



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13603.000973/2004-33
Recurso nº 103-145.538 Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-00.201 – 1ª Turma
Sessão de 27 de julho de 2009
Matéria CSLL E OUTRA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CERÂMICA SAFFRAN S/A

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Anos-calendário: 1994 a 1999

EMENTA: EFEITOS DA COISA JULGADA. Os efeitos da coisa julgada em decisão que reconhece a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88 somente se operam relativamente aos fatos geradores constituídos sob a égide desta lei. Sobrevindo lei posterior a tratar a matéria, descabe falar nos efeitos da coisa julgada da decisão que analisou normativo anterior.

DECADÊNCIA TERMO A QUO. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. O prazo decadencial do direito de constituir o crédito tributário, na hipótese dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, rege-se pelo art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, ou seja, será de 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador.

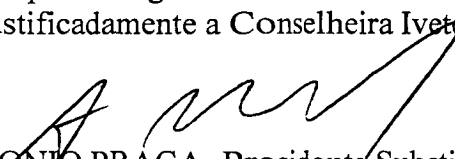
DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. Súmula Vinculante nº 8,. O Supremo Tribunal Federal consagrou que o prazo decadencial e prescricional das contribuições previdenciárias, entre as quais de inclui a Contribuição Social sobre o Lucro CSLL , prevalece aqueles estabelecidos no Código Tributário Nacional.

MULTA ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ou apuração de prejuízo fiscal no período.

Recurso Especial da Fazenda Nacional Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: 1) por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional quanto a matéria “EFEITOS DA COISA JULGADA”. 2) por maioria de votos, negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional quanto as demais matérias, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Adriana Gomes Rêgo (Relatora) e Marcos Rodrigues de Mello (substituto convocado) quanto a matéria multa isolada concomitante, e a Conselheira Adriana Gomes Rêgo (Relatora) e Carlos Alberto Freitas Barreto quanto a contagem do prazo decadencial. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Antonio Praga. Ausente, momentaneamente e justificadamente a Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro.


ANTONIO PRAGA- Presidente Substituto e Redator Designado


ADRIANA GOMES RÊGO- Relatora

EDITADO EM: 15/10/2009

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (presidente da turma), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (substituto do vice-presidente), Antonio Praga, Karem Jureidini Dias, Adriana Gomes Rêgo, Antonio Carlos Guidoni Filho, Valmir Sandri, Marcos Rodrigues de Mello (substituto convocado) e Irineu Bianchi (substituto convocado). Ausente, momentaneamente e justificadamente a Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro.



Relatório

O presente processo diz respeito a exigência de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, acrescido de multa de ofício e juros de mora, além da multa exigida isoladamente sobre a falta de recolhimento de estimativa de CSLL.

O lançamento da CSLL, cuja ciência se deu em 6/7/2004, conforme auto de infração de fl. 6, compreendeu os anos-calendário de 1994 a 1999, e a multa isolada foi aplicada pelo não recolhimento da CSLL devida por estimativa, nos meses de: janeiro a dezembro de 1997; janeiro a agosto e dezembro de 1998; janeiro e maio a dezembro de 1999.

Inconformada com a autuação, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 704/796 que, como restou bem resumida no relatório da decisão recorrida, ora transcrevo:

"A) Da decadência

O impugnante tece considerações acerca da decadência do lançamento da Contribuição Social, tendo citado entendimento doutrinário, além de jurisprudência do Judiciário e administrativa, para concluir que, diante da inaplicabilidade do prazo decadência! de dez anos previsto no art. 45 da

Lei nº 8 212, de 24 de julho de 1991, por violação ao disposto no art. 146, ML, "b" da Constituição Federal c/c art. 173 do Código Tributário Nacional (CTN), é totalmente nula a cobrança de créditos referentes ao período de 01/1994 a 12/1999, tendo em vista que o lançamento ocorreu em 06/07/2004.

B) Da coisa julgada

Em 10/04/1989, a Impugnante impetrou mandado de segurança com o fito de ver-se desobrigada do recolhimento da Contribuição Social (doc. 3 - fls. 730/744).

O douto juiz monocrático concedeu a segurança pleiteada para "determinar que o(s) impetrante(s) não recolham a contribuição social relativamente aos lucros apurados em 31.12.1988" (doc. 04 - fls., 745/762).

A União interpôs Recurso de Apelação ao TRF da 1ª Região, enquanto a impugnante, com o fito de estender os efeitos da decisão aos demais exercícios financeiros, interpôs Recurso Adesivo, ao qual foi dado provimento, para "reformular, em parte, a sentença com exoneração integral das empresas do recolhimento da exação". Foi negado provimento ao apelo da União e à remessa (doc. 05 - fls 763/769).

