



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 14041.000348/2009-71  
**Recurso nº** 000.001 Voluntário  
**Acórdão nº** 1401-000.960 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de abril de 2013  
**Matéria** PROVISÃO. IRPJ e CSLL  
**Recorrente** BRB BANCO DE BRASÍLIA S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2004

Ementa:

**PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS.**

Nos contratos lastreados por garantia real, o reconhecimento da perda do crédito é condicionada ao inadimplemento superior a dois anos e comprovação de que foram iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para seu recebimento.

**DAÇÃO EM PAGAMENTO.**

Inaceitável a alegação de que a baixa de operação de crédito foi compensada com a contrapartida de receita correspondente a bem imóvel recebido pela instituição financeira em dação em pagamento, se a contabilização desta última não é comprovada.

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**  
**EXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA**  
**DE COISA JULGADA.**

A parte dispositiva da sentença em ação declaratória restringiu a sua aplicabilidade apenas ao exercício de 1988 e, como se sabe, somente a parte dispositiva da sentença é atingida pela coisa julgada material (art. 469, inciso I, do CPC).

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA.**

A exclusão da responsabilidade por infração é condicionada à observância dos ditames estabelecidos pelo art. 138 do CTN, sem o que se torna cabível a exigência de juros de mora e penalidades.

RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA.  
CONCOMITÂNCIA.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: I) por maioria de votos, para cancelar a multa isolada, vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto e Fernando Luiz Gomes de Mattos; II) por unanimidade de votos, negaram provimento às demais matérias

*(assinado digitalmente)*

Jorge Celso Freire da Silva - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Celso Freire da Silva (Presidente), Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Antonio Bezerra Neto, Victor Humberto Da Silva Maizman, Fernando Luiz Gomes De Mattos e Mauricio Pereira Faro. Ausente, justificadamente, a conselheira Karem Jureidini Dias.

**Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o acórdão nº 03-40.941, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília/DF, que, por unanimidade de votos, decidiu julgar procedente em parte a impugnação pela Contribuinte.

Por descrever os fatos com a riqueza de detalhes necessária para a compreensão da controvérsia, adoto e transcrevo o relatório elaborado pela DRJ:

*Contra o contribuinte identificado no preâmbulo foram lavrados os autos de infração às fls. 03/11 e 13/22, formalizando lançamento de ofício do crédito tributário abaixo discriminado, relativo ao ano-calendário de 2004, inclusive juros de mora calculados até 30/04/2009, multa exigida isoladamente e multa proporcional, totalizando R\$ 22.224 350,06:*

- Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ	10.108.294,48
- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL	9.968.580,29
- Multa exigida isoladamente (CSLL estimativa não paga)	2.147.475,29

*De acordo com a descrição dos fatos das peças acusatórias, que remete ao Termo de Verificação Fiscal (TVF) anexado às fls. 23/41, integrante dos autos, o autor do feito constatou o cometimento das infrações detalhadas em seguida.*

**- INFRAÇÕES DETECTADAS NA APURAÇÃO DO IRPJ**

**1) EXCLUSÕES INDEVIDAS DO LUCRO REAL — RS 12.335.338,38**

*a) exclusão indevida de R\$ 11.004.570,91 referentes ao montante das perdas atribuídas pelo Banco aos créditos abaixo, listados na Tabela I do Anexo I do TVF (fl.40), tendo em vista que não foram cumpridos os requisitos exigidos pelo art. 9º, § 1º, inciso III, da Lei nº. 9.430, de 1996, para a dedução dessas quantias, conforme descrito no item IV, letra “a”, do TVF:*

Cliente	Venc.1ª parc:	Valor
Globsteel Engenharia Ltda.	17/02/2003	373.205,91
Poligono Engenharia Ltda.	30/03/2003	7.187.527,93
José Cesar Gondim Melo	05/09/2003	124.636,76
Norberto Manica	19/11/2003	236.293,97

<i>Robson Jose Cunha</i>	23/11/2003	158.725,76
<i>Mc-Mica Bechepeche F.G.Castanheira</i>	05/12/2003	168.576,60
<i>Maria Matos de Queiroz</i>	05/12/2003	104.842,79
<i>Rápido Brasilia Transp. Tur. Ltda.</i>	24/12/2003	2.645.398,45
<i>Editora Semper Ltda.</i>	28/12/2003	3.379,84
<i>Editora Semper Ltda.</i>	28/01/2004	1.982,90

*b) exclusão indevida de RS 1.330.767,47, referentes a ajustes efetuados na escrituração, para os quais não foram apresentadas as informações e a respectiva documentação hábil comprobatória, conforme descrito no item IV, letra "c", do TVF (fls. 34/36).*

## *2) REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL - R\$ 5.085.246,70*

*Redução indevida do Lucro Real apurado no ano-calendário de 2004, ao serem reconhecidas, neste período, as perdas incorridas no recebimento dos créditos abaixo relacionados, constantes da tabela 2 do anexo I do TVF (fl.40), uma vez a dedução somente poderia ser efetuada no ano-calendário subsequente, em 2005, quando estariam cumpridos todos os requisitos exigidos no art. 9º, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996:*

<i>SAC Empreendimentos e Partic. S/A</i>	15/01/2003	3.414.909,57
<i>Iratã da Silva Rodrigues</i>	05/01/2003	168.905,98
<i>Lumi Distribuidora Ltda.</i>	17/02/2003	145.093,43
<i>Eletroenge Mat. de Constr. Ltda.</i>	15/08/2003	1.070.898,52
<i>Qualidade Alimentos Ltda.</i>	06/02/2003	143.036,51
<i>Qualidade Alimentos Ltda.</i>	20/02/2003	142.402,69

*É ressaltado que, conforme consta do item IV, letra "b", do TVF, a situação não implicou postergação do pagamento de tributo decorrente da inobservância do regime de competência, pois no ano-calendário de 2005 o contribuinte não apurou imposto devido, em virtude da ocorrência de prejuízo fiscal, nem efetuou qualquer recolhimento espontâneo para regularizar a situação.*

## *- INFRAÇÕES DETECTADAS NA APURAÇÃO DA CSLL*

### *1) FALTA DE DECLARAÇÃO E DE RECOLHIMENTO DA CSLL*

*Em procedimentos fiscais anteriores, o BRB informou à RFB que não é contribuinte da CSLL, de acordo com decisão judicial transitada em julgado em 18/02/1992. Para melhor compreensão, é relatado que, inicialmente, em 1989, o BRB impetrou Ação Declaratória contra a cobrança da CSLL (Processo nº 89.0004745-0). Na sentença, o juízo da 6ª Vara da Seção Judiciária do Distrito Federal assim se manifestou:*

*Isto posto, julgo procedente a presente ação e a medida cautelar, em apenso, e declaro a inexistência da relação jurídica-tributária entre as autoras e a União Federal, no que tange ao recolhimento da contribuição social instituída pela Lei nº 7689/88, à alíquota de 8% (oito por cento) sobre o lucro das pessoas jurídicas, apurado no balanço encerrado em 31.12.88, por se tratar de exigência manifestamente inconstitucional, "(grifo não consta no original)*

*No julgamento em segunda instância (remessa ex-officio nº 89.01.16151-6), essa decisão foi confirmada pelo TRF da 1ª Região e tornou-se imutável em 18/02/1992. Com base nela é que o Banco alega não ser contribuinte da CSLL, por entender que não há relação jurídico-tributária entre ele e a União Federal no tocante a essa contribuição.*

*No entanto, o próprio TRF da 1ª Região reconheceu, no julgamento dos mandados de segurança nºs 1999.34.00.038317-1 e 2000.34.00.023153-4, impetrados pelo BRB contra a lavratura de Autos de Infração para a cobrança da CSLL dos períodos de 1992 a 1996, que a decisão transitada em julgado na Ação Declaratória interposta pelo citado Banco era adstrita apenas ao exercício de 1988.*

*Esse entendimento permanece em vigor até o momento, já que as sentenças proferidas nas referidas ações fundamentais não foram reformadas por qualquer outra decisão, apesar do Banco ter interposto agravos junto ao Superior Tribunal de Justiça, ainda pendentes de julgamento. Desse modo, os débitos de CSLL dos períodos de 1992 a 1996 encontram-se em cobrança executiva (execuções fiscais nº 2005.34.00.017683-5 e 2005.34.00.029936-9), mas com a exigibilidade suspensa, em função de garantias apresentadas pelo contribuinte na Ação Cautelar nº 2005.34.00.000370-0.*

*Além disso, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 138284-8-CE, em Sessão Plenária de 01/07/1992, declarou inconstitucional apenas o art. 8º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Os art. 1º, 2º e 3º da mesma norma jurídica foram expressamente declarados constitucionais.*

*Diante do exposto, apesar de toda a argumentação formulada pelo BRB no sentido de não se considerar contribuinte da CSLL, não existe, no momento, impedimento jurídico para o lançamento de ofício da contribuição mediante a lavratura de auto de infração.*

*A base de cálculo (RS 47.721.673,08) está demonstrada na Tabela 4 do Anexo II do TVF (fl. 41) e contempla os ajustes realizados na rubrica "Baixa de Provisão para Devedores Duvidosos", evidenciados na Tabela 3 do mesmo Anexo. A forma de apuração considerada foi a anual, devido à mesma opção feita em relação ao IRPJ, resultando no lançamento de CSLL no valor principal de R\$ 4.294.950,58.*

*É ressaltado que nas consultas aos sistemas informatizados da RFB não foram identificadas bases negativas de CSLL passíveis de compensação, nos termos do art. 31 da Lei nº 9.249, de 1995. Além disso, os registros efetuados a esse título pelo contribuinte, na base de cálculo apresentada A Fiscalização, são decorrentes de valores que ainda se encontram em litígio, sem decisão definitiva quanto ao mérito, razão pela qual não foram considerados.*

## **2) FALTA DE RECOLHIMENTO SOBRE A BASE ESTIMADA**

*Tendo em vista que não foram efetuados quaisquer pagamentos em relação à CSLL do ano-calendário de 2004, o contribuinte está sujeito à multa isolada de 50% prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº. 9.430, de 1996, com as alterações posteriores.*

*Para cálculo da penalidade, foi considerado que, de acordo com a jurisprudência administrativa, depois de encerrado o período de apuração o limite para a base de cálculo da multa isolada é a diferença entre o tributo anual devido e a estimativa obrigatória, se menor (Ac. CSRF/01-04.930, de 12/04/2004). No caso, a base de cálculo da multa é o valor da própria contribuição anual devida, devido à ausência de recolhimentos, conforme demonstrado na Tabela 5 do Anexo II do 'FVF (fl. 41), daí resultando o lançamento da multa isolada no valor de R\$ 2.147.475,29.*

### **- DA IMPUGNAÇÃO**

*Cientificado pessoalmente das exigências em 05/05/2009 (fls. 06 e 17), o sujeito passivo apresentou em 04/06/2009 a petição impugnativa acostada às fls. 1.100 a 1.139, contrapondo-se ao procedimento fiscal com os argumentos a seguir expostos.*

### **- CSLL - DA PRELIMINAR DA INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA**

*Ao ser promulgada em 1988, a Constituição Federal vigente deu à União o direito de instituir a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido das Pessoas Jurídicas, como fonte de financiamento da Seguridade Social no País, tudo conforme se depreende das disposições do art. 195 da Carta Magna.*

*Com arrimo na Constituição Federal vigente, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da Pessoa Jurídica - CSLL foi instituída pela Lei nº 7.689, de 16/12/1988, que trouxe em seu interior elementos de inconstitucionalidade, conforme se depreende do art. 8º, cuja execução fora suspensa pelo Senado Federal por meio da Resolução nº 11, de 04/04/1995, por afronta ao Princípio Constitucional da Irretroatividade e ao Princípio Nonagesimal, após decisão do STF, proferida nos autos dos Recursos Extraordinários n.ºs. RE 146.284/SP e RE 138.284/CE.*

*Inconformado com a inconstitucionalidade mencionada e com a obrigação de recolher Contribuição Social instituída por meio de lei inconstitucional, em junho de 1989, o BRB, ora impugnante, ajuizou contra a União Federal Ação Declaratória*

*de Inexistência de Relação Jurídico-Tributária, autuada sob o número 89.00.04745-0 e distribuída para a 6ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal. A ação teve como pedido principal a declaração de inconstitucionalidade da lei e, em consequência, a declaração de inexistência de relação jurídico-tributária com a União, para o fim de que o Banco não fosse compelido a recolher a CSLL.*

