



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 16327.000794/2001-58
Recurso n.º : 131.155
Matéria: : CSLL - Ano-calendário 1996
Recorrente : BANKBOSTON DTVM S/A.
Recorrida : 8ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo
Sessão de : 12 de agosto de 2004
Acórdão n.º : 101-94.662

CSLL - RECONHECIMENTO JUDICIAL DE INCONSTITUCIONALIDADE DA ALTERAÇÃO DA ALÍQUOTA PATA FATOS GERADORES OCORRIDOS ANTERIORMENTE A 1º DE JULHO DE 1996. Tendo a sentença judicial determinado que, para os fatos geradores ocorridos antes de 1º de julho de 1996, a incidência ocorre com base na legislação infra-constitucional vigente, correta a apuração do ajuste com base em balancetes semestrais, a fim de permitir a aplicação de nova alíquota apenas em relação ao segundo semestre.

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA- EXIGIBILIDADE SUSPensa MEDIANTE DEPÓSITO - O depósito do valor do crédito exclui a aplicação da multa de ofício e dos juros de mora até a força do montante depositado .

JUROS DE MORA À TAXA SELIC- A incidência dos juros segundo a Taxa Selic consta de disposição expressa de lei em vigor, cuja aplicação não pode ser negada por órgão administrativo.


Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por Indústrias BANKBOSTON DTVM S/A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para: 1 – considerar correta a apuração da “CSL devida conforme sentença judicial”; 2 – afastar a multa sobre a parcela do crédito depositada judicialmente, ressalvada a sua incidência sobre a parcela eventualmente não coberta pelo depósito; 3 – sobre o valor depositado, declarar inexigíveis os juros de mora a partir da data da efetivação do depósito, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente

julgado. Os Conselheiros Paulo Roberto Cortez, Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antonio Gadelha Dias acompanharam a Relatora pelas suas conclusões.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 22 SET 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros VALMIR SANDRI, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, PAULO ROBERTO CORTEZ, CAIO MARCOS CÂNDIDO, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.

Processo nº. : 16327.00000794/2001-58
Acórdão nº. : 101-94.662

3

Recurso nº. : 131.155
Recorrente : BANKBOSTON DTVM S/A.

RELATÓRIO

O presente processo foi submetido à apreciação desta Câmara em sessão de 19 de março de 2003, quando, por proposta do Relator Celso Alves Feitosa, foi o julgamento convertido em diligência, nos termos da Resolução nº 101-02.395. Na ocasião, os fatos foram assim relatado:

Contra a empresa acima identificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 01/05, por meio do qual é exigida Contribuição Social sobre o Lucro no valor de R\$ 2.005.932,43, mais acréscimos legais, totalizando um crédito tributário de R\$ 5.228.462,87.

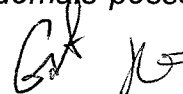
Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fl. 05 e Termo de Verificação Fiscal de fls. 06/08, a exigência, relativa ao período-base de 1996, decorreu de revisão da Declaração IRPJ do exercício de 1997, quando foi constada *“apuração incorreta da Contribuição Social sobre o Lucro (financeiras), cabendo observar que a autuada era então denominada como “Distribuidora Bank of Boston de Títulos e Valores Mobiliários”.*

Constatou-se, na mencionada revisão de declaração, que a empresa recolheu a contribuição utilizando-se da mesma alíquota aplicável às demais pessoas jurídicas (à época, 8%), deixando de observar a alíquota de 30% estabelecida pelo art. 72, inciso III, do ADCT, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 10, de 04/03/96.

No referido Termo de Verificação é dada notícia sobre a existência de medida judicial relativa à CSLL, nos seguintes termos:

“MEDIDA JUDICIAL – ALÍQUOTA DA CSLL:

Através do Mandado de Segurança nº 96.0008472-6, o contribuinte requer medida liminar para que possa recolher e apurar a Contribuição Social sobre o Lucro apurada no mês de janeiro de 1996 e subseqüentes, e no encerramento do exercício de 1996, à alíquota de 8% (oito por cento), mesma alíquota aplicável às demais pessoas



jurídicas, e não mediante a aplicação da alíquota de 30% ou de 18%. Houve a concessão da liminar requerida autorizando o contribuinte a recolher a CSLL com a alíquota de 8%.