Embora a União tenha interposto Recurso Extraordinário, a este foi negado seguimento pelo STF (doc. 06 - fls. 770/772), tendo referida decisão transitado em julgado no dia 03/11/1992. A certidão de inteiro teor do processo comprova o alegado (doc. 07 - fls. 773/774).

Uma vez operada a coisa julgada, encontra-se a impugnante desobrigada do recolhimento da contribuição em questão, fazendo lei entre as partes, devendo ser aceita como verdade jurídica, nos exatos termos do art. 468 do CPC.

Vale ressaltar que o escopo do Recurso Adesivo interposto era justamente imprimir efeito normativo ao mandamus preventivamente impetrado. Diante do total provimento do apelo, ao contrário do que afirma a fiscalização, foi assegurado à impugnante o direito de não se sujeitar ao recolhimento da CSLL não apenas relativamente ao exercício de 1989, mas também aos exercícios subseqüentes.

Ademais, o acórdão transitado em julgado possui natureza declaratória. Ora, não se pode admitir seja a impugnante cobrada por tributo cuja inconstitucionalidade já foi judicialmente confirmada, sob pena de afronta aos arts. 267, V e § 3º, 301, §§ 1º e 3º, 467, 468, 471 e 474, todos do CPC e art. 6º do Decreto-lei nº 4.657, de 1942 (Lei de Introdução do Código Civil).

C) Da inconstitucionalidade da contribuição instituída

O contribuinte tece considerações acerca da inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, destacando ainda que houve a negativa da vigência do art. 195, § 4º da CF.

Cita dispositivo da Lei nº 7.689, de 1988, para considerar inconstitucional a pretensão de gravar a provisão do Imposto de Renda, que implicaria em bis in idem não autorizado pelo nosso ordenamento jurídico. Também assevera que foi violado o texto constitucional quanto à gestão descentralizada e indicação da fonte de custeio.

D) Da impossibilidade jurídica da aplicação da taxa Selic relativamente a juros moratórios sobre tributos

Fazendo referência a entendimento doutrinário sobre a matéria, assevera o impugnante que é clara a natureza compensatória da taxa Selic, enquanto, nos casos de remuneração à União pelo inadimplemento de obrigação tributária, somente é cabível a cobrança de juros moratórios.

O STF já se manifestou declarando a impossibilidade de utilização de índices financeiros para remunerar ou indenizar a intempestividade do cumprimento da obrigação tributária, conforme consignado no julgamento da Adin nº 493, quando foi declarada a inconstitucionalidade da aplicação da TRD para a correção de créditos, por refletir "... custo primário da captação de depósitos...".

Cita ainda julgado do STJ proclamando a inconstitucionalidade da taxa Selic, porquanto não fora referida taxa criada para fins tributários.

E) Do pedido

Diante dos argumentos expendidos, espera a impugnante seja acolhida a presente defesa, declarando-se a nulidade da autuação fiscal, porquanto operada a decadência, bem como a coisa julgada, além de manifestamente ilegal a exação imposta pela Lei nº 7.689, de 1988.

Além dos documentos já mencionados, foram anexados o instrumento de procuração (doc. 01 - fls. 716/717) e cópia de estatuto social (doc 02-fls. 718/729).

Às fls. 777/787, foi juntada documentação pertinente a arrolamento de bens."

A decisão de primeira instância, por sua vez, manteve a autuação na sua totalidade, por meio do Acórdão DRJ/BHE nº 7.237, de 2004, fls. 789/804, cuja ementa ora transcrevo:

"Assunto: Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL

Exercício: 1995, 1996, 1997, 1998, 1999, 2000

Ementa: DECADÊNCIA

O prazo decadência!, no que se refere à Contribuição Social, é de 10 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

CSLL - RECONHECIMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE -LIMITES OBJETIVOS DA COISA JULGADA

O trânsito em julgado da decisão que tiver desobrigado o contribuinte do pagamento da CSLL, por considerar inconstitucional a Lei nº 7.689, de 1988, não impede que a exação seja de novo exigível com base em normas legais supervenientes- A Lei nº 8.212, de 1991, por si só, legitima a exigência da Contribuição Social sobre o Lucro.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - DEFINITIVIDADE

A propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial - por qualquer modalidade processual - antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa a renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto, tornando-se definitiva a exigência discutida.

JUROS DE MORA - TAXA SELIC

Por expressa previsão legal, é legítima a exigência de juros de mora com base na taxa Selic nos períodos competentes.

Lançamento Procedente."

Em face dessa decisão, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário a este Conselho onde, em síntese, repisou os mesmos argumentos aduzidos na impugnação. 