*O autor formulou objetivamente, à época, os seguintes pedidos, pela ordem original, fundamentados nos arts. 145, parágrafo 1º, 146, III, letras "a" e "b", 149, 150, III, letra "a" e IV, 154, 167, I, 194, parágrafo V, 195, parágrafos II e VI, da Constituição Federal; artigo 34, parágrafo 4º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e, ainda, na melhor doutrina e jurisprudência sobre a matéria:*

*"a) Declarar a inexistência de relação jurídico-tributária com a suplicada para o efeito, de não serem as suplicantes compelidas a recolherem a neva contribuição já que sua instituição violou os arts. 145, § 1º; 146, III, alíneas "a" e "b"; 149; 150, III, alínea "a" e IV; 154; 167, I; 194, inciso V; 195, §§ 2º e 6º da CF e art. 34, § 4º do Ato das Disposições Constitucionais transitórias.*

*b) Declarar a inexistência de relação jurídico-tributária, caso não entenda pela extensão do pedido "a" supra para o efeito das suplicantes não serem compelidas a pagarem a nova contribuição no período base de 1988, nos termos do art. 150, III, alínea "a", CF, combinado com o artigo 34 do Ato das disposições Constitucionais transitórias.*

*c) Declarar o direito dos suplicantes de pagarem apenas, corrigido monetariamente sem multa ou juros de mora, o valor do imposto de renda que vier a ser apurado com a declaração da ilegalidade da contribuição social que até então é abatida para a apuração do lucro líquido.*

*d) Declarar o direito líquido e certo caso não se entenda pelo pedido "a" supra, das suplicantes excluírem da base de cálculo da nova contribuição o lucro inflacionado não realizado.*

*e) Condenar a suplicada ao pagamento de custas judiciais e honorários advocatícios."*

*Os pedidos formulados pelo Banco em primeira instância foram acolhidos pela Justiça, nos termos transcritos a seguir, extraídos da sentença:*

*"Isto posto, julgo procedente a presente ação e a medida cautelar, em apenso, e declaro a inexistência da relação jurídico-tributária entre as autoras e a União Federal, no que tange ao recolhimento da contribuição social, instituída pela Lei 7.689/88, à alíquota de 8% (oito por cento) sobre o*

*lucro das pessoas jurídicas, apurado no Balanço encerrado em 31.12.88, por se tratar de exigência manifestamente inconstitucional. Condene a promovida em 10% (dez por cento) de honorários advocatícios sobre o valor atribuído à causa, já levando em conta o disposto nos parágrafos 3º e 4º do artigo 20 do CPC e no reembolso das custas processuais, com a correção devida. Traslade-se para os autos do processo cautelar, em apenso, fotocópia autenticada deste decisum.*

*Com vistas no valor atribuído à causa (fls. 31) e no que dispõe o artigo 475, inciso II, do CPC, submeto esta sentença ao duplo grau de jurisdição. P. R. I.*

*Brasília, 13 de setembro de 1989."*

*Após ser protocolada a Petição Inicial, o autor protocolou requerimento solicitando que lhe fosse permitido efetuar mensalmente os depósitos referentes à estimativa da CSSL durante a tramitação do processo, com o propósito específico de, em sendo julgada improcedente a ação, não ser obrigado a recolher juros e multa de mora, multas de ofício, correção monetária do débito, bem como os demais acréscimos ilegais mormente acrescidos abusivamente pela Receita Federal.*

*Imediatamente após o protocolo do requerimento, o Juiz da 6ª Vara Federal deferiu o pedido para depósito da estimativa mensal da CSSL, sem embargos da parte contrária, sendo que o Banco impugnante depositou os valores referentes à estimativa mensal da Contribuição Social Sobre o Lucro, desde o deferimento do pedido até o trânsito em julgado da ação.*

*Já em segunda instância, o Tribunal Regional Federal da 1ª Região negou provimento ao apelo da União, em acórdão publicado no Diário da Justiça no dia 05/12/1991. A União não manejou nenhum recurso aos Tribunais Superiores contra a decisão proferida pelo TRF da 1ª Região, cujo Acórdão transitou em julgado para fins recursais no dia 18/02/1992, conforme certidão passada pela Secretaria da Terceira Turma do TRF da 1ª Região, e, para fins de Ação Rescisória, transitou definitivamente em julgado em 18/02/1994.*

*Considerando o trânsito em julgado para fins de Ação Rescisória do Acórdão do TRF, o qual declarou a inexistência de relação jurídico-tributária entre o Banco e a União, o Banco autor requereu, em 24 de maio de 1996, o levantamento dos valores depositados durante o período de tramitação do processo, período que decorreu desde o ajuizamento da ação (06/1989) até o trânsito em julgado para fins recursais (18/02/1992), cabendo ressaltar que o alvará foi expedido e os valores levantados pelo BRB sem nenhuma oposição da União.*

*Indiferente a todo o exposto, em 05/05/2009 a RFB procedeu à autuação do BRB por suposta falta de recolhimento da CSSL, no exercício de 2004, cuja lei de regência fora declarada inconstitucional em processo entre o impugnante e o Fisco, adotando procedimento que afronta totalmente o princípio da coisa julgada.*

*Dispõe o CTN, em seu art. 156, que a coisa julgada extingue o crédito tributário. No presente caso, o BRB ajuizou Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico-Tributária objetivando não ser compelido ao pagamento da CSLL, em razão da declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88.*

*A decisão plenária do TRF 1ª Região, fundamento do Acórdão transitado em julgado, favorável ao impugnante, tem o seguinte acórdão:*

*"Constitucional. Contribuições Sociais. Lei 7689 de 15.12.88 -Inconstitucionalidade. 1 - Ante o disposto no art. 149, da Constituição Federal de 1988, que manda observar o art. 146, inc. III, só a Lei Complementar pode instituir contribuição social.*

*2- As contribuições sociais, que em face dos arts. 149 e 146, inc. III, da CF/88, são tributos, não se aplica o disposto no art. 150, inc. III, tendo em vista o estabelecido no §6º do art. 195 da CF/88.*

*3- As contribuições sociais novas não podem ter fato gerador ou base de cálculo existentes (CF/88, art. 195 § 4 c/co art. 154 inc. I). A lei 7689/88, no entanto, elege como base de cálculo da contribuição a do imposto de renda (arts. 44 do CTN e 153, do RIR/80), além de assemelhar o seu fato gerador ao deste imposto - aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica (art. 43 CTN).*

*4-A lei 7689 de 15 de dezembro de 1988, por outro lado, não poderia instituir a contribuição social, pois o novo sistema tributário ainda não estava em vigor, ex vi, do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que estabeleceu que o sistema tributário entraria em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguintes ao da promulgação da Constituição - 10 de março de 1989. Infringência, por conseqüente, ao princípio da irretroatividade.*

*5 - Violou, outrossim, a lei 7.689/88 o art. 165 §5, inc. II, da CF/88, ao determinar, em seu art. 6, que a contribuição social será administrada e fiscalizada pela Secretaria da Receita Federal, quando diante do preceito constitucional (art. 165 §5, inc. III), a sua arrecadação deveria integrar o orçamento da seguridade social.*

*6- A lei 7689/88 é inconstitucional, em razão, pois de ter infringido os arts. 146, inc. III, 154, inc. I; 165, §5, inc. III, e 195 §§ 4 e 6, da Constituição Federal de 1988.*

*7- Incidente de Inconstitucionalidade procedente." (grifos da impugnante)*

*Confirmada a inconstitucionalidade in totum da contribuição e inexistindo recurso contra o acórdão que declarou a inexistência de relação obrigacional tributária, no tocante à exigibilidade da CSLL, tal decisão tornou-se imutável, valendo, assim, como lei entre as partes (art. 468, CPC).*

*Portanto, no presente caso, deve ser ressaltado que o dispositivo o acórdão atacou a constitucionalidade do fato gerador e da base de cálculo, ou seja, elementos essenciais da obrigação tributária. Por esse motivo que se diz que a coisa julgada se projeta no futuro, quando a relação é continuada.*

*Nesse sentido, é o entendimento do STJ, manifestado em acórdão cujo relator foi Imar Galvão, in verbis:*

*Resp n.º 4.838/MG*

*"Tributário. ICM. Operações entre cooperativa e seus associados. Não incidência do tributo, reconhecida por meio de sentença declaratória transitada em julgado. Hipótese em que somente novo tratamento legal da matéria poderá ter o efeito de subtrair da eficácia da res judicata as operações da espécie, realizadas pelo contribuinte. Decidindo em sentido contrário, violou o acórdão a norma do art. 468 do CPC. Recurso provido."*

*Voto*

*"A questão da coisa julgada não foi colocada com a propriedade devida, no respeitável acórdão impugnado.*

*Com efeito, obtida pelo contribuinte decisão judicial declaratórias de que são intributáveis as operações por ela realizadas com seus associados, o que se tem de examinar, para verificação da persistência, ou não, dos efeitos da referida declaração, é se está diante da mesma legislação e de fatos da mesma natureza.*

*Porque, se tal ocorre, não pode haver dúvida quanto à extensão da eficácia da coisa julgada.*

*Nesse sentido é de ser interpretado o precedente jurisprudencial trazido à colocação no voto condutor do acórdão impugnado, sob pena de absoluto desprestígio do valioso instituto, que tem foro de garantia constitucional entre nós.*

*Aliás, a Súmula n.º 239 do STF não leva a outra conclusão ao dispor que:*

*"Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores".*

*A hipótese versada no verbete transcrito é de decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não coincidindo, pois, com a escrita nos presentes autos."*

*Assim, é inaplicável a súmula mencionada para demonstrar que a ação declaratória não faz coisa julgada para exercícios futuros. Isso porque o que impede a coisa julgada futura é exatamente os casos em que transita em julgado um elemento circunstancial da obrigação tributária e não um elemento essencial.*

*Julgada a inconstitucionalidade do fato gerador e da base de cálculo, evidentemente, só uma nova lei modificando esses elementos essenciais poderá fazer cessar a eficácia da decisão transcorrida. Por esse motivo, é evidente que a decisão retromencionada não pode ser modificada, visto que transitou em julgado e, como tal, a inconstitucionalidade apontada referiu-se a elementos essenciais da obrigação tributária (base de cálculo e fato gerador) não estando sujeita, por conseguinte, à restrição da Súmula nº 239, quanto ao alcance da coisa julgada na ação declaratória favorável ao impugnante.*

*Quanto aos limites da coisa julgada, tem-se que, da mesma forma, não é possível cobrar a CSLL do BRB com base na ulterior Lei Complementar n.º 70, de 1991, visto que ela alterou a alíquota da contribuição, mas manteve o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo, e, como anteriormente dito, o que transitou em julgado foi a inconstitucionalidade do fato gerador, da base de cálculo e da reserva de Lei Complementar. Mesmo sanada a questão da reserva, com o advento da nova legislação, permaneceram o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo tidos como inconstitucionais.*

*Destarte, para impedir os efeitos da coisa julgada, é necessário que um novo tratamento normativo venha modificar o verdadeiro estado da coisa. A edição de uma nova lei, corroborando o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo, apenas aumentando a alíquota não tem o condão de fazer desaparecer a eficácia da sentença. Portanto, a Lei Complementar n.º 70, de 1991 em nenhum momento atingiu a coisa julgada favorável ao impugnante, pois simplesmente se reporta ao mesmo fato gerador e à mesma base de cálculo, já tidos pelo acórdão como inconstitucionais.*

*Desta forma, resta incontroversa a desobrigação do BRB em recolher a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, seja em qualquer exercício financeiro, porquanto operou-se, em definitivo, o transito em julgado de acórdão favorável ao impugnante, inclusive para fins de ação rescisória.*

*Nessa linha, o impugnante finaliza trazendo à colação (Doc. 01) decisões que demonstram o entendimento jurisdicional no sentido de que as autuações procedidas pelo Fisco Federal, em relação à CSLL, encontram-se desamparadas de adequado fundamento legal.*

#### **- DO MÉRITO**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 22/05/2013 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA, Assinado digitalmente

em 04/06/2013 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/05/2013 por ALEXANDRE ANT

ONIO ALKMIM TEIXEIRA

Impresso em 25/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Segundo o impugnante, caso ultrapassadas as preliminares arguidas, em que resta óbvia e comprovada sua desobrigação de recolher a CSLL, faz-se necessário contestar os valores e glosas apresentados nos autos de infração, relativamente às bases de cálculo do IRPJ e CSLL, visto que na autuação não foi observado o que determina a lei, no tocante às adições e exclusões, o que demonstra, claramente, que há erro nos critérios legais de apuração dessas bases de cálculo.*