Em 23/04/1999, conforme Certidão de Objeto e Pé apresentada pelo contribuinte (fl. 13), foi publicada sentença julgando parcialmente procedente o pedido, concedendo em parte a ordem, para reconhecer a inconstitucionalidade da incidência da contribuição social nos termos do art. 72, inciso III, do ADCT, modificado pela Emenda Constitucional nº 10/96, em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 1º de julho de 1996. Aos fatos geradores posteriores a 1º de julho de 1996, o mandado de segurança foi considerado improcedente, aplicando-se a EC nº 10/96.

O contribuinte apresentou recurso de apelação que foi recebido somente no efeito devolutivo, tendo sido declarado que o efeito suspensivo requerido é incabível.

Em resposta ao Termo de Solicitação de Esclarecimentos, o contribuinte apresentou a tabela de fl. 25, denominada "Demonstração dos Valores de CSLL devidos em 23/09/99 com antecipações a 18% no primeiro semestre de 1996 e 30% no semestre seguinte". Apresentou também comprovante do depósito judicial da diferença de alíquota relativa aos recolhimentos mensais efetuados com base na liminar concedida, ou seja, mediante a alíquota de 8% e no ajuste da declaração, considerando para o 1º semestre a alíquota de 18% e 30% para o 2º semestre."

Impugnando o feito às fls. 49/72, a atuada alegou, em síntese:

- que, embora a atuante tenha consignado a existência do Mandado de Segurança nº 96.0008472-6 e de depósito judicial no montante considerado devido pela sentença proferida, simplesmente ignorou tais informações, lavrando o Auto de Infração tal qual o faria diante de contribuinte inadimplente, não só constituindo o valor que entende como devido mas também impondo multa punitiva à base de 75% do valor da exigência e juros de mora;
- que, conforme doutrina que transcreve, houve ausência de motivação para efetuar o lançamento, implicando, assim, cerceamento ao direito de defesa (art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72);
- que é incabível a aplicação da multa de ofício, pois o crédito tributário em causa, em sua integralidade, está com a exigibilidade suspensa não só em decorrência da medida judicial proferida nos autos do mandado de segurança, no que se refere à parte em que o impugnante restou vencedor na ação, mas também por força do depósito judicial efetuado, naqueles

Est 10

- autos, relativamente à parte em que restou vencido, enfatizando que o depósito foi realizado com exata observância ao art. 63 da Lei nº 9.430/96;
- que é impossível a exigência de juros moratórios na vigência de medida suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, pois o impugnante jamais incorreu em mora, tendo sido concedida a liminar pleiteada antes do vencimento da obrigação tributária;
 - que é descabida a interpretação fundamentada nos arts. 161, *caput*, do CTN e 5º do Decreto-lei nº 1.736/4, segundo a qual os juros são sempre devidos, mesmo quando a cobrança estiver suspensa por decisão administrativa ou judicial. Citou doutrina;
 - que a SELIC é inadequada como índice para determinação dos juros de mora.

Na decisão recorrida (fls. 159/169), a 8ª Turma de Julgamento da DRJ/São Paulo-SP, por unanimidade de votos, declarou o lançamento procedente, assim concluindo:

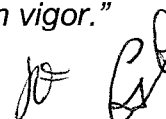
“RENÚNCIA PARCIAL À VIA ADMINISTRATIVA. A propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial importa renúncia à discussão na via administrativa das matérias discutidas em juízo.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

*CSLL. ALÍQUOTA APLICÁVEL. A opção, na Declaração IRPJ/1997, **pela apuração anual do Imposto de Renda e da Contribuição Social** pressupõe que a base de cálculo e o valor da contribuição devida sejam estabelecidos em 31/12/1996, data em que tanto a legislação tributária quanto a ordem judicial determinam a aplicação da alíquota de 30%.*

MULTA DE OFÍCIO. Inexistente a causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário e efetuado o lançamento da multa de ofício em perfeita consonância com a legislação vigente, não há base para retificar ou elidir a penalidade lançada.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. Acréscimos moratórios são devidos mesmo quando suspensa a exigibilidade do crédito tributário correspondente. Não compete à autoridade administrativa apreciar a constitucionalidade das leis, cabendo-lhe observar a legislação em vigor.”



