



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 13609.000090/2001-21
Recurso nº : 105-128.569
Matéria : CSLL
Recorrente : TRACÇÃO ASSESSORIA DE TRANSPORTES S/A.
Recorrida : 5ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : FAZENDA NACIONAL.
Sessão de : 20 de setembro de 2005
Acórdão nº : CSRF/01-05-282

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO – SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - REVOGAÇÃO DE MEDIDA LIMINAR - Cabível a aplicação de multa de ofício se o contribuinte decide não recolher o tributo nos 30 dias seguintes a cassação da medida suspensiva da exigibilidade do crédito tributário na forma prevista do art. 63 da Lei nº 9.430/96 e também não deposita o valor para garantia do Juízo. O simples ingresso em Juízo não é fonte de direito. Caso decida interromper o pagamento do tributo com base em tutela provisória, o contribuinte assume todo o risco gerado pelo prejuízo causado, ainda que não se configure má-fé.

Recurso especial negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela TRACÇÃO ASSESSORIA DE TRANSPORTES S/A

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto Gonçalves Nunes (Relator), Irineu Bianchi (Substituto convocado) e José Henrique Longo que deram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA
REDATOR DESIGNADO

Processo nº : 13609.000090/2001-21
Acórdão nº : CSRF/01-05-282

FORMALIZADO EM: 29 NOV 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, VÍCTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, JOSÉ CLÓVIS ALVES, MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA, DORIVAL PADOVAN e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausente justificadamente o Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'C. L. Passuello', is located to the right of the text block.

Processo nº 13609.000090/2001-21
Acórdão nº : CSRF/01-05.282

Recurso nº : 105-128.569
Recorrente : TRAÇÃO ASSESSORIA DE TRANSPORTES S/A.

RELATÓRIO

TRAÇÃO ASSESSORIA DE TRANSPORTES S/A., com fundamento no artigo 5º, inciso II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, recorre a este Colegiado contra o Acórdão nº 105-13.719, de 24/01/2002 (fls.360/370), na parte em que negou provimento ao recurso referente à multa de lançamento de ofício.

O aresto recorrido tem a seguinte ementa:

Acórdão nº 105-13.719, de 24/01/2002:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL - POSSIBILIDADE DE DISCUSSÃO SIMULTÂNEA - LANÇAMENTO PARA PREVENIR EFEITOS DECADENCIAIS - A su de matéria à tutela autônoma e superior do Poder Judiciário, prévia ou posteriormente ao lançamento, inibe o pronunciamento das autoridades administrativas sobre o mérito da tributação em litígio, cuja exigibilidade fica adstrita à decisão definitiva do processo judicial. Em tal caso, porém, a Fazenda não está inibida de proceder ao lançamento visando prevenir eventuais efeitos decadenciais.

MULTA E JUROS - Não estando, à época da ação fiscal, suspensa a exigibilidade do crédito tributário, é lícita a aplicação de penalidade e encargos moratórios legalmente previstos.” (negritei).

A empresa foi intimada do aresto recorrido em 25/03/2002 (fls. 376), apresentando o seu recurso de divergência (fls 377/378), em 09/04/2002), comprovando o dissídio jurisprudencial com cópia de inteiro teor do Acórdão nºs 107-06.408, de 19/09/2001 (fls. 404/416) e de outros que não foram acolhidos pela Presidência da 5ª Câmara.

Em seu recurso, o sujeito passivo esclarece que obtivera liminar em mandado de segurança, cuja sentença foi reformada pelo Tribunal Federal da 1ª



Região e da qual recorreu para o Superior Tribunal de Justiça e para o Supremo Tribunal Federal, estando os recursos pendentes de julgamento, quando da lavratura do auto de infração.

Sustenta que, assim, de acordo com o art. 63 e §§ da Lei nº 9.430/96, não poderia sofrer multa de lançamento de ofício. Depois de transcrever os referidos dispositivos e, em caixa alta “cuja exigibilidade houver sido suspensa”, sublinhando o verbo houver, afirma que ele (o verbo) constante do “caput” da norma transcrita, que antecede a expressão “SIDO SUSPENSA”, é “HOVER” e não “ESTIVER”. Isto é, a lei não determina que a exigibilidade esteja suspensa no momento da lavratura da autuação fiscal, mas sim que a EXIGIBILIDADE TENHA SIDO SUSPENSA QUANDO O CONTRIBUINTE REALIZOU O ATO de compensar amparado pela LIMINAR concedida no referido “mandamus”.