**a) DA COMPENSAÇÃO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL**

*No decorrer do processo de fiscalização, o impugnante entregou ao Auditor a base de cálculo da CSLL supostamente devida (Doc. 2), relativa ao exercício de 2004, não obstante, como amplamente discutido, ele não ser contribuinte. Na base de cálculo fornecida, consta corretamente a compensação de prejuízo fiscal no valor de R\$ 9.090.326,40, que, sem maiores justificativas, não foi acatada na apuração da base de cálculo da CSLL do período em questão.*

*Em face do previsto no art. 16 da Lei nº 9.065, de 1995, o contribuinte poderá compensar as bases de cálculo negativas apuradas em períodos anteriores, respeitado o limite de 30%. Portanto, o impugnante faz jus A dedução do prejuízo fiscal (saldo negativo) em sua base de cálculo apurada da CSLL e o fez dentro dos limites legais, como segue:*

<i>(1) Suposta Base de Cálculo da CSLL 2004</i>	<i>(2) Compensação de Prejuízo Fiscal - limitada a 30% de (1)</i>	<i>(3) Base de Cálculo após a Compensação do Prejuízo Fiscal: Lucro Real (1) - (2)</i>
30.301.088,00	9.090.326,40	21.210.761,60

*Feitas essas considerações de direito, o impugnante possui em sua escrita fiscal bases de cálculo negativas, conforme demonstrativo anexo (Doc. 03), as quais deverão ser utilizadas para a compensação nas bases de cálculo da CSLL apuradas na autuação.*

*Observando o demonstrativo, verifica-se que a compensação de prejuízo fiscal, procedida em 2004, é relativa a parte das bases negativas de CSLL apuradas em dezembro/1996 – R\$ 8.539.427,10 - e dezembro/1997 - R\$ 550.899,30, totalizando, por fim, R\$ 9.090.326,40.*

*Ressalta que já apresentou no Processo Administrativo 10166.004104/2007-39 as bases de cálculo corretas da CSLL dos anos-calendários de 2000 a 2003 (Doc. 4), bem como planilha demonstrativa da compensação de bases negativas, nas quais constam os valores das compensações devidas à título de bases negativas da CSLL anteriores. A lentidão na análise dos processos, por parte da RFB, não pode prejudicar o contribuinte, muito menos impedi-lo de exercer direito previsto em lei, qual seja a compensação de bases negativas, com a devida limitação.*

*Desta forma, a importância de R\$ 9.090.326,40, relativa à compensação de prejuízo fiscal de exercícios anteriores, deverá*

*ser considerada com vistas à reduzir a base de cálculo da CSLL demonstrada no Anexo II do auto de infração impugnado.*

**b) DA GLOSA DO LANÇAMENTO FISCAL SEM COMPROVAÇÃO – CSLL E IRPJ**

*Conforme consta nos autos de infração, ao impugnante não foi possível apresentar à fiscalização o relatório de exclusão da Provisão para Devedores Duvidosos – PDD (PCRRG8), relativo ao mês de janeiro/2004, porque várias tentativas de busca das fitas magnéticas de salvaguarda resultaram em insucesso.*

*No entanto, posteriormente, a partir da recarga da base de dados da época no sistema gerador da informação - e não da busca do arquivo gerado à época - foi possível reconstituir o relatório não entregue à fiscalização (Doc. 5). Portanto, segue o relatório PCRRG8, referente ao mês de janeiro de 2004, no valor de R\$ 1.330.767,47, utilizado na composição do montante registrado na escrita fiscal do impugnante em 2004. Resta assim comprovado, por meio de documentação hábil e idônea; o registro do ajuste fiscal (exclusão) procedido pelo impugnante, que se coloca à disposição para comprovar as informações que o Fisco julgar necessárias e estejam constando do aludido relatório.*

*Isto posto, a glosa no importe de RS 1.330.767,47, efetuada no valor escriturado pelo contribuinte como perdas dedutíveis em Operações de Crédito, não deve prosperar, haja vista a comprovação anexa a peça impugnatória.*

**c) DAS GLOSAS DAS PERDAS EM OPERAÇÕES DE CRÉDITO POR**

**SUPOSTA INOBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO - BASE DE CÁLCULO DA CSLL E DO IRPJ**

**- Execuções Extrajudiciais**

*Os contratos abaixo, constantes da Tabela 1 do Anexo I dos autos de infração, registrados como perda sem ajuizamento da ação judicial, segundo o autuante, foram, no entanto, devidamente encaminhadas para cobrança extrajudicial, conforme anexos (Doc. 6), consoante prerrogativas previstas na Lei nº 9.514, de 1997 e o Decreto-Lei nº. 70, de 1966, nas datas seguintes.*

Cliente	Total da Provisão	Data Cobrança Extrajudicial
José César Gondim Melo	124.636,76	04/2004
Norberto Manica	236.293,97	05/2004
Robson José Cunha	158.725,76	06/2003
Monica Bechepeche F G Castanheira	168.576,60	08/2003
<b>TOTAL</b>	<b>688.233,09</b>	

*A Lei nº 9.514, de 1997, em seus arts 22 e 26, com redação dada pela Lei 10.931, de 2004, assim dispõe:*

*"Art. 22. A alienação fiduciária regulada por esta Lei é o negócio jurídico pelo qual o devedor, ou fiduciante, com o escopo de garantia, contrata a transferência ao credor, ou fiduciário, da propriedade resolúvel de coisa imóvel.*

*§ 1º A alienação fiduciária poderá ser contratada por pessoa física ou jurídica, não sendo privativa das entidades que operam no SFI, podendo ter como objeto, além da propriedade plena: (Renumerado do parágrafo único pela Lei nº 11.481, de 2007) (...)*

*"Art. 26. Vencida e não paga, no todo ou em parte, a dívida e constituído em mora o fiduciante, consolidar-se-á, nos termos deste artigo, a propriedade do imóvel em nome do fiduciário.*

*§ 1º Para os fins do disposto neste artigo, o fiduciante, ou seu representante legal ou procurador regularmente constituído, será intimado, a requerimento do fiduciário, pelo oficial do competente Registro de Imóveis, a satisfazer, no prazo de quinze dias, a prestação vencida e as que se vencerem até a data do pagamento, os juros convencionais, as penalidades e os demais encargos contratuais, os encargos legais, inclusive tributos, as contribuições condominiais imputáveis ao imóvel, além das despesas de cobrança e de intimação. (...)*

*§ 7º Decorrido o prazo de que trata o §1º sem a purgação da mora, o oficial do competente Registro de Imóveis, certificando esse fato, promoverá a averbação, na matrícula do imóvel, da consolidação da propriedade em nome do fiduciário, à vista da prova do pagamento por este, do imposto de transmissão inter vivos e, se for o caso, do laudêmio."*

*A intenção do legislador, por certo, ao estabelecer, na Lei no 9.430 de 1996, que uma operação de crédito somente poderia ser registrada como perda "desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento e arresto das garantias", era justamente garantir que o contribuinte não reduzisse deliberadamente o seu resultado tributável sem esforço para o recebimento dessas operações. Assim, as condições para dedutibilidade dos valores de perdas no recebimento de créditos visam garantir que todas as medidas possíveis sejam tomadas pelas empresas para que aquela importância não seja perdida ou, ainda, que seja recuperada, antes que o contribuinte tenha o direito de reduzir seu Lucro Real. Pois bem, tomou o BRB, ora impugnante, uma medida, diga-se, inclusive, eficaz, para que não se incorresse na perda.*

*É óbvio que o impugnante adotou os procedimentos necessários para o recebimento ou o arresto das garantias, utilizando-se da prerrogativa prevista em lei, da execução extrajudicial, com vistas à consolidação da propriedade dos bens recebidos como garantia. O Auditor menciona "liberdade de escolha quanto a melhor maneira de exercer os seus direitos". No entanto, parece*

ao impugnante não haver liberdade de escolha nos casos de alienação fiduciária, pois não haveria como o impugnante acionar o judiciário para requerer a propriedade de um bem que já lhe pertence, ou seja, não há causa de pedir.

Consoante Caio Mario da Silva Pereira "pode-se definir a alienação fiduciária como transferência, ao credor, do domínio e posse indireta de uma coisa, independentemente de sua tradição efetiva, em garantia do pagamento de uma obrigação a que acede, resolvendo-se o direito do adquirente com a solução da dívida garantida."

Assim, conclui-se, a partir do art. 26 da lei já mencionada, que a propriedade do bem alienado já é do credor fiduciário, bastando somente procedimentos predeterminados para que se consolide a propriedade do bem em seu nome, cabendo dizer que o procedimento de consolidação da propriedade é mais rápido, menos oneroso e plenamente eficaz para o fim que se propõe. Ademais, não haveria porque o contribuinte instaurar procedimento judicial para obter resultado igual ao que obteve em via extrajudicial.

Entendimento análogo aplica-se aos contratos garantidos por hipoteca em financiamento habitacional, casos em que o bem pode ser retomado pela via extrajudicial, com base no Decreto-Lei n.º 70 de 1966.

Desse modo, entende o impugnante que o disposto no art. 9º da Lei n.º 9.430, de 1996, foi plenamente cumprido e atendido, visto que os procedimentos visando o recebimento da dívida ou arresto das garantias não só foram instaurados e mantidos, como também resultaram em êxito para o contribuinte, de forma mais racional e econômica e em conformidade com a Lei n.º 9.514 de 1997 e o Decreto-Lei n.º 70, de 1966.

Além disso, há que se evocar o princípio da legalidade que, no plano do Direito Constitucional, é o princípio pelo qual ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa sendo em virtude de lei. E quando se trata de hipoteca e alienação fiduciária não há lei que obrigue o credor a executar o devedor judicialmente, pelo contrário, há a previsão da execução extrajudicial que, por vezes, é a única alternativa, haja vista o procedimento da consolidação da propriedade.

Nessa linha, cabe ainda mencionar que se há conflito entre lei geral e lei especial, aplica-se o disposto na lei especial nas situações nela previstas, mediante utilização do critério da especialidade. Portanto, diante do princípio de que a lei especial prevalece em relação a lei geral, a Lei n.º 9.514, de 1997 vale para a situação específica de consolidação de propriedade - caso em que é escusável o processo judicial - enquanto para as demais situações, de fato, a cobrança judicial faz-se necessária para enquadramento como perda, conforme dispõe a Lei n.º 9.430, de 1996, art. 8º.