Às fls. 174/211, a autuada apresenta seu recurso voluntário, por meio do qual traz a seguinte argumentação, em síntese:

- que o Auto de Infração é nulo porque, muito embora o ilustre fiscal autuante tenha expressamente consignado no Termo de Verificação Fiscal a existência do Mandado de Segurança e do depósito judicial, simplesmente ignorou tais fatos e, sem qualquer explicação, lavrou o Auto de Infração não só exigindo o valor que entende como devido mas também impondo à Recorrente multa punitiva à base de 75% do valor da exigência e juros de mora, em total descompasso com os fatos apurados, viciando assim tal procedimento por absoluta falta de motivação, o que implica cerceamento do direito de defesa;
- que também é nula a decisão recorrida, porque em lugar de anular o Auto de Infração lavrado pretendeu ele próprio introduzir a motivação fática ausente do lançamento inicial, quando é sabido que a Turma julgadora não tem competência para tanto;
- que, se fosse possível superar tais nulidades, e apenas a título de argumentação, no caso está efetivamente suspensa a exigibilidade do crédito tributário, diversamente do que entendeu o v. acórdão recorrido, tanto por decorrência de medida judicial concedida nos autos do Mandado de Segurança como também por força do depósito judicial naqueles autos efetuado, razão pela qual é incabível a aplicação da multa de ofício e a cobrança dos juros de mora;
- que, ainda que assim não se entenda, não poderia ser exigida multa de ofício e juros de mora sobre os valores que efetivamente foram objeto de depósito judicial com os acréscimos devidos até a data de sua efetivação e já transferidos ao Tesouro Nacional;
- que, ainda que fosse possível a imposição dos juros de mora, estes não poderiam ser cobrados com base na SELIC.

Às fls. 213/241, Carta de Fiança em substituição ao depósito recursal para garantia de instância.”

Na precedente ocasião, entendeu a Câmara que o litígio não estava em condições de ser apreciado, e, pela Resolução nº 101-02.395, foi o julgamento convertido em diligência nos seguintes termos:



O recurso é tempestivo e, como dito, atendido o pressuposto processual de admissibilidade, já que garantida a instância via fiança bancária.

No caso de início importa considerar que a decisão proferida no Mandado de Segurança interposto concedeu a ordem liminar, para depois, pela sentença, garantir o recolhimento do primeiro semestre pelo percentual de incidência de 18% e para o segundo concluir estar correta a exigência envolvendo o percentual de 30%.

Há notícia nos autos de depósitos, antes do lançamento de ofício, os quais, segundo o Recorrente seriam suficientes para afastar a pena aplicada, bem assim os juros de mora.

A situação se apresenta intrincada, na exata medida em que tendo o Recorrente obtido um pronunciamento do Poder Judiciário sobre as alíquotas aplicáveis para o ano então em curso, entendeu ser aplicável, para o primeiro semestre 18%, enquanto para o segundo 30%.

Acontece que o Recorrente estava sob o **regime anual de tributação**, declarando segundo o regime suspensão redução, onde o fato gerador se reputa acontecido em 31/12.

Por isso, antes de focar o mérito da questão, inclusive e especialmente os efeitos da decisão judicial que acabou sendo parcial à pretensão da Recorrente, se impõe seja este julgamento transformado em diligência para realização de uma individualizada e completa demonstração, pelo Fisco ou pela Recorrente, dos valores depositados em juízo, de forma que se possa aferir ter havido uma perfeita sintonia entre eles e o devido, e, em sendo o caso ainda, com juntada de extratos do estabelecimento de crédito onde foram realizados.

Após, com manifestação conclusiva das partes, se entenderem pertinente, retornem os autos para o prosseguimento do julgamento.

Retornam agora os autos, com a diligência cumprida.

É o relatório.



VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

1- Preliminar de nulidade do auto de infração:

Não merece prosperar a preliminar de nulidade do auto de infração, invocada pela Recorrente, sob alegação de falta de motivação.