E continua. Portanto, a multa de ofício não pode ser aplicada, devendo ser cancelada de imediato, haja vista que a artigo 63, da Lei 9.430/96, exclui da aplicação da multa de ofício créditos, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma do inciso IV, do artigo 151, da Lei n. 5.172/66. Neste caso, cumpre frisar que a compensação da base negativa de cálculo da CSLL deu-se em função da medida liminar concedida em MS, e neste caso, por força do artigo 63, da Lei 9.430/96, não há como aplicar a multa de ofício quanto mais os juros de mora, uma vez que aquele processo não teve decisão judicial definitiva, uma vez que encontra-se tramitando no STJ, e, posteriormente, com, certeza será remetido ao STF, e a autuação fiscal somente ocorreu após a liminar concedida.

E arremata, dizendo que, desta forma, não se há que falar em incidência de multa decorrente de lançamento de ofício, por expressa exclusão legal; como também não se há que falar que o contribuinte encontra-se “desprotegido contra a exigibilidade do crédito tributário.”, pois como propriamente afirma o acórdão-recorrido, houve liminar concedida para proceder a compensação dos prejuízos acumulados até 31.12.1994 e isto é motivo para valer o artigo 63, da Lei 9.430/96.

dh
Gd

Processo nº 13609.000090/2001-21
Acórdão nº : CSRF/01-05.282

O ilustre Presidente da Quinta Câmara, através do Despacho PRESI Nº 105-060/2003 (fls. 440/446), após por em testilha os 105-13.719 e o Ac. 107-06.408, reconheceu a ocorrência do dissenso apenas em relação a esse paradigma e deu seguimento ao recurso, determinando a intimação da parte adversa.

O acórdão paradigma está assim ementado:

Acórdão nº 107-06.408, de 19/09/2001:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - A propositura, pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial, por qualquer modalidade processual, antes ou posteriormente à autuação, impede à autoridade administrativa de se pronunciar sobre o mérito, na parte em que se verifica identidade de matérias.

JUROS MORATÓRIOS CALCULADOS COM BASE NA TAXA SELIC - INCONSTITUCIONALIDADE — A Lei nº 9.065/95, que estabelece a aplicação de juros moratórios com base na variação da taxa SELIC para os débitos tributários não pagos até o vencimento, está legitimamente inserida no ordenamento jurídico nacional. Os mecanismos de controle da constitucionalidade, regulados pela própria Constituição Federal passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, essa prerrogativa. Não consta, até o momento, que os tribunais superiores tenham analisado e decidido, especificamente, a constitucionalidade ou não da referida Lei.

MULTA DE OFÍCIO — AÇÃO JUDICIAL - Não caberá lançamento de multa de ofício na constituição do crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma do inciso IV do artigo 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, ainda que a liminar tenha sido, posteriormente, cassada.”

O ilustre Procurador da Fazenda Nacional junto à Quinta Câmara foi intimado do referido despacho em 09/12/04. (fls447), não apresentando contra-razões ao recurso do contribuinte.

É o relatório.



V O T O V E N C I D O

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator

O recurso do contribuinte está previsto no inciso II do artigo 5º, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, guardando observância ao prazo de 15 (quinze) dias para sua interposição, estabelecido no artigo 7º, do mesmo regimento.

O paradigma indicado em confronto com o aresto recorrido comprova a existência de dissídio jurisprudencial, como bem demonstrou aquela Presidência. A simples leitura dos dois acórdãos, postos em testilha, demonstra a divergência entre eles.

Tomo conhecimento, portanto, do recurso do contribuinte.

O art. 63 e seus §§, da Lei nº 9.430/96 estão assim redigidos:

“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.”



Para que se possa melhor compreender a inteligência desse dispositivo, é necessário examinar as razões que fundamentam a aplicação da multa de lançamento de ofício para que se conclua se a sua redação alcança ou não os fins sociais a que se destina.