A então Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes apreciou o Recurso Voluntário protocolizado sob o nº 145.538 e decidiu: - por unanimidade de votos, acolher a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores dos anos-calendário de 1994 a 1998(inclusive) e não tomar conhecimento das razões de recurso relativas à matéria submetida ao crivo do Poder Judiciário; e - no mérito dar provimento ao recurso para excluir, por maioria de votos, a exigência da CSLL e, por unanimidade de votos, a exigência da multa isolada. Essa decisão foi formalizada no Acórdão nº 103-22.284 (fls. 961/983), que recebeu a seguinte ementa:

“LANÇAMENTO - DECADÊNCIA - Na vigência da Lei 8383/91 o lançamento se opera sob a forma de homologação e o prazo para exercício da atividade lançadora se cessa pelo decurso do quinquênio contado a partir da ocorrência do fato gerador, salvo a hipótese de fraude, dolo ou simulação.

CONCOMITÂNCIA - APELO AO PODER JUDICIÁRIO - DISCUSSÃO DE ALÍQUOTA - Não se conhece da matéria submetida ao crivo do Poder Judiciário.

COUSA JULGADA - PERENIDADE - Submetida a coisa julgada à necessidade de Lei Complementar para legitimar a exação a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, até que esta se materialize em diploma legal, inexigível é a exação a teor do decisum.

Recurso Voluntário a que se dá provimento.”

Ciente do referido acórdão, a Douta Procuradoria Geral a Fazenda Nacional - PGFN, às fls. 985/1005, apresentou, tempestivamente, com fulcro nos incisos I e II do artigo 32 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, c/c incisos I e II do artigo 5º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovados pela Portaria MF nº 55/98, Recurso Especial, onde: - com base no referido inciso I, contestou o afastamento da exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, pois teria ofendido a Lei nº 8.212/91, e a Lei Complementar nº 70/91; e, - com base no citado inciso II, defendeu a aplicação da multa isolada e do prazo decadencial de dez anos, previsto no artigo 45 da Lei nº 8.212/91.

O Presidente da Câmara recorrida,, por meio do Despacho nº 103-0.051/2007 fls. 1.063/1.069, diante dos pressupostos regimentais de admissibilidade, deu seguimento ao Recurso Especial da PGFN.

Devidamente intimada do Despacho nº 103-0.051/2007, a empresa interessada deixou de apresentar contrarrazões, fl. 1.071.

É o relatório. 

Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo

Como muito bem colocado pelo despacho retromencionado, o presente recurso atende a todos os pressupostos legais de admissibilidade exigidos pelo Regimento Interno desta Câmara, de forma que dele também conheço.

Três são as matérias trazidas, então, pela Procuradoria, ora recorrente:

a) A não ocorrência do transcurso do prazo decadencial para lançamento da CSLL;

b) A não ocorrência da coisa julgada em relação também à CSLL exigida de 1994 a 1999; e

c) A possibilidade de se exigir a multa isolada sobre a base de cálculo estimada da CSLL, concomitantemente com a CSLL exigida no ajuste anual.

Em relação à decadência, entendeu o voto condutor do acórdão recorrido, que se aplica à CSLL a regra do art. 150, § 4º do CTN e, como em 1994, a apuração do sujeito passivo foi mensal, e nos anos seguintes, anual, havendo ele tomado ciência do lançamento somente em 6/7/2004, ocorreu a decadência do direito do Fisco de lançar a referida contribuição em relação aos anos-calendário de 1994 a 1998.

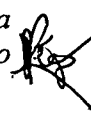
A Procuradoria, por sua vez, traz jurisprudência que utiliza para a contagem do prazo decadencial relativo à CSLL, a Lei nº 8.212/91, e pede que se adote a tese dos 10 anos a que se refere o art. 45 da citada lei.

Entretanto, ousou divergir tanto do voto condutor, como da Procuradoria, por entender que, neste caso, a contagem do prazo decadencial deve ser tomada nos termos do art. 173, inciso I, do CTN, vez que, em relação ao art. 45 da Lei nº 8.212/91, o Egrégio Supremo Tribunal Federal já declarou sua inconstitucionalidade, com efeito vinculante a toda Administração Tributária Federal, por força da Súmula Vinculante nº 8, aprovada em 11 de junho de 2008, nos termos da Lei nº 11.417/2006 e do Decreto nº 2.194/97.

E, em relação ao art. 150, § 4º, do CTN, entendo só ser aplicável quando há pagamento, pois, em não havendo pagamento, não há o que a Administração Tributária homologar, como, aliás, já vem decidindo o Superior Tribunal de Justiça – STJ, nos termos da jurisprudência que ora colaciono:

“TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.

1. No lançamento por homologação, o contribuinte, ou o responsável tributário, deve realizar o pagamento antecipado do tributo antes de qualquer procedimento administrativo, ficando a extinção do crédito condicionada à futura homologação



expressa ou tácita pela autoridade fiscal competente. Havendo pagamento antecipado, o Fisco dispõe do prazo decadencial de cinco anos, a contar do fato gerador, para homologar o que foi pago ou lançar a diferença acaso existente (art.150, § 4º, do CTN).