*Ressalte-se que a consolidação da propriedade gera a quitação da operação anteriormente tida como perda, sendo esse recebimento contabilizado como receita o que, por fim, resulta em aumento do Lucro Real e, por conseguinte, em maior tributação, beneficiando o Fisco. Ademais, sem a devida exclusão ocorrerá a tributação tanto pelo valor adicionado de Provisão para Devedores Duvidosos - PDD, quanto pela entrada em receita do recebimento/quitação da operação, o que, claramente, não é aceitável.*

*Por todo o exposto, é devida a exclusão procedida pelo impugnante, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL do período de 2004, das perdas relativas aos contratos de José Gondim de Melo, Noberto Manica, Robson José Cunha e Monica Bechepeche F. G. Castanheira, devendo a glosa indicada nos Anexos I e II dos autos de infração ser prontamente afastada.*

*- Contrato com Rápido Brasília Transporte Turismo Ltda*

*Equivocadamente o atraso deste contrato consta de 24/12/2003; contudo, verifica-se nos documentos anexos (Doc. 7) que a partir de 2001 a operação já estava em atraso. Ademais, conforme já explanado anteriormente em outro tópico, o contrato com a Rápido Girassol teve como garantia a alienação fiduciária de veículos (ônibus), hipótese em que não há obrigatoriedade de ajuizamento de ação de execução.*

*Tem-se, portanto, atendidos Os pressupostos para enquadramento em perda do valor provisionado para o contrato sob análise, visto que atingiu o prazo de atraso previsto na legislação, qual seja 2 anos, e que foram instaurados os procedimentos cabíveis para o caso, visando o recebimento da dívida.*

*- Contrato com SAC Empreendimentos e Particip SA*

*Novamente constata-se, mediante análise documental (Doc. 8), que o atraso do contrato com a SAC Empreendimentos e Particip SA data de 2002. Portanto, na ocasião da baixa, havia, de fato, mais de 2 anos de atraso.*

*Também neste caso a garantia contratual foi hipoteca, não havendo obrigatoriedade de ajuizamento de ação de execução, como já tratado, estando atendidos os requisitos para que a provisão do contrato em comento seja excluída da base de cálculo do Lucro Real, pois estava com atraso superior a dois anos e os procedimentos objetivando o recebimento da dívida foram prontamente adotados pelo impugnante.*

*- Contrato com o Polígono Engenharia*

*Acerca do contrato n°. 21000020000083348, da cliente Polígono Engenharia Ltda, constante do Anexo I da Autuação Fiscal, realmente não houve ajuizamento de ação. Trata-se de contrato de financiamento, cuja garantia da operação foi alienação fiduciária do imóvel. Destarte, como tratado em tópico anterior, a ação não foi instaurada por simples falta de objeto, uma vez que o bem dado em garantia já era de propriedade do BRB.*

*Quando constatado inadimplemento do cliente, as devidas providências para consolidação da propriedade foram tomadas pelo impugnante. Todavia, a provisão da operação sob análise não foi excluída do lucro real pelo enquadramento como perda. O contrato foi quitado em 30/06/2004, conforme anexo (Doc. 9), por meio de dação (de imóvel) em pagamento.*

*Desta forma, a baixa da provisão correspondente, qual seja R\$ 7.187.527,93, ocorreu pelo recebimento da dívida/contrato e não pela ocorrência de perda prevista no artigo 8 da Lei nº 9.430, de 1996. Assim, o IRPJ devido e a CSLL supostamente devida já foram imputados quando da contabilização, em faixa de receita, do recebimento/quitação da operação, e, caso não se proceda à exclusão da provisão relativa à operação, haverá bitributação: primeiro pela entrada em receita e segundo pela manutenção da adição da Provisão para Devedores Duvidosos- PDD.*

*Assim, é devida a exclusão procedida pelo impugnante, na base de cálculo do Lucro Real de 2004, da provisão relativa ao contrato com a Polígono Engenharia Ltda, no valor de R\$ 7.187.527,93, devendo a glosa constante dos Anexos I e II do Auto de Infração ser cancelada.*

#### ***d) DENÚNCIA ESPONTÂNEA E EXCLUSÃO DAS SANÇÕES ADMINISTRATIVAS TRIBUTÁRIAS***

##### ***- Introdução e características***

*A legislação vigente define como infração à legislação tributária a simples falta de recolhimento do imposto no tempo e modo definido pela disciplina específica de cada tributo. Como consequência desse não recolhimento do imposto no tempo e modo previstos na legislação, sobre o débito passa a incidir as chamadas sanções administrativas tributárias, dentre as quais destacam-se as chamadas multa isolada e/ou multa de ofício, que na hipótese em discussão é de 100% (cem por cento) do valor do suposto débito. Ainda como consequência do inadimplemento, além da multa de ofício de 100% (cem por cento), incide sobre o débito multa de mora de 20% (vinte por cento), também por descumprimento da legislação.*

*No primeiro dia seguinte ao vencimento do tributo, automaticamente, o contribuinte passa a responder por essas sanções administrativas tributárias, exceto quando realiza tempestivamente a chamada denúncia espontânea da infração.*

*Destarte, quanto a estas Sanções administrativas tributárias, estatui o art. 138 do CTN: "A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante depender de apuração. Parágrafo. Não se considera espontânea a denúncia apresentada*

*após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração".*

*Alexandre Macedo Tavares, no texto introdutório de sua consagrada obra Denúncia Espontânea no Direito Tributário, assim se pronuncia: "A denúncia espontânea representa um meio altamente eficaz de exclusão da 'responsabilidade pelo cometimento de infração tributária. Habitando o patrimônio jurídico dos contribuintes pátrios, este notável instituto encontra-se plasmado no art. 138 do Código Tributário Nacional. E ela, segundo expressão consagrada por Franz von Liszt, uma "ponte de outro", ou seja, um canal de passagem que, transcorrido sponte própria pelo contribuinte faltoso, tem o condão de fazer desaparecer o direito subjetivo estatal a qualquer pretensão punitiva, quer pelo cometimento de infração tributária formal ou material, quer pelo cometimento do respectivo delito de fundo tributário."*

*- Pressupostos de admissibilidade*

*Do texto introdutório e do artigo 138 acima inscrito se vê, claramente, os pressupostos indispensáveis à configuração da denúncia espontânea. São eles: a) tempestividade; b) especificidade do procedimento; c) pagamento ou depósito do tributo. Pela tempestividade, a espontaneidade da denúncia está diretamente vinculada à inexistência de prévio procedimento de fiscalização referente ao tributo objeto da denúncia. Ou seja, a denúncia (comunicação do ato, administrativa ou judicialmente) deve ser feita anterior a qualquer início de fiscalização.*

*A especificidade do procedimento administrativo fazendário é condição sine qua non à pretensa desconfiguração da espontaneidade, ou seja, não é qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização que causa gravame à figura da espontaneidade; a contrario sensu, como cristalinamente estabelecido na parte final do parágrafo único do art. 138 do CTN, tão-somente àqueles "relacionados com a infração". Assim, não é qualquer fiscalização indiscriminada e imprecisa, sem objetivo individualizado que terá força suficiente para fulminar o direito potestativo à confissão espontânea prevista no art. 138 do CTN.*

*Sem o pagamento ou depósito judicial do valor do tributo, se for o caso (somente se for o caso) , não será possível configurar a denúncia espontânea. Presentes estes pressupostos, está devidamente configurada a denúncia espontânea e afastada a incidência de quaisquer das sanções administrativas tributárias, inclusive e especialmente as multas de mora, de ofício e isolada, juros e correção pela Taxa Selic etc.*

*- Denúncia espontânea e ação declaratória*

*De ordinário não há uma forma rígida previamente estabelecida para que o contribuinte possa realizar a denúncia espontânea. Tanto verdade que a doutrina e a jurisprudência admitem o pagamento do tributo feito diretamente no caixa do banco mediante o documento específico de arrecadação, como meio indutor da denúncia espontânea e de exclusão das sanções*

*administrativas* EXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA, Assinado digitalmente

*Por seu turno, a doutrina (Alexandre Macedo Tavares, Denúncia Espontânea no Direito Tributário, Ed. Dialética, p. 113) e a jurisprudência (Resp 121459/MG, la Turma, Rel. Humberto Gomes de Barros, j. 10/02/98, DRJ 1 de 13/10/98, pp. 16-17) alargaram ainda mais os caminhos colocados à disposição do contribuinte para realização da denúncia espontânea, quando admitiram a possibilidade de a ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária traduzir-se em denúncia espontânea, desde que observados os mesmos pressupostos de admissibilidade acima citados.*

*Dentro dessa perspectiva, a ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária, espécie de ação declaratória negativa, é uma ação de cunho preventivo, ou seja, uma ação que pressupõe crédito fiscal ainda não definitivamente constituído, uma vez que, se já o estiver, a hipótese será de ação anulatória.*

*A ação declaratória negativa, assim como a denúncia espontânea, encontra na tempestividade a via impeditiva de sua admissibilidade: a) termo de início de fiscalização para a denúncia espontânea; b) lançamento fiscal para a ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária. Assim, para caracterização da denúncia espontânea em procedimento administrativo, não pode haver prévio início de fiscalização referente ao mesmo tributo; para caracterização da denúncia espontânea mediante ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária, necessário que não haja lançamento do respectivo tributo.*

*Colocados todos esses pressupostos em seus respectivos lugares, não há nenhuma dúvida que a ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária, face as particularidades que lhes são inerentes, traduz-se em denúncia espontânea capaz de elidir a incidência das chamadas sanções administrativas tributárias (multa de mora, multa isolada e multa de ofício e juros e correção pela Taxa Selic, etc.)*

*Neste sentido, abalizada e consolidada jurisprudência do STJ: "O exercício, anterior a qualquer procedimento administrativo, de ação declaratória negativa de obrigação tributária traduz denúncia espontânea, capaz de elidir o pagamento da multa moratória (RESP 121.459/MG)". Como visto, o Requerente não só manifestou judicialmente seu inconformismo, mas também, a rigor, tornou-se vitorioso neste procedimento, inclusive com a apropriação dos depósitos por determinação judicial, após o trânsito em julgado de decisão proferida em seu favor exarada em decreto de inconstitucionalidade.*

*É da letra do acórdão já citado a lição indiscutível e contundente do eminente relator Ministro Humberto Gomes de Barros: "Quem vai a juízo efetiva a mais espontânea das denúncias. Através da citação, o contribuinte está a dizer:*

*encontro-me em situação de aparente infração; não pagarei, contudo, o suposto débito, porque não o considero existente. Em tal situação, há denúncia, mas não se opera a confissão. O art. 138 não exige que a denúncia se faça acompanhar de confissão, nem de pagamento. Este, como diz o próprio texto, somente ocorrerá, se for o caso. A teor do art. 138, do CTN, a denúncia espontânea afasta a responsabilidade para sanção resultante do ilícito. A multa moratória não traduz compensação pelo atraso no pagamento, ela tem como objetivo punir o contribuinte desleal, que se esconde, para revelar-se apenas depois de flagrado em delito." (RESP 121.459/MG).*

*Pois bem, o Requerente, ainda no ano de 1989, ajuizou contra a Fazenda Nacional (Receita Federal), ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária que ao final foi julgada procedente e declarada a inconstitucionalidade da Lei Federal n.º 7.689/88. Dita ação foi ajuizada: a) tempestivamente, ou seja, antes de qualquer procedimento administrativo por parte da Receita Federal; c) mediante depósitos mensais das estimativas da CSLL, embora indevidos porque ao final sobreveio o decreto de inconstitucionalidade da Lei n.º 7.689, de 1988.*

*Por tudo quanto exposto, não resta a menor dúvida que o Requerente está em estado de denúncia espontânea desde o ajuizamento da Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico-tributária ocorrida no ano de 1989, ocorrido tempestivamente. Mas não é só o simples ajuizamento da ação em referência que caracteriza a denúncia espontânea. O instituto acha-se triplamente caracterizado pelas situações jurídicas bem definidas, a saber: a) ajuizamento da Ação Declaratória de Inexistência de relação Jurídico-tributária ocorrido em junho de 1989, anterior a qualquer procedimento fiscal visando o lançamento da CSLL; b) depósito judicial das estimativas mensais da CSLL durante a fase de tramitação da já citada Ação Declaratória, também anterior a eventual procedimento de fiscalização c) Declaração espontânea por intermédio do preenchimento da DIPJ -Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, dando conta dos depósitos judiciais efetuados, também anterior a qualquer procedimento de fiscalização por*

*Caracterizada a situação de denúncia espontânea, como de fato e de direito está, é consabida a inviabilidade da cobrança da multa de mora, multa de ofício, multa isolada, correção monetária e juros calculados pela Taxa SELIC, como pretende o fisco. Tal cobrança representaria inaceitável negativa de vigência ao art. 138 do Código Tributário Nacional, desde já prequestionado.*

*As autuações impugnadas por esta ação anulatória, não obstante o valor global citado na súmula dos fatos, estão irremediavelmente contaminadas com os acréscimos indevidos das citadas multas (mora, isolada e de ofício, juros e correção pela Selic), em percentual equivalente a aproximadamente 140% (cento e quarenta por cento) do valor do suposto débito em cada período, isto é: para cada R\$1.000,00 (mil reais) apurado de CSLL, outros R\$1.400,00 (mil e quatrocentos reais) são lançados a título de sanções administrativas tributárias por*

*suposto descumprimento da legislação fiscal. Um verdadeiro absurdo fiscal.*

*Destarte, por força dessa discrepância entre a cobrança do Fisco e uma eventual dívida que existiria apenas na improvável hipótese de superação da coisa julgada material e formal, o que repita-se constituiria inegável heresia jurídica, ainda assim, naturalmente apetece ao Requerente o inegável direito de não ser compelido a responder por sanções administrativas decorrentes de uma situação de ilicitude fiscal inexistente à toda prova.*