O fisco não se move de graça; se não se move, não tem "graça", ou mercê.

Isso quer dizer que, se por omissão do sujeito passivo no cumprimento de sua obrigação tributária, o fisco é levado a agir, pondo a máquina fiscal a realizar os procedimentos necessários à apuração do crédito tributário que o contribuinte tinha o dever de levantar e declarar, nasce para a Fazenda Nacional TRAÇÃO ASSESSORIA DE TRANSPORTES S/A. o direito de não somente lançar o seu crédito, como também o de aplicar ao contribuinte faltoso a multa de lançamento de ofício.

Nada mais razoável porque, nessa atividade provocada pela omissão do sujeito passivo, o fisco assume custos que de outra forma não teria de arcar.

Por essa razão, a exemplo de leis anteriores, dispõe a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, em seu artigo 44:

Artigo 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.

No entanto, se o contribuinte leva ao conhecimento do fisco a existência de um crédito discutível, através do Poder Judiciário, e deste obtém uma liminar em mandado de segurança, em liminar ou em tutela antecipada em outras ações (CTN, artigo 151, incisos IV e V), e o fisco lança o tributo que entende caber, como forma de prevenir-se contra o instituto da decadência, não ocorre a multa de



lançamento de ofício, simplesmente porque ele não teve que desenvolver todas as atividades próprias para o lançamento do crédito tributário. E isso porque já recebeu de parte do contribuinte todos os elementos que constituem o crédito tributário. Vale dizer, não teve custos a ser ressarcido pelo contribuinte.

E ao fazê-lo o contribuinte revela não apenas discordância quanto ao entendimento do fisco, como demonstra a sua boa-fé lealdade perante ele.

Quando o magistrado reconhece a existência do “fumus boni iuris” e “periculum in mora”, concede a liminar porque o direito do contribuinte lhe parece bom e porque há perigo na demora da solução da ação proposta. Se, mais tarde, conclui que lhe faltam essas condições ou uma delas, cassa a liminar, ou denega, desde logo, a segurança.

Ainda quando cassada a liminar ou denegada a segurança, o contribuinte pode recorrer aos tribunais superiores, e, enquanto não houver decisão final, ele estará discutindo em Juízo a controvérsia. Aquela mesma controvérsia em que um dia o Juiz de primeira instância enxergou a fumaça do bom direito.

E é, em face dessa fumaça de bom direito, que o legislador protege o contribuinte contra os efeitos imediatos da cassação da liminar, estabelecendo que sobre o tributo lançado para proteger o crédito tributário contra a decadência, somente caberá multa de mora, antes da concessão da liminar e depois de trinta dias da publicação da sentença transitada em julgado.

Assim, dispõe o artigo 63 “caput”, da mencionada lei (repita-se):

“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.” (negritei)

O texto é expresso ao estabelecer que esse afastamento da multa de lançamento de ofício é definitivo se a multa houver sido suspensa na forma indicada. O



legislador quis deixar bem claro que, ocorrendo a hipótese descrita, não mais terá lugar a multa de lançamento de ofício.

Abra-se parêntese para dizer que o texto não diz “quando estiver suspensão”, porque não foi isso que o legislador quis. Se fosse esse o texto, com a cassação da liminar, o fisco estaria autorizado a lançar a multa de lançamento de ofício.

Fechando parêntesis e voltando ao pensamento interrompido, a Lei nº 9.430/96 confirma esse tratamento, ao dizer, no § 2º, do seu artigo 63, que “A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar ou a tutela antecipada **interrompe a incidência da multa de mora**, desde a concessão da medida judicial, até trinta dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição”. (negritei)

Isto é, como o contribuinte não estava sob procedimento fiscal, mas estava em mora, a multa seria a de mora, que, no entanto, seria interrompida para voltar a incidir após trinta dias da data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição. Obviamente, da decisão passada em julgado.

A multa de lançamento de ofício tem um duplo sentido: ressarcir o fisco desses custos e punir o sujeito passivo por sua omissão.