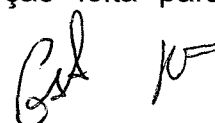
O Termo de Verificação ao qual se reporta o Auto de Infração, e que o integra, deixa mais que clara a motivação para o auto de infração: (1) Em revisão de declaração apurou-se inconsistência na Demonstração do Cálculo da CSL. (1) O contribuinte ingressara com Mandado de Segurança pleiteando o recolhimento à alíquota de 8%, tendo obtido liminar. (3) Em 23/04/99 sobreveio sentença reconhecendo a inconstitucionalidade da legislação mencionada em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 01/07/1996. (4) Em atendimento a solicitação da fiscalização, o contribuinte apresentou demonstração dos valores devidos e comprovantes dos recolhimentos mensais efetuados com base na liminar concedida (alíquota de 8%) e no ajuste da declaração, considerando as alíquotas de 18% para o 1º semestre e 30% para o segundo. (5) Considerando que a contribuinte recolheu a CSL à alíquota de 8%, que a Lei 7.689 considera a base de cálculo da contribuição o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano, apurou-se a matéria tributável correspondente à contribuição apurada a menor e efetuou-se o lançamento de ofício.

Discussões sobre caber ou não a multa estão na seara do mérito, não conspurcando de nulidade o lançamento.

2- Preliminar de nulidade da decisão recorrida.

Alega a Recorrente nulidade do ato decisório por não ter declarado a nulidade do auto de infração e ter introduzido motivação nova para manutenção da exigência.

Também aí não merece melhor sorte a Recorrente. O auto de infração, como antes referido, não padece de nulidade. E quanto à alegação de introdução de nova motivação, também não ocorreu. Refere-se a Recorrente à justificativa, contida na decisão, de que, em decorrência da opção feita para



apuração anual do imposto de renda e da contribuição social, considera-se ocorrido o fato gerador em 31/12/96, de modo que a alíquota aplicada deveria ter sido 30% para todo o ano, e o depósito deveria ter sido integral.

Essa foi a motivação contida no Termo de Verificação, que consignou que o contribuinte comprovou depósito da diferença entre o pago com base na liminar concedida (alíquota de 8%) e no ajuste da declaração, considerando para o 1º semestre a alíquota de 18% e 30% para o segundo semestre e, para apurar a diferença devida, registrou que a base de cálculo é o resultado do período-base encerrado em 31/12 de cada ano.

Rejeito as preliminares de nulidade.

As matérias a serem apreciadas por este Colegiado dizem respeito, exclusivamente, à multa por lançamento de ofício e aos juros de mora.

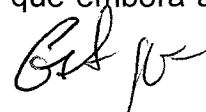
3- Multa de Ofício:

A multa foi integralmente mantida ao argumento de que “inexistentes as condições para afastar a imputação de penalidade previstas no artigo 63, *caput*, da Lei nº 9.430/1996, a seguir transcrito, deve ser mantido o lançamento também quanto à aplicação da penalidade.

Art. 63. Na constituição do crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (redação do dada pelo artigo 70 da MP 2.158, de 27/07/2001, e suas reedições)
(...)”.

Devo registrar que, embora não mencionado expressamente no art. 63, o depósito também é causa para afastar a imposição da penalidade. Os efeitos da liminar e do depósito do montante integral são os mesmos (suspender a exigibilidade do crédito) e o auto de infração, no caso, tem a mesma finalidade: prevenir a decadência.

O que justifica a não imposição da multa é o fato de a constituição do crédito se destinar apenas a prevenir a decadência, o que só ocorre se a exigibilidade se encontrar suspensa em razão de uma das hipóteses previstas nos incisos II, IV e V do CTN (não há que se falar no inciso I – impugnação e recurso – eis que sempre posteriores à lavratura do auto de infração). Note-se que embora a



Código fale em *suspensão da exigibilidade*, o que na verdade fica suspensa é a execução forçada. O crédito tributário, desde o ato administrativo do lançamento, é exigível, e se o contribuinte deixa transcorrer *in albis* o prazo assinalado para pagamento, torna-se ele exeqüível (mediante prévia inscrição na dívida ativa e extração da respectiva certidão). A menos que ocorra qualquer das hipóteses previstas no art. 151 do CTN. A constituição do crédito, normalmente, não se destina apenas a prevenir a decadência, mas sim, a prosseguir na cobrança (chegando até à execução forçada). Assim, naqueles casos em que antes mesmo de efetuado o ato administrativo do lançamento a exigibilidade (leia-se *exeqüibilidade*) já esteja suspensa, a efetivação do lançamento destina-se, exclusivamente, a prevenir a decadência.

