurídico, que é o objetivo maior daquele princípio.

Poder-se-ia sustentar, *de lege ferenda*, a solução de permitir o ingresso da Administração em Juízo, para suscitar a invalidade de suas próprias decisões. Com isto estaria removido o obstáculo por nós apontado.

.....
Nos casos em que esteja superada a questão de se saber se a lei é inconstitucional, porque a inconstitucionalidade já tenha sido declarada pelo Supremo Tribunal Federal, aí sim, tem pertinência a tese segundo a qual a autoridade administrativa deve recusar aplicação à lei inconstitucional.

.....
É importante, repita-se, a distinção que existe entre: a) aplicar uma lei que, embora reputada inconstitucional pela autoridade administrativa, não teve sua inconstitucionalidade declarada pelo STF; b) aplicar uma lei que já teve sua inconstitucionalidade declarada pelo STF em sede de controle difuso, mas ainda o Senado Federal não suspendeu sua vigência; e, finalmente, c) aplicar uma lei cuja inconstitucionalidade já foi declarada pelo STF em sede de controle concentrado, ou cuja vigência já foi suspensa pelo Senado Federal, em face de decisão definitiva do STF em sede de controle difuso.

Na hipótese *a*, a autoridade administrativa tem o *dever* de aplicar a lei, e não responde por nenhum dano daí decorrente.

Na hipótese *b*, a autoridade administrativa *pode* aplicar a lei, e não pode ser responsabilizada por qualquer dano daí decorrente.

Na hipótese *c*, a autoridade administrativa não pode aplicar a lei, e se o faz, responde pelo dano porventura daí decorrente.

Nas hipóteses *a* e *b*, é razoável entender-se que o Estado responde pelo dano, se a lei vier a ser declarada inconstitucional e extirpada do ordenamento jurídico. Na hipótese *c*, além da responsabilidade pessoal da autoridade, é inegável a responsabilidade, também, do Estado....."

Porém, no caso, a questão da inconstitucionalidade fica superada por questão prejudicial, que diz respeito ao fato de o sujeito passivo ter submetido à apreciação da matéria (limitação da compensação de prejuízos) ao Poder Judiciário. Em assim o fazendo, ultrapassou ele uma fase anterior, **não obrigatória nem**

definitiva, de discutir o assunto no âmbito administrativo. É que nosso sistema jurídico não comporta que uma mesma questão seja discutida, **simultaneamente**, na via administrativa e na via judicial. Porque, uma vez que o monopólio da função jurisdicional do Estado é exercido através do Poder Judiciário, o processo administrativo, nesses casos, perde sua função. Prevalece o que for decidido na Justiça, e prosseguir com o processo administrativo é desperdiçar inutilmente tempo e recurso, o que viola os princípios da moralidade e da economicidade que devem orientar a administração pública. Conseqüentemente, o ingresso na via judicial para discutir determinada matéria implica abrir mão de fazê-lo pela via administrativa.

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

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

Também Alberto Xavier, em sua magistral obra "Do Lançamento-Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário "- Forense- 1999, ensina :

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

O princípio da não cumulação opera sempre em benefício do processo judicial : a propositura de processo judicial determina "*ex lege*" a extinção do processo administrativo; ao invés, a propositura de impugnação administrativa na pendência de processo judicial conduz à declaração de inadmissibilidade daquela impugnação, salvo ato de desistência expressa do processo judicial pelo particular."

Isto posto, deixo de tomar conhecimento da matéria submetida ao Poder Judiciário.

Ocorre que, no presente caso, existem particularidades que não foram consideradas, e que se referem à suspensão da exigibilidade do crédito, com influência sobre a multa.



Passo a examiná-las:

Embora em março de 1995 tenha sido deferida a liminar no Mandado de Segurança impetrado, ao ser lavrado o auto de infração (em 15/10/01), o contribuinte não mais se encontrava ao abrigo da liminar antes deferida, eis que a sentença denegatória da segurança data de 18/10/95. A jurisprudência mais recente desta Câmara e da Sétima Câmara tem sido no sentido de que, uma vez obtida a liminar, não mais pode ser aplicada a multa de ofício, cabendo apenas a de mora, cujo curso , todavia, fica interrompido entre a data da concessão da liminar e a sentença definitiva que julgar cabível a tributo questionado. Vencida inicialmente, acabei por me render a esse entendimento, tendo assim votado em três julgamentos. Todavia, no último mês de fevereiro, pedi vênias aos meus pares para retornar ao meu entendimento inicial, no sentido de que, se no momento em que é formalizado o lançamento o contribuinte não se encontra abrigado por medida judicial, cabe a aplicação da penalidade.