É óbvio que, na hipótese em que o contribuinte leva ao Poder Judiciário, e por intermédio deste à FAZENDA NACIONAL, a existência de uma obrigação tributária que o fisco entende existir e ele não, pedindo à Justiça para compor esse litígio, o fisco não tem de percorrer os longos caminhos que precedem o lançamento, fazendo-o de pronto, sem custos a ressarcir. Por outro lado, é patente que o contribuinte não pratica nenhuma infração ao pedir a intervenção do Poder Judiciário, não se justificando a aplicação de penalidade.

Abro parênteses aqui para lembrar que o auto de infração é o instrumento de que dispõe a fiscalização externa para constituir crédito tributário e/ou

62

aplicar penalidades, e a sanção somente se justifica quando há infração. O dia em que o cidadão estiver sujeito a penalidades por socorrer-se do Poder Judiciário deixaremos de ser um Estado de Direito. Que o contribuinte fique sujeito a juros de mora é compreensível, o que nem precisa ser objeto de lançamento, posto que cobrável na execução; que pague multa de mora nos precisos termos do disposto no art. 63, § 2º, da Lei nº 9.430/96, nada mais razoável. Mas ficar sujeito a multa de lançamento de ofício, jamais.

Fechando parênteses e voltando ao pensamento interrompido, como o contribuinte levou ao conhecimento do fisco eventual crédito tributário que ele simplesmente lança, está afastada a hipótese de multa de lançamento de ofício, desde a concessão da liminar até trinta dias depois do trânsito em julgado da sentença. Se antes da concessão, o fisco não praticou nenhum dos atos que, consoante o artigo 7º do Decreto nº 70.235/72, caracterizam o início do procedimento fiscal, a multa cabível é a de mora, como também, após o trânsito em julgado, é ela que volta a incidir, posto que, após a decisão final, se favorável à FAZENDA NACIONAL, o fisco tem apenas que cobrar o crédito tributário, já lançado. É como ocorre com o lançamento por homologação, em que o fisco apenas cobra o declarado. Logo, descabe multa de lançamento de ofício. Na cobrança, em qualquer das duas situações, a multa, quando devida, é a de mora.

Esses são os princípios que inspiram o art. 44 da Lei nº 9.430/96 a estabelecer a multa de lançamento de ofício e afastá-la no lançamento realizado para prevenir a decadência do crédito tributário.

A vingar interpretação oposta, bastaria o fisco "ficar sentado" no tempo enquanto não decaísse o seu direito, aguardando eventual cassação da liminar para constituir o seu crédito com o lançamento de ofício, esta por uma infração que não existiu.

Em resumo: Não caberá multa de lançamento de ofício na constituição do crédito tributário destinada a prevenir a decadência, na hipótese prevista no artigo 63 da Lei nº 9.430/96. Não estando o contribuinte sob procedimento de ofício,



consoante ressalva do § 1º, do mencionado dispositivo, a concessão de liminar em mandado de segurança ou liminar ou tutela antecipada em outras espécies de ações inibe a aplicação de multa de lançamento de ofício, só havendo incidência de multa de mora, se sucumbente a impetrante. Neste caso, a multa incidirá no período anterior à concessão da liminar ou medida cautelar e após trinta dias da data da publicação da decisão judicial transitada em julgado que considerar devido (a) o tributo ou a contribuição. Em se tratando de imposto ou contribuição lançado (a), caberá ao fisco tão-somente promover a cobrança do crédito tributário, com multa de mora. Inteligência do artigo 63 e §§ da Lei nº 9.430/96.

Assim, na esteira dessas considerações, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, 20 de setembro de 2005


CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES



Processo nº : 13609.000090/2001-21
Acórdão nº : CSRF/01-05-282

VOTO VENCEDOR

Conselheiro MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA, Redator designado

O dissídio jurisprudencial está caracterizado em face do confronto do aresto recorrido com a decisão paradigma trazida pela recorrente, que defende posição contrária.

O recurso especial, fundado em decisão paradigma, sustenta ser incabível a imposição da multa de ofício tendo em vista a concessão anterior de medida liminar, mesmo que depois tenha sido cassada pela autoridade judiciária.

