



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº : 13603.001665/00-58
Recurso nº : 131.215
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – EXS: DE 1995 a 2000
Recorrente : ALE COMBUSTÍVEIS S.A.
Recorrida : DRJ – BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 09 DE SETEMBRO DE 2003
Acórdão nº : 101-94.341

PRAZO DECADENCIAL – A partir do advento da Lei n. 8.383/91, que impôs ao sujeito passivo da obrigação tributária o dever de antecipar o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa, aplicar-se-á para a contagem do prazo decadencial, o disposto no § 4º, art. 150 do Código Tributário Nacional. Entretanto, em não havendo pagamento, o prazo decadencial desloca-se para a regra geral prevista no inciso I, art. 173 do CTN.

MULTA ISOLADA – Os incisos I e II “caput” e os incisos I, II, III e IV, § 1º, do art. 44, da Lei n. 9.430/96, devem ser interpretados de forma sistemática, sob pena da cláusula penal ultrapassar o valor da obrigação tributária principal, constituindo-se num autêntico confisco e num “bis in idem” punitivo, em detrimento do princípio da não propagação das multas e da não repetição da sanção tributária.

COISA JULGADA MATERIAL - A sentença não elege determinada interpretação para uma norma, nem define um modo de ser da relação jurídica. Seu dispositivo, único aspecto abrangido pela coisa julgada, resolve questão prática de aplicação de regra jurídica a fatos concretos já verificados. De outro modo, se estaria reconhecendo uma força normativa àquele julgado anterior, que nem mesmo se reconhece às ações declaratórias quando tenham por objeto firmar a existência de uma relação jurídico tributária emergente de fatos que se sucedem no tempo.

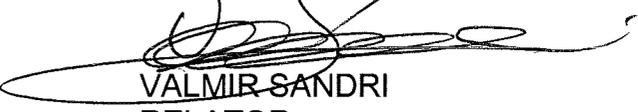
Recurso Parcialmente Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ALE COMBUSTÍVEIS S.A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência tão só com relação ao ano de 1994, vencida da Conselheira Sandra Maria Faroni que acolhia a decadência até dezembro de 1995, e, no mérito, DAR provimento parcial

ao recurso para excluir a multa isolada. Vencidos os Conselheiros Sebastião Rodrigues Cabral, Celso Alves Feitosa e Sandra Maria Faroni, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PÉREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


VALMIR SANDRI
RELATOR

FORMALIZADO EM: 17 OUT 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: KAZUKI SHIOBARA, PAULO ROBERTO CORTEZ e RAUL PIMENTEL.

Recurso nº. : 131.215
Recorrente : ALE COMBUSTÍVEIS S.A.

RELATÓRIO

Trata o presente recurso do inconformismo da empresa ALE COMBUSTÍVEIS S.A. – CNPJ nº 23.314.594/0001-00, de decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte – MG, que manteve a exigência dos créditos tributários consubstanciados no auto de infração (fls. 04/16), relativo à Contribuição Social sobre os Lucros, acrescidos de juros de mora, multa proporcional e multa exigida isoladamente.

O lançamento foi efetuado pela falta de recolhimento da Contribuição Social nos anos-calendário de 1994 a 1999, tendo em vista que a Recorrente impetrou Ação Ordinária, visando a furtar-se ao recolhimento da referida contribuição instituída pela Lei n. 7.689/88, além de multa isolada pelo não recolhimento da CSLL devida por estimativa, dos meses de Janeiro e Fevereiro de 1997 e de todos os meses dos anos-calendário de 1998 e 1999.

Inconformada, a Recorrente apresentou peça impugnatória (fls. 508/528), acompanhada de documentos, alegando em síntese que:

a fiscalização, em entendimento improcedente, desconsiderou o trânsito em julgado da Ação Ordinária 89.000.1306-8, sob a alegação de que a coisa julgada teria seu alcance limitado ao exercício financeiro correspondente ao trânsito processual.

A conclusão do Fisco seria inaplicável ao caso (ação declaratória), mas, apenas, às execuções, ações ordinárias e mandados de segurança, contra atos em certos períodos determinados.



Outrossim, em matéria preliminar, argüi a decadência dos créditos tributários referentes aos períodos anteriores a Setembro de 1995, ancorando-se no § 4º do art. 150 e no inciso V do art. 156 do CTN, para requerer o descarte dos lançamentos assim enquadrados.