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

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

execução forçada). Prevenir a decadência não é a **finalidade** do lançamento, mas sim uma decorrência do ato. Quando a lei se refere à "constituição do crédito tributário *destinada a prevenir a decadência*" está colocando como objetivo do lançamento aquilo que dele é uma consequência natural e, obviamente, só pode estar tratando de hipóteses em que seu objetivo próprio, imediato, está afastado. Assim, naqueles casos em que, antes mesmo de efetuado o ato administrativo do lançamento, a exigibilidade (leia-se *exeqüibilidade*) já esteja suspensa, a efetivação imediata do lançamento destina-se, exclusivamente, a prevenir a decadência.

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

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

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

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

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

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

Com efeito, a lei que regula o mandado de segurança (Lei nº 1.533/51) prescreve que o juiz, ao despachar a inicial, deve determinar "que se suspenda o ato que deu

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

motivo ao pedido, quando relevante o fundamento e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida, caso seja deferida" (art. 7º, inciso II).

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

Da mesma forma, segundo o CTN, a liminar em mandado de segurança apenas suspende a exigibilidade do crédito fiscal (art. 151, inciso IV), mas não o extingue nem altera as regras legais definidoras da obrigação tributária, inclusive quanto ao seu sujeito passivo.

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

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

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

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

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

A admitir-se qualquer efeito da liminar, após a sua cassação, estar-se-ia a outorgar-lhe ultratividade que o ordenamento jurídico não lhe reconhece, e, de certa forma, valor prevalecente sobre a própria decisão posterior. Além disso, o impetrante vencido na ação ficaria em injustificada posição privilegiada frente a outros contribuintes que não demandaram em juízo e cumpriram suas obrigações nos tempos certo, assim como seria privilegiado inclusive em relação à sua própria situação se não tivesse proposto a ação.

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

³ Esta situação ficou bem delineada na jurisprudência, como, por exemplo, nos recursos especiais nº 7722-0 SP e 20915-1-SP, julgados em 8.6.1994 e 18.5.1992 pela 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça. Particularmente expressivo também é o recurso em mandado de segurança nº 11115/SP, um dos precedentes do Supremo Tribunal Federal que desembocaram na Súmula nº 405.

PROCESSO Nº. : 13603.000973/00-84
ACÓRDÃO Nº. : 101-94. 243

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

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

....." (negritos acrescentados)

Assim, em princípio, no meu entendimento, estaria correta a imposição da multa de ofício, eis que, quando aperfeiçoado o auto de infração pela ciência do contribuinte, não mais estava ele ao abrigo da liminar.

Ocorre que, conforme documentos de fls. 205 a 207, em 22/09/2000 (fls. 105 e 106) e em 04/10/95 (fls. 207) foram efetuados depósitos judiciais relativos à matéria objeto do MS 95.2981-2. Embora não haja elementos para concluir com segurança a respeito, anotação manuscrita nesses documentos, de autoria desconhecida, fazem referência a que o documento de fl. 207 corresponde ao crédito relativo ao ano de 1995 e os documentos de fls. 205 e 206 relacionam-se, respectivamente, ao IRPJ e à CSLL (logicamente, dos anos de 1996 e 1997). Assim, para o crédito objeto deste processo, o depósito, provavelmente, é o de fl. 205, donde se infere que, ao ser lavrado o auto de infração, a exigibilidade do crédito estava (total ou parcialmente) suspensa pelo depósito.

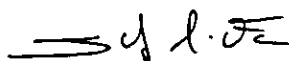
Portanto, a questão do depósito judicial perante a 14ª Vara da Justiça Federal deve ser considerada dentro dos seus limites, isto é, seus efeitos só se projetam sobre a exigência à qual se vincula e até a força atualizada do referido depósito. Deve sempre ser considerado se os depósitos foram feitos pelo montante integral (principal mais encargos moratórios incorridos até a data da efetivação dos depósitos). Caso contrário, há que ser feita a imputação, para averiguar quanto do crédito teve sua exigibilidade suspensa pelo depósito. Sobre a parte do crédito que estiver com sua exigibilidade suspensa por depósito, não cabe a multa nem incidem os juros de mora.