O ilustre Conselheiro-relator acompanha o posicionamento do acórdão paradigma por entender que a exclusão da multa de ofício é lícita e atende ao disposto no art. 63 e seus §§ da Lei nº 9.430/96. Interpreta que essa norma visa prestigiar a boa-fé do contribuinte que ingressa em Juízo para discutir exigência tributária e obtém do Poder Judiciário provimento cautelar que assegura a suspensão da exigência do tributo. Além disso, sustenta que a imposição da penalidade após a cassação da liminar estimularia o Fisco a aguardar a revogação da medida cautelar para iniciar o procedimento fiscal.

Com a devida permissão, ousou discordar desse respeitável entendimento por entender que tal interpretação estende, equivocadamente, a hipótese de exclusão de multa de ofício prevista no art. 63 da Lei nº 9.430/96.

O referido dispositivo disciplina o lançamento de ofício efetuado para prevenir decadência nos seguintes termos, *verbis*:

“Art. 63. Não caberá multa de ofício na constituição do crédito tributário **destinada a prevenir a decadência**, relativo a tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma do inciso IV do art 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966”.

§ 1º O disposto nesse 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.”

Esse dispositivo trata de uma matéria relevante em nossos dias, ainda mais se considerarmos a proliferações de liminares em matéria tributária em nosso ordenamento.

Processo nº : 13609.000090/2001-21
Acórdão nº : CSRF/01-05-282

A literalidade do texto do artigo 63 tem sido fonte de dubiedade, pois ao prever que “não caberá multa de ofício ... relativo a tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade **houver sido** suspensa”, alguns dos meus pares têm entendido que, para impedir a aplicação da multa de ofício, seria suficiente a simples concessão, anterior, de medida liminar que suspenda a exigibilidade do tributo. Daí, mesmo que a duração dessa medida fosse ínfima e o Poder Judiciário rapidamente verificasse seu erro e a cancelasse, já estaria consumada uma proteção absoluta para aquele contribuinte, mantendo-o a salvo “para sempre” da penalidade sobre o tributo não recolhido.

Da leitura do texto da lei, contata-se, *prima facie*, que o emprego do tempo verbal no modo subjuntivo (“houver sido suspensa”) expressa uma condição para a dispensa da multa de ofício, cujo cumprimento pressupõe a comprovação da suspensão da exigibilidade do tributo antes do início do procedimento para constituição do crédito tributário. Na verdade, o exame isolado dessa condição é que tem dado margem ao supramencionado entendimento, já que o texto não regula expressamente a situação em que a medida é concedida antes do procedimento fiscal, mas cassada antes da feitura do lançamento.

O interprete, contudo, não deve ficar restrito a um exame literal, a moldura de significações de um texto de direito positivo deve ser desvendada de forma a melhor atender o fim público a que se destina. A composição do texto legal com restante do ordenamento jurídico, em uma visão mais integrada, evidenciará que tal exclusão da multa de ofício não é o que busca a norma.

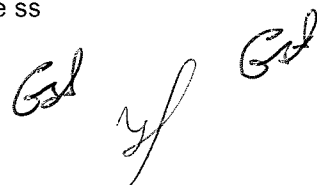
Nesse sentido, verifica-se que o art. 63 está inserido na **Seção IV (Acréscimos Moratórios)** que abrange os art. 61 a 63 da Lei nº 9.430/96 e o título que precede o art. 63 refere-se a “**Débitos com Exigibilidade Suspensa**”. Essa primeira constatação auxilia a interpretação, eis que resta evidente que o significado do texto deve ser obtido no contexto em que a norma se encarta, afinal não se pode isolar o texto de seu contexto. O tópico se refere a débitos que estão com exigibilidade suspensa e não débitos passíveis de imediata cobrança.

Além disso, a norma utiliza-se da expressão “constituição do crédito tributário **destinada a prevenir a decadência**”, cuja significação é bem conhecida dos operadores do Direito Tributário. Reporta-se a lançamentos realizados pelo Fisco apenas para constituir o crédito tributário para evitar a decadência de seu direito, mas não é permitida a cobrança em face da proteção da tutela de urgência concedida pelo Poder Judiciário. Não haveria sentido para essa referência a prevenção da decadência se o legislador estivesse tratando da constituição de crédito tributário passível de imediata cobrança.

