



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº 13609.000089/2001-04
Recurso nº 101-128.575 Especial do Contribuinte
Matéria IRPJ
Acórdão nº CSRF/01-05.801
Sessão de 14 de abril de 2008
Recorrente TRAÇÃO ASSESSORIA DE TRANSPORTES S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

LANÇAMENTO DE OFÍCIO COM EXIGÊNCIA DE MULTA DE OFÍCIO. DETERMINAÇÃO JUDICIAL QUE SUSPENDEU A EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO REVOGADA ANTES DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO - O lançamento para prevenir a decadência prevista no *caput* do artigo 63 da Lei nº 9.430/96 só é possível quando se verifica situação em que o próprio sistema conferir inexigibilidade concreta à relação jurídica prevista na norma geral e abstrata. A condição de inexigibilidade do crédito tributário só é conferida nas hipóteses previstas no artigo 151 do Código Tributário Nacional. O lançamento efetuado sobre obrigação tributária cuja exigibilidade fora suspensa por determinação judicial, mas cuja decisão tenha sido revogada antes da lavratura do Auto de Infração, deve observar a previsão legal para imposição de sanção.

Recurso especial negado

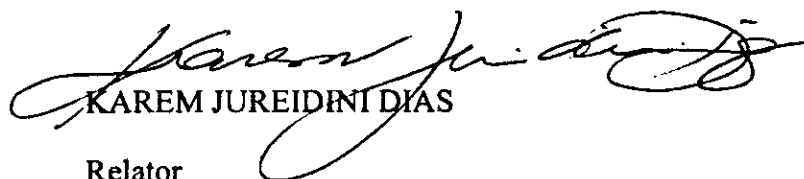
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

ANTÔNIO PRAGA

Presidente

D


KAREM JUREIDINI DIAS
Relator

FORMALIZADO EM: 04 JUL 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Luciano de Oliveira Valença, Paulo Jacinto do Nascimento, José Clóvis Alves, José Carlos Passuello, Marcos Vinícius Neder de Lima, Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Mário Sergio Fernandes Barroso e Alexandre Andrade Lima Da Fonte Filho

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, com base no artigo 5º, inciso II, do Regimento Interno dessa Câmara Superior de Recurso Fiscais então vigente (Portaria nº 55/98), contra o acórdão nº 101-94.985, proferido pela 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

O processo se refere a auto de infração (fls. 01/20) lavrado para constituição de IRPJ supostamente devido no ano-calendário de 1996 em razão de (i) Lucro Inflacionário acumulado realizado adicionado a menor na demonstração do lucro real; e (ii) compensação de prejuízo fiscal na apuração do lucro real superior a 30% do lucro real antes das compensações.

O lançamento foi notificado em 26 de dezembro de 2000 (fls. 23). O contribuinte apresentou Impugnação ao lançamento (fls. 189/198), alegando: (i) preliminar de decadência; (ii) equívocos na adição do lucro inflacionário; (iii) existência de liminar em mandado de segurança, assegurando a compensação de prejuízos fiscais sem limitações; e (iv) porque resguardado por medida judicial o crédito lançado não poderia incluir juros ou multa, uma vez que o contribuinte não estava em mora.

A DRJ considerou o lançamento procedente (fls. 346/353), em julgamento assim ementado:

“DECADÊNCIA – No caso de lucro inflacionário diferido o prazo decadencial fluirá a partir da sua realização quando o tributo torna-se exigível.

LUCRO INFLACIONÁRIO – A parcela credora da correção monetária que corresponde à diferença IPC/BTNF do período-base de 1991 sujeita-se à tributação de acordo com as mesmas normas aplicáveis ao lucro inflacionário. A partir do exercício financeiro de 1995, a parcela de realização mensal do lucro inflacionário acumulado será de, no mínimo, 1/120.

DISPOSIÇÕES DIVERSAS – A propositura pelo contribuinte, contra Fazenda, de ação judicial antes de autuação, com o mesmo objeto, importa a renúncia às instâncias administrativas.”