PROCESSO Nº. : 13603.000973/00-84
ACÓRDÃO Nº. : 101-94. 243

Finalmente, quanto à compensação do imposto retido na fonte com o imposto lançado de ofício, é de se considerar que tal compensação deve ser feita pelo autor do procedimento apenas quando se trata de imposto retido sobre rendimentos que compuseram a declaração. E isso foi feito pelo autor do procedimento, conforme se verifica nos demonstrativos à fl. 2 do Termo de Verificação Fiscal. Em se tratando de retenções na fonte sobre rendimentos de outros períodos, não aproveitadas, a compensação deve observar o procedimento próprio, estabelecido para tal fim, sendo de iniciativa do contribuinte. O art. 74 da Lei 9.430/96, em sua redação original, previa que a Secretaria da Receita Federal, **mediante requerimento do contribuinte**, poderia autorizar a compensação de créditos a serem a ele restituídos para a quitação de quaisquer tributos ou contribuições sob sua administração. A Instrução Normativa nº 21, de 10 de março de 1997, alterada pela Instrução Normativa nº 73, de 15 de setembro de 1997, estabelecia as hipóteses em que o contribuinte poderia efetuar a compensação, distinguindo as situações em que esta deveria ser efetuada a partir de requerimento à autoridade administrativa das que a compensação independia de provimento da autoridade fiscal. A MP 66/2002, parcialmente convertida na Lei 10.637, de 30/12/2002, não faz mais esta distinção.

Tendo em vista as razões por mim declinadas, deixo de conhecer do recurso quanto à matéria submetida à apreciação do Poder Judiciário, e dou provimento parcial ao recurso para afastar a multa de ofício e os juros de mora incidentes sobre o montante do tributo que esteja coberto pelo depósito.

Sala das Sessões – DF, em 12 de junho de 2003



SANDRA MARIA FARONI

Relatora

VOTO VENCEDOR

Conselheiro KAZUKI SHIOBARA – Relator Designado

No voto elaborado pela Relatora consigna que dá provimento parcial ao recurso para afastar a multa de ofício e os juros de mora incidentes sobre o montante do tributo que esteja coberto pelo depósito.

Assim, não há certeza de que haja insuficiência de depósito para suspender a exigência do crédito tributário e se, porventura o valor do depósito judicial venha a cobrir o valor do litígio, na data da efetivação do depósito, este voto perderia sua eficácia.

Entretanto, esta Câmara, por maioria de votos entendeu que deveria manter a jurisprudência firmada, no sentido de que se a liminar houver sido concedida, ainda que na data da lavratura do Auto de Infração tenha sido cassada a liminar, o fato de o sujeito passivo ter interposto Mandado de Segurança e obtido a liminar, não poderia justificar a aplicação da multa de lançamento de ofício.

A busca da solução há que passar, necessariamente, pelo disposto no artigo 63 da referida Lei 6.830, que tem a seguinte dicção:

“Artigo 63. Não caberá lançamento de multa de ofício na constituição do crédito tributário destinado a prevenir a decadência, relativo a tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma do inciso IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de outubro de 1966.

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

§ 2º - A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da

PROCESSO Nº. : 13603.000973/00-84
ACÓRDÃO Nº. : 101-94. 243

publicação da decisão que considerar devido o tributo ou contribuição”.

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

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

Muito ao contrário. Deve a autoridade administrativa proceder ao lançamento, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142, parágrafo único, do CTN), mesmo porque o prazo decadencial de 5 (cinco) anos a que alude o art. 173 do CTN já se terá iniciado (pois que principia, como regra, com a ocorrência do fato imponível), e, em se tratando de prazo decadencial, não se interrompe, nem se suspende. Deste modo, se, porventura, o processo durar mais do que 5 (cinco) anos, sem que se proceda ao lançamento, mesmo que o contribuinte perca a ação, não mais poderá a Fazenda executar-lhe, daí o porque a necessidade de que se proceda ao lançamento, mesmo estando suspensa a exigibilidade”.

Neste passo importa indagar: o que se deve entender por suspender a exigibilidade? Celso Antônio Bandeira de Mello diz que:

“A executoriedade não se confunde com a exigibilidade, pois esta não garante, só por si, a possibilidade de coação material, de execução do ato... Quer-se dizer: pela exigibilidade pode-se induzir à obediência, pela executoriedade pode-se compelir, constranger materialmente” (Curso de Direito Administrativo – pág. 241)

O mesmo Eduardo Arruda Alvim, na obra já citada, tratando da exigibilidade e executoriedade, afirma:

“No caso do ato administrativo exigível, mas não executável, o acesso à via executiva é de rigor, mas, diferentemente do ato do particular, a Administração não necessita de uma sentença

judicial que diga que a ordem emanada do ato administrativo é exigível.

Doutra parte, a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato imponible (fato gerador in concreto), de tal modo que não se pode dizer seja imperativo o ato administrativo de lançamento, pois não se impõe “a terceiros, independentemente de sua concordância”. Ao contrário, se a eficácia do ato de lançamento é meramente declaratória da obrigação tributária, o que se conclui é que a obrigação tributária nasceu antes, por fato alheio à vontade da Administração (fato imponible).