Aliás, a tutela de urgência protege o contribuinte de situações de perigo que não podem aguardar o lento desfecho do litígio judicial para serem examinadas, mesmo que de forma provisória. Ocorre, porém, que a tutela de urgência não afasta a responsabilidade da parte beneficiada sobre o dano causado na esfera de direitos daquele que suportou a medida, que nas lides tributárias corresponde a Fazenda Nacional.

Pontes de Miranda, nesse sentido, entende que o dever de recomposição de dano é ideal de justiça que disciplina a incolumidade das esferas jurídicas das pessoas, respondendo aquele que lesar pelo previsível e pelo imprevisível.¹ Também Nelson Nery Jr.

¹ Tratado de Direito Privado, Parte Geral, Rio de Janeiro, Borsoi, 1966, pp 436 e ss



Processo nº : 13609.000090/2001-21
Acórdão nº : CSRF/01-05-282

admite a responsabilidade objetiva independentemente da conduta (culpa ou dolo) daquele que executou uma tutela de urgência, bastando para tanto a comprovação do dano.² O próprio art. 811 do CPC ressalva a responsabilidade daquele que promove medida cautelar pelos danos causados, ainda que não se configure má-fé na medida pleiteada.³

Não discrepa dessa interpretação a Suprema Corte que tem afirmado que o processo não é fonte de direito. Na decisão no RE nº 88.782, o STF sustenta a responsabilidade objetiva pela execução de medida cautelar, independentemente de prova de má-fé, demonstrando que a jurisprudência pátria acompanha a doutrina quanto ao dever de reparar o dano causado.

Assim, não há falar em proteção da boa-fé do contribuinte apenas por ter levantado a questão ao bater às portas da Justiça e, por via indireta, levado o fato ao conhecimento do Fisco, como defendido no voto do ilustre Conselheiro-relator. Tampouco pode ser excluída sua responsabilidade pelo dano causado a outra parte, quando a tutela de urgência for cassada após cognição exauriente.

O requerente de uma tutela provisória, que demanda providências imediatas e alteração da situação a seu favor, deve estar preparado para que lhe seja imposto o risco que lhe é inerente caso seu direito não prospere ao final da ação. A propósito, ensina Humberto Theodoro Junior que “a lei faz com que o requerente de medida cautelar assuma todo o risco gerado por sua execução”.⁴ De fato, a cassação dos efeitos da tutela demonstra sua injustificada concessão *ab initio* e os atos que dela decorreram, praticados por conta e risco do contribuinte, devem ser desfeitos ou, pelo menos, reparados em seus efeitos prejudiciais. A responsabilidade é, nesse caso, objetiva.

Com efeito, se o contribuinte opta por se antecipar a decisão final e resolve suspender o recolhimento dos tributos com base na decisão provisória que constatou apenas a aparência do bom direito, estará protegido enquanto a cautelar vigorar. Ao final, contudo, se o Poder Judiciário verificar ter sido concedida de forma injustificada a medida liminar e determinar o retorno *status quo ante* diante do não-reconhecimento do direito inicialmente suposto, o contribuinte deverá recompor o dano, ou seja, proceder de forma necessária para que se retorne no tempo e se restitua ao lesado o estado anterior a concessão da tutela de urgência.⁵

Ocorre que, por meio do art. 63 da Lei nº 9.430/96, criou-se regra excepcional de proteção ao litigante judicial em matéria tributária, facultando-lhe o pagamento do débito objeto da demanda sem a incidência de multa de mora no período entre a concessão da medida liminar e 30 dias após a data da decisão que a cassar. Até o fim desse prazo, o contribuinte poderá quitar seu débito já vencido sem arcar com todo prejuízo causado à Fazenda pelo atraso no seu pagamento. Assim, os outros contribuintes inadimplentes devem suportar o ônus da multa

² Atualizações sobre Processo Civil – A reforma do Código de Processo Civil Brasileiro de 1994 e de 1995, 2ª ed. São Paulo. Revista dos Tribunais. 1996. p. 77

³ “Art. 811. Sem prejuízo do disposto no artigo 16, o requerente do procedimento cautelar responde ao requerido pelo prejuízo que causar a execução da medida: I – se a sentença no processo principal lhe for desfavorável.”