Lançamento Procedente.





Na referida decisão, a DRJ consignou que não haveria reparos a serem feitos no lançamento da multa de ofício, na medida em que a causa suspensiva da exigibilidade seria a liminar em mandado de segurança e que, no momento do lançamento, já havia sido proferida sentença e acórdão (fls. 28) em sede de Recurso de Apelação, desfavorável ao contribuinte (fls. 352).

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 357/378), aduzindo as mesmas razões anteriormente apresentadas em sua Impugnação, acrescentando apenas uma preliminar de cerceamento de direito de defesa e ressaltando, quanto à multa, que a concessão da medida liminar nos autos do mandado de segurança em que discute o aproveitamento dos prejuízos fiscais (sem limites) exclui a possibilidade de aplicação da multa de ofício antes de julgado definitivamente o processo judicial.

O Conselho de Contribuintes deu parcial provimento ao recurso (fls.500/514), em acórdão assim ementado:

“MULTA DE OFÍCIO – MANDADO DE SEGURANÇA – ACÓRDÃO QUE PROVÊ REMESSA OFICIAL – A inaplicabilidade da penalidade de ofício está condicionada a que, na data da lavratura do auto de infração, esteja o crédito tributário com sua exigibilidade suspensa. No caso em apreço, o lançamento de ofício ocorreu anos após o provimento da remessa oficial pelo TRF da 1ª Região, denegando a segurança anteriormente concedida por sentença. Ainda que interposto especial ou extraordinário, não haveria efeito suspensivo a manter a suspensão da exigibilidade do crédito, fato que enseja a aplicabilidade da multa.(...)”

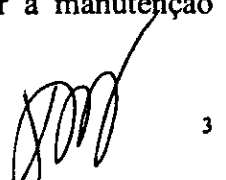
Especialmente em relação à matéria objeto do presente Recurso Especial, qual seja, a aplicação de multa de ofício quando existente medida judicial que suspendeu temporariamente a exigibilidade do crédito tributário, mas que não suspendia a exigibilidade no momento do lançamento, foi negado provimento ao contribuinte.

Contra tal decisão o Contribuinte apresentou Recurso Especial (fls. 535/540), alegando haver dissídio jurisprudencial entre o acórdão recorrido e outros julgados deste Conselho de Contribuintes, que afastam a aplicação da multa de ofício, em conformidade com o disposto no *caput* do artigo 63 da Lei nº 9.430/96, sempre que o lançamento tiver por objetivo a constituição do crédito tributário para prevenção da decadência, mesmo se já tiver sido cassada a liminar ou decisão que suspendeu a exigibilidade do crédito.

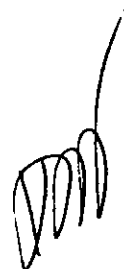
O exame de admissibilidade do Recurso Especial (fls. 556/558) DEU SEGUIMENTO AO RECURSO, entendendo comprovada a divergência quanto à impossibilidade de exigência de multa de ofício, mesmo se determinação judicial que suspendera a exigibilidade do tributo tenha caído antes da lavratura do auto de infração, sendo possível somente a aplicação de multa moratória em casos semelhantes.

O Recurso Especial versa também sobre a questão dos juros de mora, mas não foi esta matéria objeto de qualquer paradigma, ponto que sequer foi objeto de análise pelo exame de admissibilidade do Recurso Especial.

Em Contra Razões (fls. 561/566) a Fazenda Nacional requer a manutenção integral do julgado. Os autos foram distribuídos a esta Relatora em 03/12/2007.



É o relatório.



Voto

Conselheiro Karem Jureidini Dias, Relator

O Recurso é tempestivo e foi determinado seu seguimento em juízo de admissibilidade, pelo que dele conheço.