2. Se não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, não há o que homologar, nem se pode falar em lançamento por homologação. Surge a figura do lançamento direto substitutivo, previsto no art. 149, V, do CTN, cujo prazo decadencial se rege pela regra geral do art. 173, I, do CTN: cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o pagamento antecipado deveria ter sido realizado.

3. A tese segundo a qual a regra do art. 150, § 4º, do CTN deve ser aplicada cumulativamente com a do art. 173, I, do CTN, resultando em prazo decadencial de dez anos, já não encontra guarida nesta Corte.

Precedentes.

4. Recurso especial do autor provido, prejudicado o da municipalidade.

(REsp 1024092/SC, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em

07.08.2008, DJe 04.09.2008) (Negritei)''

No caso em apreço, pela DIRPJ/95, fls. 242/244, verifica-se o sujeito passivo não apurou CSLL a pagar. O mesmo ocorreu para 1995, fl. 252, 1996, fl. 275, 1997, fl. 306, e 1998, fl. 347.

Por conseguinte, adotando-se a regra de que a contagem se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, em relação aos fatos geradores mensais de 1994, o primeiro dia do exercício seguinte seria 01/01/1995, e o último seria 31/12/1999. Em relação a 1995, o lançamento só poderia ocorrer em 1996, de forma que o primeiro dia do exercício seguinte seria 01/01/1997 e o prazo se findaria em 31/12/2001; o fato gerador de 1996, poderia ter sido lançado até 31/12/2002, o de 1997, até 31/12/2003 e, **somente os fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1998 não estariam alcançados pela decadência.**

Em relação aos efeitos da coisa julgada, tem-se que foram impetrados pela autuada três Mandados de Segurança: o primeiro, cuja sentença foi para reconhecer indevida a contribuição social sobre o lucro apurado em 1988, quando apelada, o TRF reconheceu, em sede de recurso adesivo, a exoneração integral dos créditos da autuada; no segundo, a empresa pediu para eximir-se da CSLL instituída pela Lei nº 7.689/88, “até que lei complementar a defina e que, por lei ordinária, seja instituída validamente”, porém até a data da lavratura do auto de infração não havia logrado êxito; no terceiro Mandado (nº 90.0001715-7), o Supremo Tribunal Federal manteve a declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88, apenas no tocante ao art. 8º (portanto, quanto ao lucro apurado no balanço encerrado em 31/12/1988), determinando, ainda, que o TRF prosseguisse no julgamento, já que estava afastada a declaração de inconstitucionalidade da própria instituição da contribuição pela referida Lei. O TRF entendeu pela constitucionalidade da exigência à alíquota de 10% para 1989, havendo a

empresa, em 2002, interposto Recurso Extraordinário e Especial, ambos não admitidos, porém os agravos contra essas decisões ainda estavam pendentes de julgamento, ao tempo da lavratura do auto de infração.

Concluiu a Fiscalização que o contribuinte se sentiu protegido apenas pela primeira sentença transitada em julgado, para deixar de recolher a CSLL desde então, e procedeu a autuação.

Neste mesmo sentido entendeu a decisão de primeira instância, ratificada pelo voto vencido da decisão recorrida nos seguintes termos:

“(...) ratifico o entendimento do julgado de primeira instância de que “o trânsito em julgado da decisão que tiver desobrigado o contribuinte do pagamento da CSLL, por considerar inconstitucional a Lei nº 7.689, de 1988, não impede que a exação seja de novo exigível com base em normas legais supervenientes”. E, também, de que “ainda que se considere os efeitos do Recurso Adesivo nos moldes defendidos pelo impugnante, a decisão declaratória incidental de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, como coisa julgada entre as partes, foi concreta e juridicamente afetada com o advento da Lei nº 8.212, de 1991.”

No entanto, entendeu a Câmara recorrida, por maioria, que o sujeito passivo obteve, em sede de apelação junto ao TRF da 1ª Região, em grau de recurso adesivo, “*provimento para se entender que prescinde a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da Lei Complementar*” e justifica o voto vencedor:

“Esta inferência se obtém pela transcrição do julgamento do MAS nº 89.01.13614-7/MG, sendo Relator o Ministro Tourinho Neto, que ao trazer para o bojo desses autos, como especialmente declarado, aquela “orientação pretoriana”, adotou especialmente a seguinte ementa:

“1- Ante o disposto no art. 149, da Constituição Federal de 1988, que manda observar o art. 146, inc. III, só Lei Complementar pode instituir Contribuição Social”.

E a decisão nesses termos transitou em julgado ao não seguimento do Recurso Extraordinário perpetrado pela Fazenda Nacional (fls. 774), também não feita a prova de ação rescisória contra este veredicto.”

Com efeito, o acórdão do Tribunal que deu provimento ao recurso adesivo, colacionado às fls. 764/768, ancora-se no voto do então juiz Tourinho Neto, que afirma a inconstitucionalidade da contribuição social exigida por meio da Lei nº 7.689/88, para “*em harmonia com o pedido inaugural, reformar, em parte, a sentença com a exoneração integral das empresas do recolhimento da exação*”.