Finalmente, o ato administrativo do lançamento é dotado de presunção (juris tantum) de legitimidade. Essa a razão pela qual decorre do lançamento o atributo da exigibilidade, salvo se vier a provar sua irregularidade. Deste modo, o que se tem é que os atos administrativos presumem-se legítimos, podendo, no entanto, essa presunção ser afastada por prova em sentido contrário.

A liminar em mandado de segurança, como visto, retira do ato administrativo de lançamento o atributo da exigibilidade, ficando o contribuinte a salvo do processo executivo fiscal, enquanto não revogada a liminar por ele obtida contra o fisco”. (pág. 238 – RT)

Assim colocada a matéria, em análise ainda o disposto no artigo 63 da Lei 9.430/96, resta evidente que ao estabelecer a norma que não caberá lançamento de multa de ofício, no caso de existência de liminar em Mandado de Segurança, está ao mesmo tempo deixando em aberto a possibilidade da exigência do imposto. Cuida ainda o artigo de estabelecer que a multa só não poderá ser exigida se, antes da constituição do crédito, houver sido obtida a ordem para tanto (liminar - parágrafo primeiro). Já o parágrafo segundo estabelece que fica interrompida a aplicação da multa de mora, até 30 dias após a data da publicação da decisão que considera devido o tributo ou contribuição.

A Recorrente reclama da imposição de multa e juros, pois ao seu ver, com a sentença concessiva da segurança, estava vedado ao Fisco exigi-los.

A redação do artigo 63 da Lei 9.430/96, por sua vez não é preciso, pois refere-se ao afastamento da multa no caso de obtenção de liminar.

Entendo que uma vez suspensa a exigibilidade do crédito tributário em

PROCESSO Nº. : 13603.000973/00-84
ACÓRDÃO Nº. : 101-94. 243

razão de liminar ou segurança, constituído o crédito, a multa de ofício não seria mais aplicável. Se assim não fosse, não haveria razão para se estabelecer uma multa de mora, convindo neste ponto alertar para o fato de que está a Recorrente reclamando da multa de mora, a qual não lhe é exigida no Auto de Infração. Ao que parece confunde esta multa de mora com juros de mora. Quanto a este, não há previsão para que fique afastado do lançamento.

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

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

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

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

Contudo, como no caso o lançamento não envolve a multa de mora, mas tão só a questão da multa de ofício, sendo certo que os juros jamais foram afastados pela citada Lei 9.430/96, só me resta concluir pelo afastamento da multa de ofício.

Desta forma, caso o depósito judicial não foi suficiente para garantir integralmente o crédito tributário objeto dos autos, na data da efetivação do mesmo depósito, deve ser afastada a multa de lançamento de ofício.

PROCESSO Nº. : 13603.000973/00-84
ACÓRDÃO Nº. : 101-94. 243

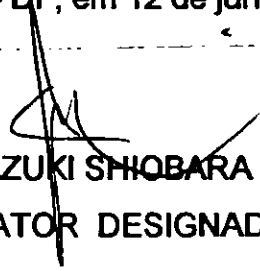
A jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes que acato está consubstanciada em diversos acórdãos e, entre outros transcrevo as seguintes ementas:

“MULTA DE OFÍCIO. AÇÃO JUDICIAL. Não caberá lançamento de multa de ofício na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma do inciso IV, do artigo 151, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, ainda que a liminar tenha sido, posteriormente cassada. (Ac. 107-06.647, de 22/05/2002 e, no mesmo sentido Ac. 107-06.641, de 22/05/2002, disponibilizadas no ‘site’ do Conselho de Contribuintes).”

“MEDIDA LIMINAR DENEGADA ANTES DA AÇÃO FISCAL. DEPÓSITO JUDICIAL. INEXISTÊNCIA. MULTA DE OFÍCIO. DESCABIMENTO EM FACE DA LITERALIDADE DO COMANDO APLICÁVEL. Pela literalidade do comando que emana do art. 63 da Lei nº 9.430/96, a existência de Medida Liminar antes da ação fiscal, ainda que posteriormente cassada, não retira do contribuinte a prerrogativa da exoneração da multa de ofício em consonância com a hipótese prevista no art. 151, inciso IV do CTN (precedentes da CSRF). (Ac. 107-06.992, de 26/02/2003 e, no mesmo sentido Ac. 107-06.977, de 26/02/2003, disponibilizadas no ‘site’ do Conselho de Contribuintes).”

De todo o exposto e tudo o mais que consta dos autos, voto no sentido de não conhecer do recurso quanto à matéria submetida ao Poder Judiciário, e por maioria de votos, dar provimento ao recurso para afastar a multa por lançamento de ofício.

Sala de Sessões – DF, em 12 de junho de 2003


KAZUKI SHIOHARA
RELATOR DESIGNADO