Quanto ao exame do mérito, faz, primeiramente, a ressalva de que, como a autuação foi calcada em precedente da esfera judicial, deverá a autoridade administrativa aceitar a jurisprudência que não lhe seja favorável.

Feito o destaque, segue a defesa na análise do instituto da coisa julgada, em busca de amparo para a tese de que a decisão na ação judicial já mencionada (que declarou a inexistência de relação jurídica que tenha por conteúdo a Lei nº 7.689/88), fez coisa julgada material, constituiu lei entre as partes, sem limitação temporal para um determinado exercício.

Assim, conclui que não parece sensato que uma ação ajuizada para estabelecer a definição de uma relação jurídica, obrigue o contribuinte a promover o ingresso de nova ação a cada exigência, não cabendo, para o caso em tela, a aplicação da Súmula nº 259/STF e do Parecer PGFN/CRJN nº 1.277/94, juntando, ainda, jurisprudência em seu favor.

Ademais, insurge-se contra a alegação do Fisco de que a Lei nº 8.212/91 teria criado nova obrigação tributária, porque, em seu entender, a CSLL foi instituída a partir da Lei nº 7.689/88, que regulamentou o art. 195, I, da CF/88, sendo alvo de diversas alterações mal sucedidas, sem regulamentar inteiramente a relação jurídica.

Destarte, citando doutrina e jurisprudência, amparando-se na regra contida no art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil, entende que as demais normas que tratam da CSLL encontram validade na Lei nº 7.689/88, declarada inconstitucional, não se podendo criar vínculos jurídicos nela baseados, rogando para que seja cancelado o Auto de Infração.



À vista de sua defesa, a autoridade julgadora de Primeira Instância vota no sentido de considerar procedente o lançamento, por entender que:

- a autoridade fiscal não pode deixar de cumprir a legislação, por ser sua atividade plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional (art. 3º § único do art. 142 do CTN e Portaria/PMF nº 609/79);
- a Lei nº 8.212/91 reproduziu a obrigação constitucional das empresas contribuírem sobre lucro, contida na Lei nº 7.689/88, bem como reafirmou as disposições contidas nesta lei quanto à base de cálculo e alíquota, podendo, por si só, manter o lançamento impugnado;
- não se aplica o instituto da coisa julgada como elaborado pela Contribuinte em sua impugnação, pois não se poderia vetar, com decisão que excluiu a possibilidade de aplicação da Lei nº 7.689/88, a União de restabelecer, em outra lei, a contribuição definida constitucionalmente (art. 195, I);
- a lei define os contribuintes, o fato gerador, a alíquota e a base de cálculo, legitimando a exigência da Contribuição Social sobre o Lucro;
- quanto às alegações sobre a decadência, esclarece que o prazo a ser observado é o de dez anos, contido na legislação própria da contribuição, no que não acata a pretensão da Contribuinte, também, neste quesito, devendo ser os valores não recolhidos atualizados monetariamente;

Intimada da decisão de primeira instância, tempestivamente recorre a este E. Conselho (fls. 642/662), com argumentos relatados a seguir, em síntese:

Preliminarmente, alega decadência do crédito tributário, apoiando-se em jurisprudência do STJ e na disposição do art. 150, § 4º do CTN, para concluir que não seria lícito alcançar ou atingir fatos geradores anterior à competência de



Outubro de 1995, tendo em vista que a ciência do auto de infração deu-se em 10 de outubro de 2000.

Outrossim, antes de citar extensa lista de julgados administrativos em seu favor, ressalva que, em contrariedade com os princípios da moralidade e da igualdade, quando os contribuintes buscam seus direitos administrativamente, as autoridades administrativas, invariavelmente, negam o pleito evocando prescrição ou decadência.

Adiante, citando jurisprudência, repisa os argumentos relativos à coisa julgada, entendendo que o julgador *a quo* negou ao controle difuso de constitucionalidade os efeitos que a doutrina e a jurisprudência há muito lhe conferem,;

Assim, frisa que se operou o devido trâmite legal e que a ação ordinária proposta tinha natureza declaratória (art. 4º, I, CPC), fazendo coisa julgada material – ficando seu conteúdo indiscutível não somente no processo em que a decisão ocorreu, mas para qualquer outro que se possa querer intentar modificá-la.