O pedido inaugural, por sua vez, foi pela não exigência da CSLL, “*até que Lei complementar a defina ou, sucessivamente (CPC, art. 289), pelo menos, que não a exija em relação aos resultados do período encerrado em 31.12.88.*”, havendo a sentença de primeiro

grau concedido a segurança apenas para não recolherem a contribuição relativa aos lucros apurados em 31.12.88.

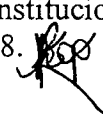
Ocorre que, em que pese o acórdão do TRF ter se alicerçado no voto do Ministro Tourinho Neto, no sentido de exonerar as exigências da CSLL, como já repisado pela decisão de primeira instância e voto vencido, tal decisão se fundou na análise da Lei nº 7.689/88, de forma que, sobrevindo Lei posterior regulamentando e exigindo a CSLL, estando esta lei vigente no mundo jurídico, não pode uma decisão que analisou a lei anterior afastar a sua vigência, pois os efeitos da coisa julgada somente se operam em face do normativo analisado, consoante pacífica jurisprudência deste Conselho que, a título exemplificativo, ora transcrevo:

“Ementa: CSLL - LIMITES DA COISA JULGADA - Nas relações tributárias de natureza continuativa, não é cabível a alegação da coisa julgada em relação a fatos geradores ocorridos após alterações legislativas, posto que, a imutabilidade diz respeito, apenas, aos fatos concretos declinados no pedido, ficando sua eficácia restrita ao período de incidência que fundamentou a busca da tutela jurisdicional. Assim não se perpetuam os efeitos da decisão transitada em julgado, que afasta a incidência da Lei nº 7.689/88, sob o fundamento de sua inconstitucionalidade, principalmente, considerando o pronunciamento posterior ao definitivo do STF, em sentido contrário, cuja eficácia tornou-se "erga omnes" pela edição de Resolução do Senado Federal. Recurso negado. (Acórdão CSRF/01-04.850).

Ementa: CSLL – DECISÃO JUDICIAL – COISA JULGADA – ALCANCE – A declaração de inconstitucionalidade de determinada Lei, ainda que transitada em julgado, não obsta nova exigência do mesmo tributo em períodos posteriores com base em diploma legal, também superveniente, que cuida e regula inteiramente a matéria. Recurso especial negado. (Acórdão CSRF/01-05.478).

Ementa: CSLL - DECADÊNCIA – ART. 45 DA LEI Nº 8212/91 – INAPLICABILIDADE – Por força do Art. 146, III, b, da Constituição Federal e considerando a natureza tributária das contribuições, a decadência para lançamento de CSL deve ser apurada conforme o estabelecido no Art. 150, § 4o, do CTN, com a contagem do prazo de 5 (cinco) anos a partir do fato gerador.

CSLL – DECISÃO JUDICIAL – COISA JULGADA – ALCANCE – A declaração de inconstitucionalidade de determinada Lei, ainda que transitada em julgado, não obsta nova exigência do mesmo tributo em períodos posteriores com base em diploma legal, também superveniente, que cuida e regula inteiramente a matéria. Recursos especiais negados. (Acórdão CSRF/01-05.479).”

Cumpre ainda lembrar que, no caso em apreço, ainda em relação à Lei nº 7.689/88, a recorrente teve o reconhecimento, por ocasião do último Mandado de Segurança impetrado (MS nº 90.0001715-7) por parte do STF, da inconstitucionalidade apenas do art. 8º, o que recai tão-somente sobre os lucros apurados em 31.12.88. 

Neste sentido, é relevante trazer o posicionamento do STJ sobre os efeitos da coisa julgada no que diz respeito à Lei nº 7.689/88, por meio do Resp nº 233.662/GO, Relator Ministro José Delgado, que recebeu a seguinte ementa:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO.COISA JULGADA.EFEITOS E LIMITES. LEI 7.689/88.APLICAÇÃO.

Pode haver cobrança de tributo após cada fato gerador nos períodos subseqüentes à coisa julgada pela presença de relações jurídicas de trato sucessivo.

Os Tribunais, de qualquer grau, podem declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, mas com efeito meramente declaratório, sem qualquer carga de executabilidade, mesmo que alcance a coisa julgada.

Há limites a serem impostos à segurança jurídica, em face de regras postas na Carta Maior, como o de que ela, quando construída pelo direito formal, não pode se impor sobre os princípios constitucionais.

Recurso especial provido.”