*- Exclusão das sanções administrativas tributárias*

*Consoante abalizada doutrina e jurisprudência acima aludidas, o Requerente efetivou a mais espontânea e veemente das denúncias quando ajuizou, tempestivamente, ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária acompanhada dos respectivos depósitos. Por isso mesmo, não pode ser obrigado ao pagamento de nenhuma sanção administrativa tributária (multa de mora, multa de ofício, multa isolada, juros e correção Monetária pela taxa Selic, etc), sob pena de negativa de vigência do artigo 138 do Código Tributário Nacional e por afronta a diversos princípios gerais de direito. Por esta razão, na remota hipótese da sucumbência da tese da coisa julgada formal e material, aqui admitida apenas para argumentar, ainda assim, estas sanções tributárias não seriam devidas em nenhuma hipótese.*

*Não bastasse a cobrança ilegal e indevida das sanções administrativas fiscais em período acobertado pelo instituto da denúncia espontânea, as autuações ora impugnadas estão, ainda, irremediavelmente infectadas com tais sanções em períodos que sequer seria devido o próprio tributo. Ocorre que o fato gerador da CSLL decorre, como a própria lei está a indicar, da realização de lucro tributável, e tais sanções tributárias estão sendo cobradas em exercícios sem a ocorrência de fato gerador(lucro tributável).*

*Inaceitável, também, que nas autuações impugnadas nesta Ação Anulatória de Débito Fiscal, a Receita Federal houve por bem lançar ditas sanções administrativas tributárias (multa de mora, multa isolada, multa de ofício, juros e correção calculados pela taxa Selic, etc), em períodos caracterizados por prejuízo fiscal. Como exemplo cita-se os seguintes exercícios fiscais de 1995, 1996, 1997, 1999, 2000, 2001 e 2002, além dos meses de maio/1992, setembro/1992, outubro/1992, dezembro/1992, setembro/1993, março/1994, maio/1994, agosto/1994, setembro/1994, tudo conforme demonstrado nas razões específicas deste fundamento.*

*Não é novidade que as sanções administrativas fiscais (os juros de mora, as multas de mora, de ofício e isolada juros e correção monetária pela Selic, etc) são acessórios de uma obrigação*

*tributária da qual o tributo é a obrigação propriamente dita (obrigação principal). Na hipótese submetida à apreciação judicial nesta oportunidade, tem-se a inusitada situação de cobrança de obrigação acessória em hipótese cuja obrigação principal sequer é devida, numa inaceitável inversão de valores fiscais.*

*- Exclusão das sanções administrativas por disposição legal*

*Neste ponto, tem-se que a autuação não pode prosperar porque o Banco impugnante não é devedor da CSLL. Todavia, só para argumentar, ainda que o Banco fosse devedor da alguma importância a ser apurada, certamente as multas de mora e de ofício, multas isoladas, juros de mora e os encargos legais não seriam devidos nos valores e percentuais lançados na autuação, tendo em conta o que dispõe a Lei Federal nº 11.941, de 27 de maio de 2009.*

*Por tudo quanto exposto neste fundamento, quer seja pela realização de denúncia espontânea, quer seja pela inexistência da obrigação principal em determinados exercícios (prejuízo fiscal), ou ainda, por disposição de novel lei tributária, a cobrança das sanções administrativas antes elencadas, como quer o fisco, representa inaceitável afronta a diversos princípios gerais de direito, a saber: a) Princípio da Proteção à Boa-fé; b) Princípio da razoabilidade; c) Princípio da Proporcionalidade; d) Princípio da proteção à propriedade; e) Princípio da proibição do enriquecimento ilícito, entre outros.*

*A indigitada multa isolada foi instituída pelo enunciando normativo previsto no art. 44 da Lei Federal nº 9.430, de 1996, alterado pela MP nº. 351, de 2007. Com base numa interpretação exclusivamente textual e apressada, pode-se concluir que a referida multa poderá incidir a qualquer momento. Contudo, esse não é o melhor entendimento.*

*Em reiteradas decisões, o E. Conselho de Contribuintes têm rechaçado a cobrança da multa isolada sobre os valores devidos mensalmente. Cite-se, à guisa de exemplo, os seguintes arestos:*

*"PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES - 8ª CÂMARA - DOU 18/04/2007.*

*Acórdão nº. 108-09.166*

*IRPJ E CSLL - DESPESAS DEDUTÍVEIS - ENCARGOS FINANCEIROS DE EMPRÉSTIMOS A COLIGADAS - RESTITUIÇÃO DE EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS DA ELETROBRÁS REPRESENTADO EM TÍTULOS - CORREÇÃO MONETÁRIA -EXPECTATIVA DE DIREITO - EFEITO NA APURAÇÃO DO IRPJ E BASE DE CÁLCULO DA CSLL - MULTAS ISOLADAS -(...)*

*Uma vez caracterizada a infração fiscal, nos lindes legais, é de se aplicar as multa de ofício prevista, mas afasta-se a multa isolada pela falta de estimativa mensal por duplicidade de penalidade perante mesmo fato infracional após o encerramento do exercício fiscalizado e, assim como, os juros com base na taxa "selic", uma vez ainda válidas as prescrições da Lei nº*

Processo nº 14041.000348/2009-71  
Acórdão n.º 1401-000.960

S1-C4T1

Fl. 1.921

9.430'96, não cabendo a este E. Conselho de Contribuintes invadir competência privativa do Poder Judiciário para apreciar matéria constitucional suscitada." (en)

"PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES - 3a CÂMARA - DOU 13/04/2007.

Acórdão n.º: 103-22869

RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA - MULTA ISOLADA - Encerrado o período de apuração da contribuição social sobre o lucro, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência da CSLL efetivamente devida apurada, com base no lucro líquido, em declaração de rendimentos apresentada tempestivamente, relevando-se impropriedade e cominação de multa sobre parcelas não recolhidas." (gn)

"PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES - 3a CÂMARA - DOU 13/04/2007.

Acórdão n.º: 103-22931

RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO 2001. Conforme precedentes desta E. Câmara (v.g. Recurso 124.946), a exigência de multa de lançamento de ofício isolada, sobre diferenças de IRPJ e CSLL não recolhidas mensalmente, somente faz sentido se operada no curso do próprio ano-calendário" (gn)

"PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES - 3a CÂMARA - DOU 13/04/2007.

Acórdão n.º. 103.22772

FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. A multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre base de cálculo mensal estimada não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício previsão 44, I, da Lei 9.430/96 sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal."

Como visto, o E. Conselho de Contribuintes vem entendendo que a multa isolada, prevista no art. 44 da Lei Federal nº 9.430, de 1996, não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de ofício, pois haveria duplicidade de penalização; não seria devida também após o encerramento do período de apuração, pois nesse caso não há mais o que se falar em pagamento estimado, porquanto o imposto/contribuição devido é aquele apurado ao final de cada ano-calendário; e por fim, não seria aplicável, quando o contribuinte apurar imposto/contribuição final menor do que o devido em bases estimadas.

Note-se ainda, que o Auditor fez incidir a multa isolada sobre o total da CSLL supostamente devida no ano de apuração de 2004.

*Para tanto, alegou jurisprudência administrativa. Mas veja-se o que diz o art. 44, inciso II, alínea "b" da Lei 9.430, de 1996:*

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

*(...)*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*

*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."*

*Não resta dúvida que - mesmo que fosse possível a aplicação cumulativa da multa de ofício e da multa isolada - a base de cálculo utilizada vai expressamente contra o disposto na legislação. A multa isolada deveria incidir sobre o valor dos pagamentos mensais (estimativas) e não sobre a contribuição anual. A alegação utilizada pelo Auditor não se sustenta, visto que não há qualquer dúvida quanto à interpretação do dispositivo acima citado, visto que é patente quanto a base de cálculo adequada para a incidência da multa isolada.*

*Diante do exposto, e considerando o enunciado normativo previsto no art. 44 da Lei Federal nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela MP 351, de 2007, não é devida a multa isolada, no valor de 1Z\$ 2.147.475,29, lavrada no auto de infração, ora impugnado, pois (i) não está incidindo sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, mas sim sobre a CSLL apurada e supostamente devida no exercício de 2004; (ii) está sendo aplicada cumulativamente com a multa de ofício incidente sobre o valor final da CSLL apurada em cada ano-calendário, o que representa duplicidade de penalização sobre um mesmo fato e sobre uma mesma base de cálculo, conduta essa que não se admite em nosso ordenamento jurídico; e, (iii) está sendo lavrada após o encerramento do período de apuração da CSLL, qual seja 2004, em contradição, portanto, com o enunciado normativo constante no art. 44 já citado.*

*- e) DENÚNCIA ESPONTÂNEA E EXCLUSÃO DAS SANÇÕES ADMINISTRATIVAS TRIBUTÁRIAS*

*No primeiro dia seguinte ao vencimento do tributo, automaticamente, o contribuinte passa a responder por sanções administrativas tributárias, exceto quando realiza, tempestivamente, a chamada denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN. São pressupostos indispensáveis à configuração denúncia espontânea: a) tempestividade; b) especificidade do procedimento; e, c) pagamento ou depósito do tributo.*

*Cabe dizer que, conforme consolidada jurisprudência do STJ, "o exercício anterior a qualquer procedimento administrativo, de ação declaratória negativa de obrigação tributária traduz*

*denúncia espontânea, capaz de elidir o pagamento da multa moratoria" (RESP 121.459/MG).*

*Desse modo, como já ampla e minuciosamente explanado, o impugnante, em 1989, ajuizou conta a Fazenda Nacional Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico-tributária, que, ao final, foi julgada procedente. Assim, além de manifestar judicialmente seu inconformismo, obteve decisão proferida em seu favor, não restando dúvida que o BRB, ora impugnante, está em estado de denúncia espontânea desde o ajuizamento da ação supracitada, ocorrido em 1989, pois o ajuizamento foi anterior a qualquer procedimento fiscal (tempestivo) e, como já mencionado, foram efetuados depósitos das estimativas mensais da CSLL, no decorrer do processo. Cumpriram-se, assim, todos os pressupostos necessários para admissibilidade da Denúncia Espontânea do contribuinte.*

*Caracterizada a situação da Denúncia Espontânea, torna-se inviável a cobrança de multa, de ofício ,e de mora,, multa isolada e juros (SELIC) pretendida pelo fisco, que o impugnante requer o pronto afastamento.*

#### *f) DO PEDIDO*

*Diante de todo o exposto, pelo qual restou demonstrada a improcedência dos auto -de infração e conseqüente lançamento dos débitos de CSLL e IRPJ, requer o impugnante:*

*a) que a RFB cesse de desrespeitar sentença judicial e que, portanto, seja anulada a autuação efetivada contra o impugnante, relativamente à CSLL, considerando a existência de coisa julgada material e formal instituída a favor do BRB, que afasta a existência de relação jurídico-tributária;*

*b) que seja reconhecida a existência de prejuízo fiscal e base negativa de contribuição em exercícios anteriores, conforme demonstrado (Doc. 2 e 3) e, assim, seja deduzido da base apurada da CSLL o valor de R\$ 9.090.326,40, na forma do art. 16 da Lei nº 9.065/1995;*

*c) que o relatório PCRRG8, relativo à janeiro/2004, seja reconhecido como prova hábil e idônea, justificando, por conseguinte, o registro (exclusão) procedido pelo impugnante em sua escrita fiscal (Perdas Dedutíveis em Operações de Crédito), reduzindo, por fim, a base de cálculo do Lucro Real em R\$ 1.330.767,47;*

*d) que as execuções extrajudiciais (Lei nº. 9.514/1997) sejam consideradas suficientes para atendimento ao disposto no art. 8º da Lei nº 9.430/1996, quando se tratar de contratos que tenham como garantia alienação fiduciária e hipoteca, conforme disposto nos itens 47 a 64 da presente impugnação.*

e) que os prazos de atraso dos contratos das empresas SAC Empreendimentos e Rápido Brasília, constantes do Auto de Infração, sejam alterados para 2 anos, conforme documentado e comprovado pelo impugnante, confirmando a correção da exclusão procedida pelo BRB na base de cálculo do IRPJ e da

f) seja afastada a multa isolada lançada, no valor de R\$ 2.147.475,29, pois contraria o disposto no art. 44 da Lei Federal nº 9.430/96 e a melhor exegese a ser atribuída ao dispositivo legal;

g) seja declarada, em favor do impugnante, a ocorrência de denúncia espontânea, e, em consequência, sejam excluídos da autuação os juros e multa de mora, multa isolada e multa de ofício, ou seja, todos os encargos e sanções administrativas tributárias dela decorrentes;

h) que, se ultrapassadas as teses acima sustentadas, sejam aplicados os benefícios previstos da Lei nº 11.941/2009, relativamente quanto à redução das multas de mora, de ofício e isolada, dos juros de mora e demais encargos decorrentes dos débitos lançados;

i) que seja procedida diligência, com a finalidade de comprovar o afirmado nesta impugnação; e

j) por fim, que seja acolhida a presente impugnação e julgados insubsistentes os lançamentos.