Outrossim, apoiando-se em posicionamento do STF, reafirma que a decisão proferida no caso concreto seria lei entre as partes, em virtude do princípio da segurança (certeza do direito), e de que os arts. 467 e 468 do CPC não trariam a diferenciação pretendida pela autoridade julgadora de primeira instância – tendo abrigo seja em decisões de controle concentrado, como de controle difuso.

Ainda neste sentido, alega que o pedido feito na ação judicial seria para declarar a inexistência da relação jurídica que tivesse por conteúdo a exigência da CSLL, sem limitação de tempo. Como Ação Declaratória que era, buscava a certeza quanto a uma situação jurídica, não podendo o Fisco ignorar a decisão nela proferida ou o contribuinte ver-se-á obrigado a ajuizar nova ação a cada exercício.



Por outro lado, em análise da Lei nº 7.689/88, em breve histórico, argumenta que esta norma instituiu a CSLL, regulamentando o art. 195, I, da CF e que, uma vez instituída, a contribuição foi objeto de diversas modificações, dentre as quais, a provocada pela Lei nº 8.212/91.

Destarte, não havendo regulamentação completa da matéria pela lei nova, entende que estaria sendo aplicada aquela norma, declarada inconstitucional pelo Poder Judiciário, não se podendo falar em instituição de nova relação obrigacional – como trata o artigo 2º da Lei de Introdução ao Código Civil.

Argumenta, em seguida, que a Lei nº 8.212/91 indica, tão-somente, as fontes de custeio da Seguridade Social, dentre as quais acha-se a CSLL, cabendo à Lei nº 7.989/88 satisfazer os requisitos formais para a formação do vínculo tributário.

Como prova desta situação, aponta as referências à lei antiga feitas na Lei Complementar nº 70/91 e no RIR/94 (arts. 427, 428, 549, 555 e 733).

Adiante, em análise da Súmula 239 do STF, conclui pela não aplicação da mesma ao caso presente, porque (a) incompatível com o conteúdo da sentença, que não limitou sua declaração a um específico exercício, porque (b) a súmula deveria ser interpretada restritivamente e porque (c) não se aplicaria às ações de natureza declaratória – transcrevendo jurisprudência neste sentido.

Por fim – em caso de não acolhidos os argumentos aqui relatados, para cancelar o Auto de Infração lavrado – requer a não imputação de multa proporcional aliada à multa isolada, por não ser legítimo fazê-lo.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long horizontal stroke extending to the right.

VOTO

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator.

O recurso é tempestivo. Dele, portanto, tomo conhecimento, havendo preliminar a ser analisada.

Conforme relatado, trata o presente recurso do inconformismo da Contribuinte, ora Recorrente, de decisão administrativa de primeira instância que manteve integralmente o lançamento consubstanciado em auto de infração, que dispõe sobre falta de recolhimento da CSLL, relativo aos anos-calendário de 1994 a 1999, e multa isolada pelo não recolhimento da CSLL devida por estimativa, dos meses de janeiro e fevereiro de 1997, e de todos os meses dos anos-calendário de 1998 e 1999.

Preliminarmente, a Recorrente alega a decadência do direito do Fisco em constituir o crédito tributário para fatos geradores ocorridos anteriores à competência outubro de 1995, porquanto, tomou ciência do auto de infração na data de 10 de outubro de 2000.

Compulsando os autos, verifica-se que se exige da Recorrente crédito tributário apurado com base em fato gerador ocorrido ao final de cada anos de 1994, 1995, 1996, 1998 e 1999 e, nos meses de março, junho, setembro e dezembro de 1997, através de auto de infração com ciência na data de 10.10.2000.

No presente caso, a Recorrente recolheu o Imposto de Renda Pessoa Jurídica relativo aos meses de janeiro a dezembro de 1994 e 1995 por estimativa, optando, desta forma, pelo regime de tributação com base no Lucro Real Anual.



Por outro lado, a Recorrente recolheu a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, apenas em relação aos meses de janeiro a abril de 1994, deixando de recolher os períodos subseqüentes, objeto da presente exigência, por entender indevida tal exação.

Sendo assim, não procedem os argumentos da Recorrente quando entende que já decaiu o direito do Fisco em constituir o crédito tributário pelo lançamento, relativo aos fatos geradores ocorridos anteriores a outubro de 1995, com base no disposto no § 4º. do art. 150, do CTN.