Entendeu o Eminentíssimo Ministro Relator que a prevalecer a tese do Ministro Tourinho Neto de que o trânsito em julgado de sentença que declara a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88 tem o efeito de coisa julgada material a garantir o direito de contribuinte obter certidão negativa de débito, ainda que após, o STF tenha declarado inconstitucional apenas o art. 8º da referida lei, não haveria como conciliar tal entendimento com princípios maiores da Constituição Federal, como o consagrado por meio do art. 150, inciso II, segundo o qual, é vedado à União, Estados, DF e Municípios, “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente(...)”.

“E conclui o Ministro José Delgado:

A coisa julgada na situação examinada, não tem força absoluta. A decisão do Poder Judiciário, mesmo que lhe proteja a coisa julgada não pode sobrepor-se aos ditames da Carta Magna.

É dever da jurisprudência adaptar os efeitos da coisa julgada, em situações como a revelada nos autos, à força dos princípios que regem a relação jurídico-tributária, essencialmente, de conteúdo público, portanto, indisponível.

O primeiro plano da discussão deve situar-se na busca de se compreender a extensão dos efeitos da não aplicação de uma lei por ser considerada inconstitucional, por parte dos Juizes de primeiro e segundo graus, quando tal decisão transita em julgado.

Sabido é que a Carta Magna, em seu art. 97 permite que os Tribunais, de qualquer grau, declarem pela maioria dos seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público.



Essa decisão, contudo, tem mero efeito declarativo e fica condicionada para que produza efeitos de validade, eficácia e efetividade em relação às partes, haja vista o em concreto examinado, se o Colendo Supremo Tribunal Federal a confirmar.

Não se deve afastar, na interpretação do art. 97, da CF, a forma sistêmica. A adesão a esse tipo de visualização da lei consiste em tê-la, como em rigorosa vinculação com o demais dispositivos que regulam o panorama jurídico em apreciação, para que o fenômeno da segurança jurídica seja estabelecido com o pronunciamento judicial.

É princípio maior adotado pela Carta Magna que cabe, precipuamente, ao Colendo Supremo Tribunal Federal, a guarda da Constituição (art. 102), sendo de sua competência originária e recursal dizer ou não se determinada lei é constitucional ou inconstitucional.

Somente ao Supremo Tribunal Federal é a Carta Magna outorgou essa competência, pelo que qualquer outra decisão proferida pelos Tribunais Superiores ou de Segundo grau sobre a inconstitucionalidade ou constitucionalidade da lei tem efeito meramente declaratório, sem qualquer carga de executoriedade, mesmo que lhe alcance a coisa julgada.

*A diferença existente está, portanto, que o Supremo Tribunal Federal dispõe sobre a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade da lei com carga constitutiva ou desconstitutiva de direito, o que provoca imediata validade, eficácia e efetividade da sua decisão para o mundo jurídico, vinculando a *sp* artes no controle difuso e a todos no controle concentrado.*

A decisão dos Tribunais, com base no art.97, da CF, tem efeito meramente declaratório, inexecutável e depende do pronunciamento do Supremo. A coisa julgada formada com a decisão dos Tribunais Superiores e a de Segundo grau é de natureza relativa e dependente.

Impõe-se a construção desse entendimento, sob pena de inverter-se o sistema introduzido pelo ordenamento jurídico constitucional, gerando-se clima de insegurança e desrespeito maior aos princípios postos na Carta Magna.

Não há lógica jurídica a se sustentar que um declaração de inconstitucionalidade de uma lei proferida por um Tribunal de Segundo grau, em caso concreto, só pelo efeito do trânsito em julgado, tenha força de sobrepor –se ao entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a mesma lei, considerando-a constitucional, especialmente, quando aquela decisão provoca, pelos seus efeitos, violação a princípio constitucional, como é o da igualdade tributária.

O tema, como visto, desafia os escamentos vinculados à interpretação do direito (doutrina, jurisprudência), exigindo que

se ponha ordem no sistema criado pela CF para o nosso ordenamento jurídico.

É de toda sabença que a função da coisa julgada é o de impor segurança jurídica nas relações entre os litigantes, no âmbito do Poder Judiciário.

Não é desconhecida, também, a doutrina que consagra a segurança jurídica como um fundamental do cidadão.

Ocorre, porém, que há limites a serem impostos à segurança jurídica, em face de regras postas na Carta Maior – como o de que ela, quando construída pelo direito formal, não pode se impor sobre princípios constitucionais.

Considere-se, também, que no trato das relações jurídicas de direito público o fenômeno da indisponibilidade do direito está presente, ladeado pelo da obediência rigorosa ao da legalidade.

Os efeitos formados por esse círculo principiológico não permitem colocar a decisão judicial transita em julgado, sem que tenha pronunciada pelo Colendo Supremo Tribunal Federal como hierarquicamente superior à Carta Magna.