#### - DA DILIGÊNCIA FISCAL

Tendo em vista os esclarecimentos trazidos e os elementos colacionados pelo impugnante no Doc. 05 (fls. 1.167 em diante), com os quais pugna pela desconstituição da infração no valor de R\$ 1.330.767,47 (exclusão não comprovada), o julgamento foi convertido em diligência em 07/07/2009, conforme despacho A fl. 1.315, a fim de que o relatório apresentado na impugnação fosse examinado A luz da documentação que lhe deve dar respaldo.

O resultado do trabalho foi objeto do Relatório de Diligência Fiscal lavrado às fls. 1.316/1.316, no qual o executor da diligência, após proceder aos exames necessários, concluiu pela procedência do valor de R\$ 70.235.66, ficando a infração reduzida para R\$ 1.260.531,81. O impugnante foi cientificado do resultado da diligência em 01/03/2010 (fl. 1.319), quando lhe foi reaberto o prazo de trinta dias para pronunciar-se sobre a matéria, não tendo se manifestado no precitado interregno.

#### - DAS PARCELAS NÃO IMPUGNADAS DE IRPJ

Em requerimento protocolado em 26/02/2010 (fls. 1.321/1.326), o sujeito passivo solicitou a inclusão no parcelamento instituído pela Lei /L. 11.941, de 2009, de IRPJ no valor principal de R\$ 710.495,42, que corresponde ao tributo incidente sobre as bases de cálculo provenientes das seguintes exclusões/deduções indevidas:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 22/05/2013 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA, Assinado digitalmente em 04/06/2013 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/05/2013 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA

Impresso em 25/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

<i>Cliente</i>	<i>Valor</i>
<i>Globsteel Engenharia Ltda</i>	<i>373.205,91</i>
<i>Maria Matos de Queiroz</i>	<i>104.842,79</i>
<i>Editora Semper Ltda.</i>	<i>3.379,84</i>
<i>Editora Semper Ltda.</i>	<i>1.982,90</i>
<i>Iratan da Silva Rodrigues</i>	<i>168.905,98</i>
<i>Lumi Distribuidora Ltda</i>	<i>145.093,43</i>
<i>Eletroenee Mat. de Constr. Ltda</i>	<i>1.070.898,52</i>
<i>Qualidade Alimentos Ltda</i>	<i>143.036,51</i>
<i>Qualidade Alimentos Ltda</i>	<i>142.402,69</i>
<i>José Cesar Gondim Melo</i>	<i>124.636,76</i>
<i>Norberto Manica</i>	<i>236.293,97</i>
<i>Robson Jose Cunha</i>	<i>158.725,76</i>
<i>Mônica Bechepeche F G Castanheira</i>	<i>168.576,60</i>
<i>Total</i>	<i>2.841.981,66</i>
<i>Imposto devido</i>	<i>710.495,42</i>

*Expurgadas as parcelas confessadas, do auto de infração respectivo restam impugnados os valores tributáveis abaixo:*

*a) da infração de RS 11.004.570,91 (exclusões indevidas):*

<i>Contrato</i>	<i>Valor tributável</i>
<i>Polígono Engenharia Ltda.</i>	<i>7.187.527,93</i>
<i>Rápido Brasília Transporte Turismo Ltda.</i>	<i>2.645.398,45</i>

*b) da infração de R\$ 1.330.767,47 (exclusão não comprovada): total.*

*c) da infração de RS 5.085.246,70:*

<i>Contrato</i>	<i>Valor tributável</i>
<i>Sac Empreendimentos e Participação Ltda.</i>	<i>3.414.909,57</i>

*O valor do IRPJ objeto do pedido de parcelamento foi transferido para os autos do processo identificado sob o n.º 11.853.000446/2010-08 (fls. 1.332/1.334), restando portanto sob litígio os seguintes valores de principal, afora acréscimos correspondentes (juros de mora e multa):*

<i>Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ</i>	<i>3.644.650,85</i>
<i>Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL</i>	<i>4.294.950,58</i>
<i>Multa exigida isoladamente (CSLL estimativa não paga)</i>	<i>2.147.475,29</i>

Submetido feito à apreciação da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília/DF, esta houve por bem julgar parcialmente procedente a impugnação apresentada pelo Contribuinte, cujo acórdão de fls. 1.671/1.702 restou assim ementado:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2004*

*PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS.*

*Nos contratos lastreados por garantia real, o reconhecimento da perda do crédito é condicionada ao inadimplemento superior a dois anos e comprovação de que foram adotadas as medidas legais cabíveis, visando a recuperação do crédito.*

*DAÇÃO EM PAGAMENTO.*

*Inaceitável a alegação de que a baixa de operação de crédito foi compensada com a contrapartida de receita correspondente a bem imóvel recebido pela instituição financeira em dação em pagamento, se a contabilização desta última não é comprovada.*

*EXCLUSÕES INDEVIDAS. COMPROVAÇÃO PARCIAL.*

*Diante do resultado de diligência que aceita parcialmente o valor das exclusões inicialmente reputadas indevidas, subtrai-se da base de cálculo o valor da parcela aceita.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL*

*Ano-calendário : 2004*

*INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.*

*Arguição de que decisão proferida pelo TRF, transitada em julgado, declarando a inconstitucionalidade da Lei n.º. 7.689, de 1988. Alcançaria dispositivo da Lei n.º. 70, de 1992, que, sob a ótica do sujeito passivo, estaria mantendo vício de inconstitucionalidade, constitui matéria cuja apreciação compete ao Poder Judiciário, sendo defeso aos órgãos julgadores administrativos se imiscuir na questão.*

*DENÚNCIA ESPONTÂNEA.*

*A exclusão da responsabilidade por infração é condicionada à observância dos ditames estabelecidos pelo art. 138 do CTN, sem o que se torna cabível a exigência de juros de mora e penalidades.*

*MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO ENCERRADO. NÃO CONCOMITÂNCIA.*

*A lei autoriza a imposição de multa isolada sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais após encerrado o ano-calendário, não se confundindo esta penalidade com a multa de*

*ofício sobre o tributo devido apurado no encerramento do período.*

*Impugnação Procedente em Parte.*

*Crédito Tributário Mantido em Parte.*

Inconformada, o Recorrente interpôs Recurso Voluntário de fl. 1.715 e seguintes, por meio do qual contesta os termos da decisão proferida pela DRJ na parte em que manteve o lançamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Relator Alexandre Antonio Alkmim Teixeira

O recurso preenche as condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento. Começarei a analisar os seus fundamentos na mesma ordem em que as alegações foram formuladas, a fim de enfrentar todas as questões postas a debate.

### **1. Preliminar: da inexistência de relação jurídico-tributária.**

Sustenta o Recorrente não estar obrigado ao recolhimento da CSLL, em virtude de estar amparado por decisão judicial transitada em julgado (em 18/02/1992) que o libertou dessa obrigação.

Isso porque, em 1989 o Recorrente ajuizou Ação Declaratória nº 89.00047450, por meio da qual requereu a declaração de inexistência de relação jurídico-tributária que o obrigue ao recolhimento da CSLL instituída pela Lei nº 7.689/88. Assim, o Recorrente, autor da referida ação, formulou, à época, os seguintes pedidos:

*"a) Declarar a inexistência de relação jurídico-tributária com a suplicada para o efeito, de não serem as suplicantes compelidas a recolherem a neva contribuição já que sua instituição violou os arts. 145, § 1º; 146, III, alíneas "a" e "b"; 149; 150, III, alínea "a" e IV; 154; 167,1; 194, inciso V; 195, §§ 2º e 6º da CF e art. 34, § 4º do Ato das Disposições Constitucionais transitórias.*

*b) Declarar a inexistência de relação jurídico-tributária, caso não entenda pela extensão do pedido "a" supra para o efeito das suplicantes não serem compelidas a pagarem a nova contribuição no período base de 1988, nos termos do art. 150, III, alínea "a", CF, combinado com o artigo 34 do Ato das disposições Constitucionais transitórias.*

*c) Declarar o direito dos suplicantes de pagarem apenas, corrigido monetariamente sem multa ou juros de mora, o*

*valor do imposto de renda que vier a ser apurado com a declaração da ilegalidade da contribuição social que até então é abatida para a apuração do lucro líquido.*

*d) Declarar o direito líquido e certo caso não se entenda pelo pedido "a" supra, das suplicantes excluírem da base de cálculo da nova contribuição o lucro inflacionado não realizado.*

*e) Condenar a suplicada ao pagamento de custas judiciais e honorários advocatícios."*

Afirmou, ainda, que os seus pedidos foram acolhidos pela sentença proferida em 1ª instância pelo d. juízo da 6ª Vara da Seção Judiciária do Distrito Federal, cuja parte dispositiva segue abaixo transcrita:

*Os pedidos formulados pelo Banco em primeira instância foram acolhidos pela Justiça, nos termos transcritos a seguir, extraídos da sentença:*

*"Isto posto, julgo procedente a presente ação e a medida cautelar, em apenso, e declaro a inexistência da relação jurídico-tributária entre as autoras e a União Federal, no que tange ao recolhimento da contribuição social, instituída pela Lei 7.689/88, à alíquota de 8% (oito por cento) sobre o lucro das pessoas jurídicas, apurado no Balanço encerrado em 31.12.88, por se tratar de exigência manifestamente inconstitucional. Condeno a promovida em 10% (dez por cento) de honorários advocatícios sobre o valor atribuído à causa, já levando em conta o disposto nos parágrafos 3º e 4º do artigo 20 do CPC e no reembolso das custas processuais, com a correção devida. Traslade-se para os autos do processo cautelar, em apenso, fotocópia autenticada deste decisum.*

*Com vistas no valor atribuído à causa (fls. 31) e no que dispõe o artigo 475, inciso II, do CPC, submeto esta sentença ao duplo grau de jurisdição. P. R. I.*

*Brasília, 13 de setembro de 1989."*

Em segunda instância, com a remessa ex-offício dos autos (nº 89.01.161516), essa decisão foi confirmada pelo TRF da 1ª Região e tornou-se imutável em 18/02/1992, com a certificação do trânsito em julgado da ação.

É com base nessas duas decisões que o Recorrente considera não ser contribuinte da CSLL, por entender que foi judicialmente reconhecida a inexistência de relação jurídico-tributária entre ele e a União Federal no tocante a tal contribuição.

É bem verdade que a ação em exame apresentava pedidos genéricos em relação à inconstitucionalidade da CSLL. Contudo, depreende-se da parte dispositiva da sentença acima transcrita, confirmada pelo TRF da 1ª Região, que os seus efeitos estão limitados apenas ao exercício de 1988, não tendo o condão de produzir efeitos em outros períodos.

Em outras palavras: a parte dispositiva da sentença restringiu a sua aplicabilidade apenas ao exercício de 1988 e, como se sabe, somente a parte dispositiva da

sentença é atingida pela coisa julgada material (art. 469, inciso I, do CPC), que, no caso, não foi reformada pelo TRF da 1ª Região, já que, como consignado pelo próprio Recorrente, houve apenas a remessa *ex officio* àquele Tribunal, que manteve o posicionamento firmado em 1ª instância.

O entendimento aqui consignado foi também confirmado pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região e pelo Superior Tribunal de Justiça, tendo em vista que o Recorrente impetrou, há mais tempo, Mandados de Segurança visando obter a declaração do seu direito à expedição de certidão negativa de débito relativa à CSLL.

Como bem mencionado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional nas contrarrazões ao recurso voluntário, apesar de toda a discussão nos autos da ação declaratória acima noticiada, o Recorrente foi submetido à fiscalização no período de 1992 a 1996, resultando na lavratura de auto de infração para cobrança de CSLL. Inconformado, o Recorrente impetrou dois mandados de segurança (1999.34.00.0383171 e 2000.34.00.0231534), fundamentando o seu pedido no fato de existir decisão transitada em julgado que o exonera de recolher tal tributo (acórdão proferido na Ação Declaratória n. 89.0004745-0, que substituiu a sentença a ele favorável).