A questão que se coloca refere-se à possibilidade de aplicação de multa de ofício quando o contribuinte possuía determinação judicial que suspendera a exigibilidade do tributo, a qual, por sua vez, foi revogada antes da lavratura do Auto de Infração. O paradigma apresentado entende possível a aplicação de multa de mora, exclusivamente.

O Conselho de Contribuintes, por meio do acórdão ora combatido, manteve a multa de ofício, por entender que não havia causa de suspensão de exigibilidade em vigor no momento do lançamento.

Para que se firme o adequado entendimento da questão que ora se coloca, faz-se necessário ponderar alguns pontos importantes a respeito da natureza da penalidade ora sob análise, bem como os critérios para a aplicação de tal multa e os efeitos da suspensão da exigibilidade.

ESTRUTURA E NATUREZA DA SANÇÃO

A sanção é instrumento jurídico utilizado pelo Estado para desestimular diretamente um ato ou fato que a ordem jurídica proíbe. Significa dizer que a desobediência de um dever estabelecido por uma norma jurídica corresponde a um ilícito – negativa da observância da relação jurídica prevista no consequente da norma primária dispositiva - que, por sua vez, é a razão da imposição de sanção (consequência jurídica). Segundo Sacha Calmon Navarro Coelho “os ilícitos correspondem às hipóteses de incidência das sanções” (*in* Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária).

A norma jurídica que estabelece a sanção contém no antecedente um fato jurídico correspondente ao evento ilícito que se pretende desestimular. No consequente da norma primária sancionadora está a própria sanção, com as indicações precisas dos sujeitos vinculados em razão do ilícito, e da forma de cálculo da penalidade a ser imputada ou, na hipótese de aplicação de sanção não pecuniária, a determinação do dever a que estará obrigado aquele que cometeu o ilícito.

A natureza jurídica da sanção está diretamente relacionada com a natureza jurídica da norma de comportamento desobedecida, já que a sanção é consequência jurídica da desobediência da relação jurídica prevista na norma primária dispositiva.

SANÇÕES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal,



como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória - obrigação de fazer - pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa.

Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:

"Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária."

Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em obrigação principal. Vale destacar que, mesmo ocorrendo tal conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.

Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal - quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa - quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, têm por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal - quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo. Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, *verbis*:

"As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra



Régis Fernandes de Oliveira, "a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição". O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo-constitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções".

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção". (in "O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário", ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que, se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada se, além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.

Feitas estas considerações, passamos à análise da multa de ofício sobre o montante principal devido, constituído em lançamento de ofício.

A MULTA DE OFÍCIO POR NÃO RECOLHIMENTO DE TRIBUTO

A multa de ofício, por sua vez, é aplicada em lançamento cujo objetivo é a constituição de tributo não recolhido e tem fundamento no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430/96, *verbis*:¹

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

¹ Redação Original:

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

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

II - cento e 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;



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; (...)”

Esta multa, portanto, é aplicada sempre que finalizado o procedimento de fiscalização, quando, de ofício, a autoridade administrativa constitui crédito tributário não recolhido pelo contribuinte, como forma de penalizá-lo por não ter realizado a conduta devida, deixando de cumprir a obrigação principal decorrente de realização de fato gerador tributário. Assim, a multa de ofício tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de relação jurídica prevista na norma primária dispositiva de natureza tributária.

MULTA DE OFÍCIO E CAUSA SUSPENSIVA DA EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO

A aplicação de multa de ofício quando da apuração de saldo devedor de tributo em procedimento fiscal é poder-dever da Autoridade Fiscal, a qual deve submissão à legislação de regência, sob pena de ferir o princípio da legalidade imposto à Administração Pública no artigo 37 *caput* da Constituição Federal. Dessa maneira, o ordenamento jurídico busca evitar a discricionariedade dos atos administrativos, cuja verificação incorreria na fragilização do próprio Estado de Direito.