O prevalecimento desse comportamento, isto é, de reconhecer-se a declaração de inconstitucionalidade de lei proferida pro tribunais que não o Supremo Tribunal Federal, com trânsito em julgado, como produtora de efeitos permanentes de execução e, conseqüentemente, efetividade e eficácia, produziria o fenômeno de se compreender a possibilidade desse fenômeno (a coisa julgada) ficar acima das regras constitucionais, outorgando-se, também, ao Juizes de instância inferior competência que não lhes foi dada pela Constituição Federal.”

No tocante à Multa Isolada cobrada em decorrência do não recolhimento mensal da base de cálculo estimada, oportuno se faz trazer ao conhecimento deste Colegiado que a decisão de primeira instância não apreciou tal matéria, porque não suscitada quando da Impugnação, como também não o foi por ocasião do Recurso Voluntário.

Mas o voto condutor da decisão recorrida nesta parte, sem fazer alusão ao fato de estar suscitando a exoneração da exigência, de ofício, julga improcedente a autuação relativa à multa isolada exigida sobre o não recolhimento da CSLL estimada relativa aos anos-calendário de 1997 a 1999, ao argumento de que se trata de “dupla penalidade de ofício sobre a mesma infração”.

No entanto, ousa também discordar desse entendimento, por entender que a Lei nº 9.430/96 não comportava e ainda não comporta tal interpretação, quando dispunha, ao tempo dos fatos geradores, *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;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

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

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

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;"

Isso porque não consta da lei que as hipóteses dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 original são excludentes. Fosse essa a *mens legis*, expressamente deveria constar algo dispondo que na hipótese de a base de cálculo da multa do inciso I coincidir com aquela sobre a qual se esteja exigido a multa do inciso IV, somente uma seria aplicada. Mas ao contrário, a multa da estimativa é devida **independentemente do resultado apurado ao término do ano-calendário**.

Corroborando tal entendimento, tem-se ainda a atual redação desse dispositivo, consoante a redação da Lei nº 11.488, de 2007, *verbis*:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)."

Ou seja, nos lançamentos de **ofício**, **aplica-se** a multa de 75% sobre a exigência apurada quando do ajuste anual e, **concomitantemente**, se for o caso, 50%, sobre a CSLL sobre a base estimada mensal que não tiver **sido recolhida** espontaneamente.

Dessa forma, entendo que **a exigência** da multa isolada deve ser restabelecida, por duas razões: **em primeiro lugar, porque não se trata de matéria a ser suscitada de ofício e, em segundo lugar, porque a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 não comporta que se exclua uma das multas em detrimento da outra.**

No entanto, como as multas isoladas foram lançadas ainda em 2004, e, posteriormente tiveram o seu percentual reduzido **por força da MP nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, ao teor do art. 106, inciso II, alínea “c”, a elas devem ser aplicadas tais reduções, de forma que devem ser recalculadas ao percentual de 50%.**

Em face do exposto, manifesto-me **por DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao recurso da Fazenda Nacional, para reconhecer **decaídos os fatos geradores** ocorridos anteriores a 01/01/1008, restabelecendo as exigências de CSLL **a partir daí, inclusive**, como também para restabelecer o lançamento relativo às multas isoladas, **porém recalculando-as ao percentual de 50%.**

É como voto.


Adriana Gomes Régio - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Praga

A primeira das questões posta à apreciação cinge-se ao prazo decadencial aplicável à constituição de créditos tributários. O representante da Fazenda Nacional pede a aplicação do comando normativo do artigo 173 do Código Tributário Nacional, pois se trata de lançamento de ofício, descabe-se falar em homologação. Afirma que a regência do prazo decadencial se rege pelos ditames do art. 173 do Código Tributário Nacional, motivo suficiente para se restaurar o lançamento.

Utilizo os bem fundamentados argumentos expendidos pelo conselheira Sandra Maria Faroni, em diversos julgados, a quem peço vênias para a reprodução seguinte:

“Quanto à decadência para os fatos geradores ocorridos até setembro de 1996, dois foram os argumentos indicados pela decisão a quo para rejeitá-la. O primeiro é de, para o PIS, COFINS e CSLL, o prazo de decadência é de dez anos, a teor do art. 45 da Lei 8.212, de 2001; O segundo é de que, para o IRPJ, não tendo havido pagamento, o dies a quo se desloca do art. 150, § 4º, para o 173, I. do CTN. (...)

O Código Tributário Nacional define como lançamento por homologação aquele que ocorre em relação aos tributos cuja legislação específica atribua ao sujeito passivo o dever de, uma vez ocorrido o fato gerador, apurar o tributo devido e efetuar o pagamento, se apurar valor positivo. O sujeito passivo não tem que esperar qualquer atitude da administração, devendo ele próprio liquidar o crédito e pagá-lo, se for o caso. A partir daí a administração exerce uma atividade fiscalizatória, verifica se o valor apurado e, se for o caso, pago, está correto e, em caso positivo, homologa a atividade do sujeito passivo.