Isto porque, se a Recorrente se furtou ao recolhimento mensal da contribuição devida por estimativa, não há o que se falar em homologação com base no § 4º, art. 150, do CTN, tendo em vista que falta-lhe o objeto da homologação, ou seja, o pagamento, e neste caso, a contagem do prazo decadencial desloca-se para a regra geral, prevista no inciso I do art. 173 do CTN, a do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Desta forma, acolho a preliminar de decadência tão somente para o ano-calendário de 1994.

Com relação ao prazo decadencial previsto no art. 45, da Lei n. 8.212/91, entendo que o mesmo não deve ser aplicado na constituição de exigência de contribuições sociais.

Isto porque, considerando que as contribuições sociais revestem a natureza tributária, conforme já definido pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, por constituírem receitas derivadas, compulsórias e consubstanciarem princípios peculiares ao regime jurídico dos tributos, não pode a legislação previdenciária (Lei n. 8.212/91, Art. 45), fixar prazo superior ao prazo decadencial previsto nos arts. 150, § 4º. e 173 do Código Tributário Nacional, porquanto, as hipóteses de prescrição e decadência, em matéria tributária, são da reserva absoluta de Lei Complementar, conforme disposto no art. 146, inciso III, alínea b, da Constituição Federal.



Portanto, independentemente tenha as contribuições sociais destinação específica dos demais tributos, o prazo decadencial para a sua constituição deverá estar subordinado aos artigos 150, § 4º. e 173, do Código Tributário Nacional.

Quanto ao mérito, a Recorrente contesta a autuação sob o argumento de que estaria desobrigada do recolhimento da referida contribuição, graças à decisão judicial em ação declaratória que reconheceu a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88, tendo em vista o instituto da coisa julgada.

Neste sentido, vale citar, primeiramente, decisão proferida por esta Colenda Câmara, relatado pelo Ilmo. Conselheiro Sr. Francisco de Assis Miranda, que julgou a questão da coisa julgada material da forma lapidar, assim ementada:

COISA JULGADA MATERIAL: A sentença não elege determinada interpretação para uma norma, nem define um modo de ser da relação jurídica. Seu dispositivo, único aspecto abrangido pela coisa julgada, resolve questão prática de aplicação de regra jurídica a fatos concretos já verificados. De outro modo se estaria reconhecendo uma força normativa àquele julgado anterior, que nem mesmo se reconhece às ações declaratórias quando tenham por objeto firmar a existência de uma relação jurídico tributária emergente de fatos que se sucedem no tempo.

No mérito, negar provimento ao recurso.

Acórdão n. 101-93.645

De fato, a decisão judicial na ação declaratória proposta pela Recorrente não tem o condão de impedir a exigência da CSLL (estabelecida pelo artigo 195 da Constituição Federal), mas tão somente, livrar a Recorrente dos efeitos da Lei nº 7.689/88.

Conforme se verifica dos autos, o lançamento fiscal mantido pela decisão recorrida, consistiu em exigir o recolhimento da Contribuição Social com



amparo na Lei nº 8.212/91, com o que não concordou a Recorrente, por julgar-se protegida pela decisão judicial já mencionada.

Sustenta o Fisco que poderia exarar o lançamento exigindo o recolhimento da contribuição para os períodos em tela, eis que a Lei nº 8.212/91 não apenas reproduziu, como reafirmou as disposições contidas na Lei nº 7.689/88, no concernente à base de cálculo e alíquota.

Por outro lado, a Recorrente não concorda com essa posição, por entender que a Lei nº 8.212/91, nada mais é do que apontamento da fonte de custeio da previdência, e que a Súmula nº 239 do STF não se aplicaria ao caso em exame.

Nesse passo, imperioso saber, em primeiro plano, se cabe ação declaratória para efeito de que a declaração transite em julgado para os fatos geradores futuros.

É inconteste que ação dessa natureza se destina à declaração da existência, ou não, de relação jurídica que se pretende já existente, por isso que, como firma o Ministro Moreira Alves:

“a declaração da impossibilidade de surgimento de relação jurídica no futuro porque não é esta admitida pela lei ou pela Constituição, se possível de ser obtida por ação declaratória, transformaria tal ação em representação de interpretação ou de inconstitucionalidade em abstrato, o que não é admissível em nosso ordenamento jurídico”.