Nesse sentido dispõe a Prof^ª. CLEIDE PREVITALI CAIS:

“Por esse princípio [legalidade], nenhum ato da Administração, em matéria tributária, pode ser discricionário, na medida em que todas as atividades desenvolvidas em matéria fiscal, de fiscalização, de apuração, de lançamento e de julgamento, são, na forma do art. 3º do CTN, atividades administrativas plenamente vinculadas à lei.” (In “O Processo Tributário”, 5. ed., São Paulo, RT, 2007, pg. 270)

Assim sendo, o não-cumprimento de uma obrigação legal imposta à Administração Pública só advém de um outro texto legal, o qual preceituará, em seu corpo, uma exceção à regra geral de aplicação da sanção tributária. Neste momento, a Administração Pública se verá obrigada a não aplicar a sanção tributária, seguindo, portanto, mais uma vez, o princípio da legalidade.

É vetado à Administração Pública agir senão em conformidade com a legislação vigente. Pois bem, a aplicação de multa de ofício quando da apuração de crédito tributário em processo de fiscalização é obrigatória, nos termos da legislação de regência.

Por outro lado, o Código Tributário Nacional enumera em seu artigo 151 as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, que quando existente impedem, excepcionalmente, que a Fiscalização imponha sanções ao contribuinte em razão de não recolhimento de tributo, justamente porque a exigibilidade do mesmo encontra-se suspensa por uma das causas identificadas no dispositivo em questão.

Referida norma guarda extrema coerência com as questões acima expostas, pois não há sanção a ser aplicada se não há lesão ao erário público ou descumprimento de qualquer norma primária comportamental. Significa dizer, enquanto suspensa a exigibilidade do crédito,



o contribuinte que não o recolhe não incorre em qualquer ilícito tributário, pois o tributo que não recolheu não é exigível naquele momento. Assim, não há como aplicar a norma sancionadora se inexistente o descumprimento da relação jurídica obrigacional prevista na norma de conduta, em decorrência de causa suspensiva da exigibilidade daquela conduta.. Logo, nestes casos, não há de se falar em descumprimento de obrigação pelo contribuinte que pudesse ensejar a pretensão punitiva do Estado-Fisco.

Em consonância com as mencionadas disposições do artigo 151 do Código Tributário Nacional, a Lei nº 9.430/96, em seu artigo 63, determina a não-imposição de multa de ofício em casos de lançamento efetuado para evitar a decadência do direito do Fisco de fazê-lo. Tal preceito legal coaduna-se, pois, com todos os princípios que regem a tributação no sistema jurídico brasileiro, já que possibilita à Autoridade Administrativa proceder conforme seu poder-dever – constituindo o tributo, antes da ocorrência da decadência. Contudo, somente se vigente causa suspensiva de exigibilidade a constituição do crédito tributário não implicará, também, em imposição de sanção. Neste passo, não há lesão ao erário, pois, há a constituição do tributo. Tampouco se ofende o direito do contribuinte na medida em que os efeitos da causa suspensiva de exigibilidade do tributo, então vigente, são respeitados, uma vez que não há imposição de sanção. Assim dispõe o artigo 63 da Lei nº 9.430/96:

"Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício 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 publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição".

Alega a Recorrente que a multa de ofício imposta no momento da lavratura do Auto de Infração deve ser anulada, tendo em vista que não se coaduna com as disposições do artigo 63 da Lei nº 9.430/96, uma vez que a sua imposição restava afastada por decisão exarada em via judicial, ainda que não mais vigente quando do lançamento.

O citado diploma legal é cristalino ao preceituar que a exigibilidade da sanção só será afastada em casos em que o lançamento tenha sido efetuado com o objetivo de evitar a decadência, ou seja, quando realizado enquanto vigente causa suspensiva da exigibilidade. Isto porque, se o lançamento é somente para prevenir a decadência é porque ele não tinha todas as características do ato administrativo que lhe são inerentes, mormente no que tange à exigibilidade. Se assim é, esta previsão só pode alcançar as situações em que o próprio sistema conferir inexigibilidade concreta à relação jurídica prevista na norma geral e abstrata. A condição de inexigibilidade do crédito tributário só é conferida nas hipóteses previstas no artigo 151 do Código Tributário Nacional.