Embora não constitua requisito previsto no Código para os lançamentos por homologação, há previsão quase que generalizada na legislação específica de cada tributo para que o sujeito passivo informe o valor do débito por ele apurado, a fim de possibilitar o controle, por parte da administração, dos recolhimentos efetuados (ou não). Trata-se de obrigação acessória para fins de controle, que não se confunde com a declaração como instrumento preparatório do lançamento por declaração.

O lançamento por homologação de que trata o CTN é o lançamento tipo de todos aqueles tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de, ocorrido o fato gerador, identificar a matéria tributável, apurar o imposto devido e efetuar o pagamento sem prévio exame da autoridade. É a natureza do lançamento não se altera se, ao praticar essa atividade, o sujeito passivo não apura imposto a pagar (por exemplo, se houver prejuízo, no caso de IRPJ, ou, no caso de Imposto de Importação, se for o caso de alíquota reduzida a zero). O que define se o lançamento é por homologação é a legislação do tributo, e não a circunstância de ter ou não havido pagamento.

Ocorrido o fato gerador, a autoridade administrativa tem o prazo de cinco anos para verificar a exatidão da atividade exercida pelo contribuinte (apuração do imposto e respectivo pagamento, se for o caso) e homologá-la. Dentro desse prazo, apurando omissão ou inexatidão do sujeito passivo no exercício dessa atividade, a autoridade efetua o lançamento de ofício (art. 149, inc. V). Decorrido o prazo de cinco anos sem que a autoridade, ou tenha homologado expressamente a atividade do



contribuinte, ou tenha efetuado o lançamento de ofício, considera-se definitivamente homologado o lançamento e extinto o crédito (art. 150, § 4º), não mais se abrindo a possibilidade de rever o lançamento (exceto na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, conforme comando específico emanado do § 4º, in fine, do art. 150)

Portanto, em se tratando de tributos cuja legislação específica atribua ao sujeito passivo o dever de, ocorrido o fato gerador, apurar o imposto devido e fazer o pagamento, independentemente de qualquer atividade da administração, o termo inicial para contagem do prazo de decadência será a data de ocorrência do fato gerador, ainda que não tenha ocorrido pagamento.

Quando ao prazo de decadência aplicável à CSLL, PIS e COFINS, entendeu a Turma recorrida que referidas exações se sujeitam ao prazo de 10 anos, previsto no art. 45 da Lei 8.212/91.

O entendimento desta Câmara, já confirmado pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, é no sentido de que a essas contribuições se aplicam as regras de decadência previstas no CTN. (...)"

Sacramentando esse entendimento, os ministros do STF decidiram, por unanimidade, declarar a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991, editando a Súmula vinculante nº 8, nos seguintes termos:

Súmula Vinculante nº 8

"São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário"

No que tange especificamente a exigência da multa de ofício isolada, por falta de recolhimento do IRPJ sobre estimativas, após o encerramento do ano-calendário, verifica-se que a penalidade foi aplicada com fulcro no art. 44, inciso I, e § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96, do seguinte teor:

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;" (Grife0

Por sua vez, o art. 2º, referido no inciso IV do § 1º do art. 44, 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

Os artigos 29, 30, 31, 32 e 34 da Lei 8.981/95 tratam da apuração da base estimada. O art. 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, consubstancia hipótese em a falta de pagamento ou o pagamento em valor inferior é permitida (exclusão de ilicitude). Diz o dispositivo:

“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.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

- a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;*
- b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário. (...)”*

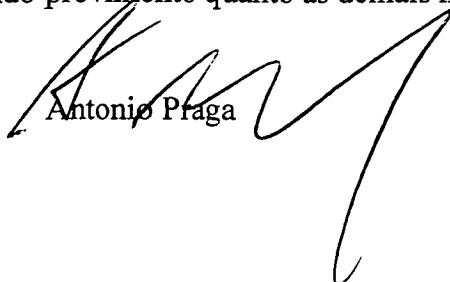
Do exame desses dispositivos pode-se concluir que o art. 44, inciso I, c.c o inciso IV do seu § 1º, da Lei 9.430/96 é norma sancionatória que se destina a punir infração substancial, ou seja, falta de pagamento ou pagamento a menor da estimativa mensal. Para que incida a sanção é condição que ocorram dois pressupostos: (a) falta de pagamento ou pagamento a menor do valor do imposto apurado sobre uma base estimada em função da receita bruta; e (b) o sujeito passivo não comprove, 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.

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105-139.794, Processo nº 10680.005834/2003-12, Acórdão CSRF/01-05.552, *verbis*:

“Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício. Eventuais diferenças, a maior ou menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução do tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido”.

Portanto, a multa pode ser aplicada após o encerramento do ano calendário, estando rigorosamente de acordo com a lei.

Diante do exposto, oriento meu voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso interposto pela Fazenda Nacional tão somente quanto a matéria efeitos das coisa julgada, negando provimento quanto as demais matérias.


Antonio Praga