Por encaixar precisamente na presente discussão, transcrevo trecho do voto proferido pelo MM. Juiz Paulo Roberto de Oliveira Lima, do TRF da 5ª Região, ao negar liminar em ação cautelar incidental à ação rescisória proposta, *verbis*:



“Mas o que de fato ocorre não foi objeto de manifestação expressa da autora. É que o STF, como é de geral sabença, declarou a constitucionalidade da contribuição instituída pela lei nº 7.689, afastando, apenas, sua exigência no ano de 1989. É questão tormentosa, em casos assim, responder se a coisa julgada decorrente da sentença original apanha os exercícios futuros, ou se limita aos lucros anteriores à sua prolação.

“No meu sentir, malgrado as valiosas opiniões em contrário, a sentença não pode apreciar fatos ulteriores a seu comando. Seria até proveitoso que pudesse ser de modo contrário, principalmente em lides que resolvem questões jurídicas continuativa. Mas o sistema jurídico atual não reconhece tal possibilidade. A sentença não elege determinada interpretação para uma norma, nem define um modo de ser da relação jurídica. Seu dispositivo, único aspecto abrangido pela coisa julgada, resolve questão prática de aplicação da regra jurídica a fatos concretos já verificados. Assim, no caso em tela, a sentença se limitou a reconhecer a inexistência de relação jurídica que, na data de sua edição, obrigasse a autora a pagar a contribuição sobre o lucro. A eventual incidência da lei sobre fatos futuros, verificados em exercícios outros mais modernos, não poderia merecer a apreciação da sentença.

Logo, penso que a autora, mesmo que rejeitados os embargos infringentes e mencionados no relatório, não se põe eternamente a salvo da incidência da lei nº 7.689, exceto no que respeita aos exercícios financeiros anteriores ao julgado.

*Pelo exposto, nego a liminar.
(DJU 2 25.04.97, p. 27710)”*



Na lição de James Goldschmidt, “a força da coisa julgada material alcança a situação jurídica no estado em que se achava no momento da decisão, não tendo, portanto, influência sobre fatos que venham ocorrer depois”.

Dos ensinamentos acima, verifica-se que fatos futuros, verificados em outros exercícios, não podem merecer a apreciação da decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal que declarou a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88.

Por fim, a Recorrente questiona a aplicação da MULTA ISOLADA, aliada à multa proporcional.

No caso *in concreto*, conforme se depreende do auto de infração, a MULTA ISOLADA ora exigida está fundamentada no inciso IV, § 1º., art. 44, da Lei n. 9.430/96, que prescreve:

“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, 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 n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

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

I – juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;
II – isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;



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

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

Desta forma, estamos diante de duas penalidades, ou melhor, de um “bis in idem” punitivo, ao arrepio do princípio da não propagação das multas e da não repetição da sanção tributária, porquanto estão sendo exigidas cumulativamente duas multas de ofício sobre uma mesma irregularidade, qual seja, a falta de pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido devida nos anos-calendário de 1997, 1998 e 1999.

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

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



Logo, qualquer penalidade que venha a ser atribuída ao contribuinte por infrações porventura praticada, deverá necessariamente estar capitulada conjuntamente com os I e II, *caput* do art. 44 e incisos dos parágrafos, 1º, 2º, 3º e 4º do mesmo diploma legal, pois, um é dependente do outro.

Desta forma, não há o que se falar em distinção de multas previstas no referido artigo, mas tão somente de uma penalidade que deverá ser interpretada de forma sistemática entre os incisos I e II, *caput*, com os incisos I, II, III e IV do § 1º, do art. 44, da referida lei.

De outra forma, se mantida a interpretação do Fisco no sentido de aplicar duas penalidades sobre uma única infração – não pagamento da CSLL –, além de se estar ferindo o princípio da legalidade, estará legitimando-se o enriquecimento sem causa por parte do Erário Público, em detrimento do patrimônio do contribuinte, pois, tal penalidade ultrapassa em muito o valor do crédito tributário principal.

Este “excesso punitivo”, por conseguinte não se trata de desestímulo ao ilícito e à punição da infração, mas sim, de um autêntico confisco, repellido pela Lei Maior.

À vista de todo o exposto, voto no sentido de acolher a preliminar de decadência em ao período-base de 1994, para no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir a “multa isolada”.

É como voto.

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


VALMIR SANDRI, RELATOR