Ademais, nos casos em que suspensa a exigibilidade do tributo, conforme afirmado anteriormente, não há conduta sujeita à penalidade pois o não recolhimento se dá em razão de o tributo não ser exigível naquele momento.

Nesse sentido, uma das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário é a concessão de medida liminar em Mandado de Segurança (artigo 151, IV). Dessa maneira, eventual lançamento efetuado **quando da vigência** da referida medida liminar não deve ser acompanhado de sanção.

Contudo, o momento do lançamento deve ser analisado conjuntamente com a vigência da causa suspensiva. Caso sobrevenha decisão que casse a liminar concedida, não há o que se falar em suspensão da exigibilidade do crédito, gerando, pois, a necessidade de o lançamento efetuado nesse período abarcar multa de ofício, sob pena de agressão aos diplomas legais citados. Neste ponto, como já me manifestei anteriormente em situação similar (Recurso nº 134.849), de fato, ilógico considerar que determinada situação, reconhecida provisoriamente e precariamente pela concessão de medida de urgência, possa perdurar no tempo após sua revogação. Servem-se as medidas liminares apenas para atender situações de emergência, não podendo os fatos por ela reconhecidos serem dotados de perpetuidade, senão se confirmados por sentença final de mérito.

Veja-se o exemplo de empresa que, com base em concessão de medida liminar, obtém tutela reconhecendo seu direito a não se submeter ao recolhimento de determinado tributo. Caso futuramente esta medida venha a ser revogada pela prolação de sentença, por óbvio que os valores não recolhidos pelo contribuinte durante o período em que vigorou a liminar poderão ser exigidos pelo Fisco, eis que reconhecido, por decisão definitiva (até que outra lhe sobrevenha), a não existência do direito da empresa em eximir-se do pagamento da aludida exação.

No presente caso o quadro fático que se observa é o seguinte: A Recorrente obteve provimento judicial liminar, o qual foi cassado posteriormente. No momento da lavratura do Auto de Infração (26.12.00), o crédito tributário era plenamente exigível, tendo em vista decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região em 17.09.97 (fls. 24 a 28) que deu provimento à Apelação da União Federal e à Remessa Oficial, restabelecendo, sem dúvida, a exigibilidade do crédito tributário, mormente porque não foi apresentado qualquer recurso que tivesse atribuído efeito suspensivo à mencionada decisão do Tribunal.

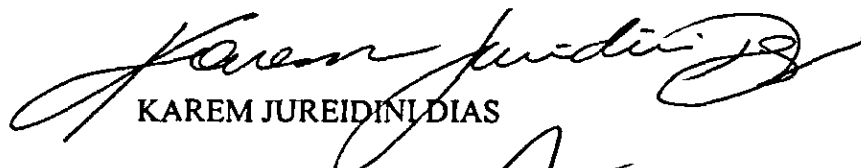
O próprio parágrafo 2º do artigo 63 da Lei nº 9.430/96 é claro em preceituar que a exigibilidade do crédito tributário volta a vigorar quando sobrevém decisão judicial que revoga tutela outrora concedida. Nesse caso, é conferida ao contribuinte a possibilidade de efetuar pagamento sem exigência de multa de mora, contudo antes de qualquer procedimento fiscalizatório e nos 30 (trinta) dias subseqüentes ao cancelamento da causa suspensiva da exigibilidade do crédito.

Portanto, é inegável que deve prosperar a exigência de multa de ofício no presente caso, tendo em vista que o lançamento em questão foi efetuado em momento no qual o crédito tributário encontrava-se plenamente exigível, mantendo-se, pois, o Acórdão recorrido em sua integralidade.



Assim, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial do Contribuinte.

Sala das Sessões, em 14 de abril de 2008


KAREM JUREIDINI DIAS