⁴ *Curso de Direito Processual Civil – Processo de Execução e Processo Cautelar*, Volume II. Rio de Janeiro:Forense, 192, p.432

⁵ Ver a respeito na obra *Tutelas de Urgência Cassadas – A recomposição do dano*, São Paulo: Quarier Latin, 2004, de Tercio Chiavassa

Processo nº : 13609.000090/2001-21
Acórdão nº : CSRF/01-05-282

de mora ao serem cobrados de débito tributário, enquanto o contribuinte amparado por medida cautelar, mesmo que depois esta venha a ser cassada pelo Judiciário, terá a faculdade de recolher tão-somente o principal e os juros de mora dentro dos 30 dias.

Mencione-se, a propósito, que não há que se falar em denúncia espontânea nesse caso. O contribuinte ingressa em Juízo porque não tem intenção de pagar o tributo e obtém liminar para suspender a exigibilidade desse tributo. Não se pode considerar denúncia, para fim da aplicação do art. 138 do CTN, o pagamento realizado após a cassação da liminar que o protegia. O débito tributário já era de amplo conhecimento da Fazenda pela própria declaração do contribuinte em Juízo. Nesse sentido, o STJ tem decidido de forma reiterada que, para débitos declarados, não está configurada a hipótese de denúncia espontânea, e o contribuinte não pode se beneficiar da exclusão da multa de mora relativa ao atraso. Vejamos algumas dessas decisões:

“Tributário - Autolancamento - Tributo Serodiamente Recolhido - Multa - Dispensa de multa (CTN/art.138) Impossibilidade. Contribuinte em mora com tributo por ele mesmo declarado não pode invocar o art. 138 do CTN, para se livrar da multa relativa ao atraso.”⁶

“É reiterada a orientação desta Corte no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, como é o caso dos autos, não há configuração de denúncia espontânea com a conseqüente exclusão da multa de mora, na hipótese em que o contribuinte declara e recolhe, com atraso, o seu débito tributário.”⁷

Assim, a exclusão da responsabilidade pela mora introduzida por este dispositivo legal é regra excepcional, eis que trata de maneira distinta grupo específico de contribuintes que se distingue dos demais tão-somente porque obteve provisoriamente o reconhecimento de seu direito em Juízo e que, posteriormente, após exame mais aprofundado da matéria pela autoridade judicial revisora, não veio a se confirmar.

Se o interessado, por sua conta e risco, decide não usufruir dessa possibilidade de pagamento sem multa de mora nos 30 dias e também não deposita o valor para garantia do Juízo, ele estará na mesma situação de outro contribuinte qualquer que apenas ingressou em Juízo e não efetuou o pagamento dos tributos. Finda a ação judicial, se a decisão final considerar devido o tributo guerreado, a cobrança deverá ser integral – principal e acréscimos moratórios, inclusive com a exigência de multa de mora. Se após a cassação da medida liminar, houver sido iniciado procedimento fiscal para constituição do crédito tributário objeto da demanda, o Fisco, deverá exigí-lo de forma integral, agora com a aplicação da multa de ofício.

Não há que se confundir essa disciplina trazida pela lei para regular o pagamento espontâneo, com a outra regra introduzida no *caput* do mencionado artigo que determina a não aplicação de multa de ofício na presença de medida suspensiva da exigibilidade do tributo. Ou seja, não se pode estender a vedação à aplicação da multa de ofício àqueles que não pagaram o débito dentro dos 30 dias da cassação da medida liminar como facultado pelo art. 63, § 2º.

⁶ RE nº 180.918-SP (98/0049326-3), DJ de 14/2/00,

⁷ AgRg no Agravo de Instrumento nº 552.088-RS, de 23 de março de 2004.