Todavia, a pretensão do Recorrente não foi acolhida, tendo em vista que o **Tribunal Regional Federal confirmou que a coisa julgada do processo nº 89.00.047450 está adstrita apenas ao exercício de 1988**, consoante se extrai do voto condutor do acórdão, elaborado pelo Desembargador Relator, Juiz Olindo Menezes:

*Na ação declaratória ajuizada na 6ª Vara Federal – DF, contra o recolhimento da contribuição social sobre o lucro, então instituída pela Lei nº 7.689, de 15/12/1988, por fundamentos de inconstitucionalidade, a empresa apelada pediu a declaração de inexistência de relação jurídico-tributária com a União, para não fazer o recolhimento da contribuição; e, em caráter sucessivo, para que não fosse obrigada ao recolhimento quanto ao resultado do período-base de 1988, por ofensa ao princípio da anterioridade. (Cf. pedidos constantes da peça de fl. 87.)*

**A sentença**, louvando-se basicamente em parecer do jurista Ives Gandra Martins, **deixou a entender claramente que a empresas – eram duas as autoras – tinham razão na totalidade da sua irresignação, mas, na sua conclusão, acolheu apenas o pedido sucessivo, para desobrigá-las do recolhimento sobre o lucro apurado no balanço encerrado em 31 de dezembro de 1988.**

**Para que não haja dúvida, transcrevo o seu dispositivo:** “Isto posto, julgo procedente a presente ação e a cautelar, em apenso, e declaro a inexistência de relação jurídico-tributária entre as autoras e a União Federal, no que tange ao recolhimento da contribuição social, instituída pela Lei nº 7689/88, à alíquota de 8% (oito por cento) **sobre o lucro das pessoas jurídicas, apurado no balanço encerrado em 31.12.88**, por se tratar de exigência manifestamente inconstitucional.” (Cf. peça de fls. 89 – 101.)

Como está claro, a empresa ganhou a questão apenas quanto ao resultado do lucro apurado no exercício de 1988, na linha do que posteriormente veio a reconhecer o STF, que deu pela constitucionalidade da contribuição nos exercício posteriores.

Poderia, na realidade, ter obtido a exoneração de forma universal, para o passado e para o futuro, pois assim pedira em caráter principal e a fundamentação da sentença assim autorizava, mas nada fez, deixando de embargar de declaração para pedir um pronunciamento do juiz sobre o pedido principal.

Pois bem. Essa sentença, subindo a este Tribunal em remessa – a União não manifestou apelação –, foi confirmada nesta Turma, por acórdão da relatoria do Juiz Fernando Gonçalves, hoje ministro do STJ, que invocou precedente do Plenário da Corte, em Arguição de Inconstitucionalidade na AMS nº 89.01.13614 – 7/MG, e a confirmou em ementa dando pela inconstitucionalidade total.

Mas, como é natural, a sentença, mesmo confirmada com a invocação de um precedente que dera pela total inconstitucionalidade da lei, somente tem eficácia nos seus exatos termos, pelo que nela se contém – isto é, em relação ao resultado do lucro apurado em 31/12/1988 –, pois se cuidou apenas de uma remessa, cujo provimento foi negado.

Raiaria pelo absurdo – admita-se para argumentar – que o Tribunal, negando provimento à remessa, desse pela ampliação da inconstitucionalidade, em franco agravamento da situação jurídica da União, que não pode ser apenada em remessa oficial.

Por via de conseqüência, também não tem nenhum sentido uma exegese ampliativa do alcance da coisa julgada expressa na sentença, para estendê-la aos exercícios posteriores, pela visão conjunta dos dois julgamentos: a sentença, que limitou o provimento; e o acórdão desta Turma, que a confirmou com uma ementa nominalmente não limitativa.

Se a sentença tivesse acolhido o pedido principal, para dar pela inconstitucionalidade total, estaria a apelado com toda a razão, pois as modificações posteriores na legislação da contribuição social sobre o lucro foram apenas de alíquotas, não mudando os elementos permanentes e imutáveis da relação jurídico-tributária.

Não houve, portanto, o alegado novo tratamento normativo do tributo, com entendeu a autoridade administrativa – deixando de enxergar na questão o ponto que realmente tinha substância –, tanto mais que a Lei nº 7.689/88 não foi revogada.

Mas, como a apelado não detém sentença com alforria total do recolhimento da contribuição, mas somente, repita-se, quanto ao resultado do balanço apurado em 31/12/1988, não deve subsistir a sentença recorrida, que não percebeu o exato alcance da coisa julgada na sentença anterior, proferida em 13/09/1989 e confirmada neste Tribunal em 11/11/1991. (Cf. peças de fls. 102 – 106.)

No mesmo sentido, também se posicionou o Superior Tribunal de Justiça, ao se manifestar nos autos do Recurso Especial nº 841.818/DF, interposto pelo próprio Recorrente nos autos do Mandado de Segurança nº 1999.34.00.0383171. Naquela oportunidade, a d. Ministra Relatora Eliana Calmon reiterou todo o posicionamento adotado pelo TRF da 1ª Região. Confira-se o trecho extraído do relato dos fatos do acórdão proferido em sede de agravo regimental interposto nos autos do referido recurso especial:

*“o REsp 8841.818 versou sobre o direito à expedição de certidão negativa de débito da CSLL, oriundo da Ação Declaratória 89.0004745-0, a empresa apelada pediu a declaração de inexistência de relação jurídico-tributária com a União, para não fazer o recolhimento da contribuição; e, em caráter sucessivo, para que não fosse obrigada ao recolhimento quanto ao resultado do período-base de 1988, por ofensa ao princípio da anterioridade. **A sentença acolheu apenas a segunda parte do pedido proclamando:***

*“Isto posto, julgo procedente a presente ação e a cautelar, em apenso, e declaro a inexistência de relação jurídico-tributária entre as autoras e a União Federal, no que tange ao recolhimento da contribuição social, instituída pela Lei nº 7689/88, à alíquota de 8% (oito por cento) sobre o lucro das pessoas jurídicas, apurado no balanço encerrado em 31.12.88, por se tratar de exigência manifestamente inconstitucional.”*

**Conformou-se a empresa com o julgado, ou seja ganhou apenas parte do que fora pedido. Poderia, na realidade, ter obtido a exoneração de forma universal, para o passado e para o futuro, pois assim pedira em caráter principal e a fundamentação da sentença assim autorizava, mas nada fez, deixando de embargar de declaração para pedir um pronunciamento do juiz sobre o pedido principal.**

**E nos termos da sentença houve confirmação no TRF da 1ª Região (AMS 89.01.13614-7/MG, Rel. Juiz Fernando Gonçalves, hoje ministro desta Corte).**

Dos precedentes acima vê-se que, diferentemente do que alega o Recorrente, a sentença proferida nos autos da Ação Declaratória nº 89.0004745-0 limitou os seus efeitos ao ano-calendário de 1988, eis que a sua parte dispositiva assim os restringiu. Ou seja, embora o Recorrente tenha pedido em caráter principal – e a fundamentação da sentença assim autorizava – a sua exoneração de forma universal, para o passado e para o futuro, da obrigação de recolher a CSLL, o Recorrente nada fez contra a restrição constante da parte dispositiva da sentença, deixando de embargar de declaração para pedir um pronunciamento do juiz sobre o pedido principal.

Desse modo, como o Recorrente se conformou com o julgado, não interpondo os recursos cabíveis, não obteve a exoneração de forma universal, para o passado e para o futuro, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, mas tão-somente para o exercício de 1988.

Não deve prosperar, portanto, a preliminar suscitada pelo Recorrente no sentido de não estar obrigado ao recolhimento da CSLL, ao fundamento de que estaria amparado em decisão transitada em julgado que o libertava dessa obrigação, por supostamente reconhecer a inexistência de relação jurídico-tributária que o compeliaria ao recolhimento da CSLL instituída pela Lei nº 7.689/88.

## **2. Mérito:**

### **2.1. Compensação de prejuízos fiscais – base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.**

Alega o Recorrente que não foi observada, pela fiscalização, a existência de bases negativas de CSLL relativas a períodos anteriores e, por essa razão, a cobrança da referida contribuição deveria ser recalculada a fim de compensar a citada base, limitada a 30% do resultado positivo do período fiscalizado (art. 16 da lei nº 9.065, de 1995).

No item 39 do seu recurso voluntário, o Recorrente afirma que *“na base, de cálculo fornecida, consta corretamente a compensação de prejuízo fiscal no valor de R\$9.090.326,40. No entanto, sem maiores justificativas, essa compensação não foi acatada na apuração da base de cálculo da CSLL do período em questão.”*

A fim de comprovar as suas alegações, o Recorrente juntou os demonstrativos de apuração da CSLL relativos aos anos de 1992 a 2002, que ratificam os dados das planilhas de fls. 1159 e 1161 (atuais fls. 1472 e 1474). Além disso, acrescentou que os documentos acostados ao autos são mais que suficientes para demonstrar que o direito do Recorrente é legítimo e calcado na lei de regência.

Ao apreciar esse ponto, também suscitado na impugnação, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento concluiu que *“não há como aceitar como prova inconteste da existência da alegada base de cálculo negativa o simples demonstrativo acostado pelo interessado à fl. 1.161, de formação sintética, sem detalhamento de sua apuração.”*

Isso porque, o Recorrente limitou-se a apresentar planilha de fl. 1159 (atual fl. 1472), na qual consta um lucro antes da compensação de prejuízo fiscal no valor de R\$30.301.088,00 (ano-calendário de 2004) e, após a compensação de R\$ 9.090.326,40 (limite de 30%), restaria um valor a tributar de R\$ 21.210.761,60.

Como tentativa de recompor o saldo de base negativa, o Recorrente apresentou a planilha de fl. 1161 (atual fl. 1474) na qual ele alega que o prejuízo fiscal apurado é oriundo dos anos de 1996 e 1997 (R\$8.539.427,10 e R\$550.899,30, respectivamente).

Todavia, apenas essas planilhas elaboradas pelo próprio Recorrente não são suficientes para comprovar a existência da suposta base negativa alegada. Inclusive, vale ressaltar que tais informações não são confirmadas pelas telas do sistema informatizado da Receita Federal do Brasil, acostada às fls. 1402/1406, denominadas *“demonstrativo da base de cálculo negativa da CSLL (SAPLI)”*, impressas em 15/04/2009.

Da leitura das referidas telas, verifica-se que realmente foi apurada a base negativa de CSLL nos anos de 1996 e 1997, entretanto, tais valores foram integralmente compensados em 1998. O mesmo ocorreu em relação às bases negativas de 2000, 2001 e 2002, integralmente compensadas em 2003.

Também consta do termo de verificação fiscal (fl. 26) que, além dos anos-calendários de 2004 e 2005, o Recorrente também não confessou débitos e nem realizou

pagamentos a título de CSLL no período de 1992 a 2003, cujos créditos tributários foram constituídos de ofício por meio dos processos administrativos nº 14052.001900/9110, 10166.011588/9794, 14041.000389/200453 e 14041.000078/200737.

Esse fato é importante para evidenciar que, se existe discussão quanto à exigência da CSLL do período, as dúvidas se tornam ainda mais relevantes quanto à verdadeira existência da base negativa da CSLL no período assinalado.

Por essa razão, deveria o Recorrente ter se empenhado para comprovar as suas alegações por meio de declarações oficiais (DIPJ e DCTF), bem como por meio dos seus livros fiscais e contábeis, devidamente registrados. Não basta o Recorrente simplesmente apresentar planilhas genéricas e, ainda, tentar transferir para as Autoridades Fiscal e Julgadoras o ônus probatório que, nesse caso, é seu.

## **2.2. Glosas do valor escriturado no Lalur como perdas dedutíveis em operações de crédito – base de cálculo da CSLL e do IRPJ.**

Nos termos do *caput* do art. 9º da Lei nº 9.430/96, “*as perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, observado o disposto neste artigo*”.

Os critérios para a dedutibilidade dessa perda são tratados nos incisos do §1º do citado dispositivo e, no caso aqui versado, é de maior relevância a análise do inciso III, segundo o qual poderão ser registrados como perda os créditos com garantia, vencidos há mais de dois anos, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias.

A regra é muito clara: existem dois requisitos cumulativos para que os créditos com garantia sejam considerados como perda: 1) estarem vencidos há mais de dois anos; 2) desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento.

Cabe ressaltar ainda que, para efeito da dedutibilidade acima noticiada, considera-se crédito garantido o proveniente de vendas com reserva de domínio, de alienação fiduciária em garantia ou de operações com outras garantias reais, nos termos do §3º do citado dispositivo.