Processo nº : 13609.000090/2001-21
Acórdão nº : CSRF/01-05-282

Na verdade, o mencionado artigo veiculou dois enunciados prescritivos distintos: o primeiro, extraído do § 2º, regula a exclusão da multa de mora na hipótese de pagamento espontâneo do contribuinte dentro do prazo de 30 dias; enquanto o segundo, versa sobre a inaplicabilidade da multa de ofício na hipótese da instauração de procedimento fiscal com fito de constituir o crédito tributário que se encontra protegido por medida suspensiva de exigibilidade.

Essa última regra veio apenas atender aos reclamos da doutrina e da jurisprudência que sustentavam a impropriedade de o Fisco, em presença de medida cautelar suspensiva da cobrança, constituir o crédito tributário para prevenir a decadência e, ao mesmo tempo, aplicar multa de ofício. Mas daí não pode se chegar a conclusão de que se cassada a liminar e o débito não estiver suspenso por uma das formas prevista no art. 151 do CTN, a fiscalização, ao verificar a falta de recolhimento do tributo, deverá lançar sem multa de ofício desviando-se da conduta normal prevista na legislação fiscal.

Até porque não tem sentido afirmar que o simples ingresso em Juízo para postular seu direito, sem que haja a suspensão do crédito tributário, tenha força necessária para interromper a cobrança do crédito tributário pelo Fisco. Nessa situação, é imperativo que o Fisco efetue o lançamento de imposto, acrescido de juros e multa de ofício, mas isso não quer dizer que ao final do processo judicial será necessariamente devido pelo contribuinte todo o valor da causa. É o Poder Judiciário que irá definir se a exigência fiscal é afinal procedente. Ocorre que a Fazenda não pode esperar o desfecho da ação judicial para então fazer o lançamento sob pena de perecer seu direito.

Existirão, na verdade, duas ações relativas ao mesmo débito em trâmite em Juízo, a primeira interposta pelo contribuinte (v.g. ação declaratória) e a segunda pela Fazenda (execução fiscal). Cabe ao contribuinte requerer em Juízo que elas sejam reunidas e decididas conjuntamente. Se prevalecer a tese esposada pelo contribuinte, o tributo se torna indevido e, conseqüentemente, a multa de ofício aplicada também. Do contrário, o tributo é cobrado acrescido com multa de ofício de maneira isonômica com todos os outros contribuintes inadimplentes que não estão em Juízo.

Resta, ainda, examinar o argumento de que a imposição da multa de ofício após a cassação da liminar estimula comportamento censurável do Fisco de aguardar a revogação da medida para iniciar o procedimento fiscal, como defendido no respeitável voto do Conselheiro-relator.

É certo que o Fisco verifica a situação fática no momento em que lavra o auto de infração e deve aplicar multa de ofício caso a exigibilidade não esteja suspensa por determinação judicial como determina o art. 63. Mas a concessão da medida cautelar pelo Poder Judiciário é um evento futuro e incerto que independe da vontade do agente fiscal e, portanto, não pode condicionar sua atuação. Se a suspensão da exigibilidade for revogada posteriormente ao lançamento, o Fisco está autorizado, com base no art. 149 do CTN, a rever o lançamento realizado, eis que configurada a hipótese prevista em seu inciso VIII - fato não conhecido à época da autuação. Como a atividade do Fisco é vinculada e obrigatória, não vislumbro tratamento diferenciado a estimular comportamento.

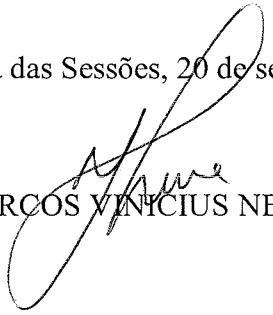


Processo nº : 13609.000090/2001-21
Acórdão nº : CSRF/01-05-282

Assim, no quadro de interpretações jurídicas aceitáveis do art. 63 da Lei nº 9.430/96, a que melhor se molda ao princípio da razoabilidade e proporcionalidade é aquela que exclui a multa de ofício apenas enquanto vigorar a suspensão da exigibilidade do tributo. No caso sob exame, não vigorava mais a medida suspensiva no momento da autuação e, portanto, é cabível a imposição da multa de ofício. É como voto.

Dado o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso do sujeito passivo.

Sala das Sessões, 20 de setembro de 2005.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