Assim, como bem alertou o Recorrente (item 58 do recurso voluntário), “*por certo, a intenção do legislador ao estabelecer na Lei nº 9.430/96 que uma operação de crédito somente poderia ser registrada como perda ‘desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento e arresto das garantias’ era justamente garantir que o resultado tributável, sem sequer dispor de esforço para o recebimento dessas operações*”.

Sendo exatamente esse o raciocínio do legislador, exige-se o cumprimento desses dois requisitos para a dedutibilidade do crédito como perda. Isso porque o credor amparado por garantias geralmente recebe mais facilmente seu crédito e, normalmente, a sua recuperação se resolve na via extrajudicial, não sendo preciso, muitas vezes, acionar o Judiciário.

Justamente pela facilidade de negociação das dívidas com garantia, é que as condições para a sua dedutibilidade como perda são mais rigorosas. Até porque, se o recebimento é praticamente certo, não é plausível admitir a sua redução no resultado tributável como perda.

É dizer: para fins de dedutibilidade dos créditos oriundos de contratos com garantia é imprescindível o ajuizamento da ação de cobrança ou execução, exatamente porque esta é a última medida adotada para satisfação do crédito. Isso porque, se o débito está garantido, as chances de perda são bem menores do que dos créditos sem garantia e, se ainda não foi necessário ajuizar a ação para cobrança dos valores, é porque as expectativas de recebimento extrajudicialmente são realmente altas.

Por essa razão, admitir o raciocínio contrário é aceitar que o contribuinte possa reduzir deliberadamente o seu resultado, enquadrando como perda os créditos que ele poderia reaver em simples negociação extrajudicial, sem necessidade de acionar o Poder Judiciário.

Os dois requisitos para a dedutibilidade das perdas são, portanto, cumulativos, pois somente quando a dívida já estiver vencida há mais de dois anos e quando iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento é que se admite a dedutibilidade do referido crédito como perda.

### **2.2.1. Contrato com Rápido Brasília Transporte Turismo Ltda**

Em relação à indevida exclusão dos valores desses contratos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, deduzindo-os como perda, sustenta o Recorrente que (i) as dívidas em atraso estão vencidas desde 2001 e (ii) após as tratativas com a empresa devedora, ocorreu a negociação para pagamento da dívida, evitando a busca e apreensão dos bens financiados, sendo que hoje os débitos estão regularmente quitados.

Diante dessas considerações, sem precisar sequer confrontar as informações sobre a data de vencimento da dívida, é de se concluir que não foram atendidos os requisitos impostos para fins de dedutibilidade desses créditos como perda, pois não foi realizado o ajuizamento da ação cabível para recebimento dos créditos, até porque estes foram devidamente regularizados pela empresa.

Ainda nos termos do recurso voluntário, o Recorrente fez questão de frisar que *“os débitos relativos aos contratos foram quitados posteriormente pela devedora, após rigorosas providência de cobrança que evitaram o ajuizamento de ação de busca e apreensão dos bens alienados fiduciariamente”*.

Desse modo, além de não ter atendido o segundo requisito para dedutibilidade dos créditos como perda (ajuizamento da ação competente), o próprio Recorrente informa que a perda não ocorreu efetivamente.

### **2.2.2. Contrato com SAC Empreendimentos e Participações S/A**

Em seu recurso voluntário, alega o Recorrente que comprovou documentalmente nos autos que o atraso do instrumento de crédito da empresa datava de 2002, de modo que, na ocasião da baixa, já teriam transcorrido mais de dois anos de atraso. Além disso, junta aos autos o comprovante de ajuizamento da ação de execução e, por entender que os dois requisitos acima foram atendidos na íntegra, pediu que fosse admitida a dedutibilidade dessa perda.

Contudo, analisando-se o documento de fl. 126, verifica-se que o atraso do débito ocorreu a partir de 15/01/2003 (antes disso não havia outro registro de atraso desse débito).

Desse modo, a dedução da perda foi realizada de modo precipitado, eis que o atraso no pagamento da dívida não havia atingido o prazo de dois anos, deixando, portanto, de preencher os requisitos acima expostos.

### **2.2.3. Contrato com Polígono Engenharia**

No mesmo sentido do que foi dito no item 2.2.1, também não houve o ajuizamento da ação competente, deixando de preencher os requisitos de dedutibilidade previstos em lei, sendo desnecessário analisar as questões envolvendo o vencimento da dívida.

Além disso, sustenta o Recorrente que *“a provisão da operação sob análise não foi excluída do lucro real pelo enquadramento como perda. O contrato de financiamento foi quitado em 30-6-2004, mediante dação (de imóvel) em pagamento. Desta forma, a baixa da provisão correspondente, qual seja R\$ 7.187.527,93, ocorreu pelo recebimento da dívida/contrato e não pela ocorrência de perda prevista no artigo 8º da Lei nº 9.430/1996.”*

Como prova de suas alegações, o Recorrente apresenta *“a ficha contábil de registro do imóvel, a escritura pública de dação em pagamento e o parecer aprovado para tal fim (Doc. nº 04).”* Entretanto, apesar de ter sido devidamente alertado pela DRJ de que a escritura pública de dação em pagamento não constitui prova de que tenha ocorrido a contabilização das receitas oriundas da operação, o Recorrente quedou-se inerte e não trouxe em seu recurso voluntário nenhum outro documento que pudesse comprovar a efetiva contabilização e o efetivo oferecimento de tais receitas à tributação, a fim de estornar os efeitos da baixa da provisão para perdas, na apuração do resultado do exercício.

Ou seja, a contabilização dessas receitas não foi comprovada em sede de impugnação e, embora tal fato tenha sido alertado pela DRJ, continuou o Recorrente sem produzir as provas necessárias para evidenciar a contabilização e o oferecimento dessas receitas à tributação.

Assim, não tendo o Recorrente comprovado documentalmente a contabilização da receita que teria anulado o efeito da baixa da provisão, julgo pela manutenção do posicionamento da DRJ e da glosa efetuada pela fiscalização.

### **3. Denúncia espontânea e exclusão das sanções administrativas tributárias**

Pretende o Recorrente utilizar-se dos benefícios da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, ao fundamento de que a ação declaratória nº 89.00.047450, proposta antes de qualquer procedimento fiscal, equivaleria a uma confissão de dívida, bem como o pagamento estaria caracterizado pela realização de depósitos mensais da CSLL. Com essas alegações, pretende obter o afastamento das multas de mora, de ofício, isolada, além da correção monetária e juros calculados pela Selic.

A esse respeito, compartilho o entendimento da DRJ no sentido de que a *“denúncia espontânea significa que o sujeito passivo, antecipando-se a qualquer medida de fiscalização, formaliza confissão do crédito tributário devido, acompanhada, se for o caso, do pagamento do quantum respectivo ou do depósito de seu valor integral. A exclusão da responsabilidade por infração é condicionada, assim, a essa conduta. No caso concreto, o impugnante nunca confessou nenhum débito; ao contrário, sempre pretendeu proclamar sua condição de não contribuinte da CSLL, não efetuando nenhum pagamento, e, quanto aos noticiados depósitos, estes não se referiram ao ano-calendário de 2004.”*

Isso porque, nos termos do art. 138 do CTN, alguns requisitos devem ser observados para a configuração da denúncia espontânea. Confira-se:

*Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.*

*Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.*

São requisitos, portanto, para o gozo dos benefícios da denúncia espontânea que o contribuinte confesse ao Fisco a prática da infração e se coloque em situação de regularidade, com o pagamento integral do tributo, com juros de mora e atualização monetária.

Entretanto, no caso analisado o Recorrente não preencheu nenhum dos requisitos acima, pois a ação declaratória nº 89.00.047450 não equivale a uma confissão de dívida. Pelo contrário, visa afastar a relação jurídica que relaciona o contribuinte ao débito.

Além disso, o Recorrente foi desonerado apenas do pagamento da CSLL do ano-calendário de 1988, como acima mencionado, e, por fim, o próprio Recorrente confirmou que procedeu ao levantamento dos valores depositados judicialmente, tendo em vista que ele foi vitorioso na ação declaratória, não havendo que se falar em pagamento integral do débito do ano-calendário de 2004.

Desse modo, não merecem acolhida os argumentos defendidos pelo Recorrente no que diz respeito à denúncia espontânea.

#### **4. Exclusão das sanções administrativas por disposição legal.**

Esse é o único ponto que julgo assistir razão ao Recorrente.

Isso porque, quanto à cobrança cumulativa da multa isolada (por insuficiência no recolhimento das estimativas) com a referida multa de ofício, também entendo que o lançamento da primeira também não merece prosperar.

A exigência da multa isolada decorre da obrigação legal imposta às pessoas jurídicas optantes pelo lucro real anual, que, ao realizarem essa opção, assumem o compromisso de antecipar, mensalmente, o IRPJ e a CSLL calculados pela forma estimada, nos moldes estabelecidos pelo art. 2º da Lei nº 9.430/96.

Embora os fatos geradores do IRPJ e da CSLL somente ocorram no dia 31 de dezembro de cada ano, momento em que será apurada a efetiva base de cálculo desses tributos

e a compensação dos valores pagos antecipadamente, ao instituir para os contribuintes a obrigação de realizar as antecipações mensais das estimativas do IRPJ e da CSLL, pretendeu o legislador antecipar os valores que provavelmente seriam devidos ao final do ano-calendário, adiantando a sua arrecadação e evitando o acúmulo para os contribuintes no final do ano.

Caso o contribuinte deixe de antecipar mensalmente as estimativas, suportará a multa isolada lançada de ofício pela falta de pagamento mensal dos tributos devidos, nos termos do artigo 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96.

Contudo, encerrado o ano-calendário objeto das antecipações, entendo que a base impositiva para fins de aplicação da multa é aquela que suportará o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário. Via de consequência, somente é possível a aplicação da multa de ofício prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Assim, como o lançamento em análise (relativo às estimativas de 2004) somente foi realizado em 2009, ainda que o contribuinte não tenha supostamente efetuado as antecipações de modo satisfatório, a exigência da multa isolada foi formalizada somente quando já conhecida a respectiva base de cálculo e a contribuição devida naquele ano-calendário.

Desse modo, seria cabível apenas a aplicação da multa de ofício, haja vista que não é possível coexistir, no mesmo lançamento, duas exações para uma mesma base de cálculo, que representaria imposição de penalidade desproporcional ao proveito obtido.

Desse modo, entendo pela impossibilidade de prosperar o lançamento da multa isolada por insuficiência no recolhimento de antecipações de CSLL (prevista no artigo 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96) concomitantemente ao lançamento de multa de ofício (prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96).

Esse também é o entendimento que prevalece na Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho, que não admite a aplicação simultânea da multa isolada por insuficiência no recolhimento das estimativas com a multa de ofício pelo descumprimento do dever de pagar o tributo em definitivo, conforme se depreende dos acórdãos abaixo:

*APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no recolhimento de tributo. (Acórdão nº 9101-00.281 em 24/08/2009)*

**apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido apurado com base no lucro real anual e, dessa forma, não comporta a exigência da multa isolada, seja pela ausência de base imponible, bem como pelo malferimento do princípio da não propagação das multas e da ao repetição da sanção tributária.** CSLL. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. Incabível a aplicação da multa isolada concomitantemente com a multa de ofício. RETROATIVIDADE BENIGNA. O CTN consagra o princípio da aplicação retroativa da lei posterior mais benéfica às penalidades - art. 106, inciso II, "a", do CTN. Recurso Especial da Contribuinte Provido. (Acórdão nº 9101-00.526 em 26/01/2010)

**RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.** A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (Acórdão nº 9101-00.500 de 25/01/2010)

A interessante fundamentação dos Conselheiros é no sentido de que, em virtude dos princípios da consunção da conduta-meio pela conduta-fim e da não repetição da sanção tributária, não deve prosperar a exigência, pois, “*encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido apurado com base no lucro real anual, e, dessa forma, não comporta a exigência da multa isolada*” (Acórdão nº 9101-00.526 em 26/01/2010).

Diante do exposto, voto pela procedência parcial do recurso voluntário, a fim de afastar o lançamento da multa isolada por insuficiência no recolhimento das estimativas da CSLL, eis que indevidamente cumulada com a multa de ofício. Quanto aos demais fundamentos, mantenho irretocável a decisão recorrida.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira - Relator.

Processo nº 14041.000348/2009-71  
Acórdão n.º **1401-000.960**

**S1-C4T1**

Fl. 1.930

---

CÓPIA