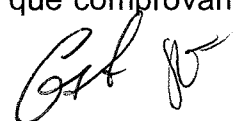
Sobre a suspensão da exigibilidade, argumentou a decisão recorrida que “ *o depósito integral suspende a exigibilidade do crédito tributário (artigo 151, II, do CTN e Súmula STF nº 112).*” E, ainda, que “ *....., o depósito judicial para ser considerado integral deveria ter sido feito pelo valor resultante da aplicação, sobre a base de cálculo anual da CSLL, da diferença de alíquota de 8% para 30% e não da forma como entende a interessada.*”

Quanto à integralidade do depósito judicial, a questão deve ser considerada dentro dos seus limites, isto é, seus efeitos se projetam sobre a exigência à qual se vinculam e até a força dos referidos depósitos. Dessa forma, deve ser considerado se os depósitos foram feitos pelo montante integral (principal mais encargos moratórios incorridos até a data da efetivação dos depósitos). Caso contrário, há que ser feita a imputação, para averiguar quanto do crédito teve sua exigibilidade suspensa pelo depósito.

Sobre a parte do crédito que, no momento da lavratura do auto de infração, estava com sua exigibilidade suspensa por depósito ou liminar concedida no mandado de segurança, não cabe a imposição da multa.

Com a finalidade de apurar quanto do crédito se encontrava com a exigibilidade suspensa, esta Câmara converteu o julgamento em diligência.

Atendendo ao determinado por este Colegiado, a Recorrente elaborou demonstrativo detalhado dos valores depositados em juízo referentes ao presente processo e juntou comprovantes dos depósitos efetuados, fazendo-os acompanhar de balancetes financeiros relativos aos 1º e 2º semestres de 1996 que comprovam



os valores apurados como base de cálculo da CSLL, e extrato emitido pela Caixa Econômica Federal indicando o valor atualizado do depósito judicial.

O quadro resumo elaborado pela recorrente demonstra:

1) Crédito tributário apurado pela fiscalização (fl. 08 do auto de infração):

Base de cálculo da CSL	R\$ 12.801.496,07
CSL – Alíquota de 30%	R\$ 2.954.191,40
CSL- Alíquota de 8%	R\$ 948.258,97
Diferença de alíquota objeto do Auto de Infração	R\$ 2.005.932,43

A= Valor do principal exigido à alíquota de 30% : R\$ 2.005.932,43

2) CSL devida conforme sentença (Anexo 1):

Período	1º semestre	2º semestre
Base de cálculo	R\$ 5.299.988,39	R\$ 7.501.507,68
Alíquota	18%	30%
Valor	R\$ 808.472,81	R\$ 1.731.117,16

Total devido conf. sentença: R\$ 808.472,81 + R\$ 1.731.117,16 = R\$ 2.539.589,96

CSL – Alíquota de 8% já recolhida = R\$ 948,258,97

B = Saldo de principal devido conforme sentença = R\$ 1.591.330,99

3) Principal não depositado (com exigibilidade suspensa, conforme sentença):

C = A – B = R\$ 2.005.932,43 - R\$ 1.591.330,99 = R\$ 414.601,44

4) Juros devidos sobre o saldo de ajustes e sobre antecipações recolhidas a menor, conforme sentença (Anexo 2):

Juros sobre Ajuste : R\$ 755.110,20

Juros s/ Antecipações : R\$ 253.636,63

D = Total dos Juros : R\$ 1.008.746,83

5) Valor depositado em 23/09/99 (B + D) :

Principal : R\$ 1.591.330,99



Juros : R\$ 1.008.746,83

Total : R\$ 2.600.077,82

Eficientemente demonstrado pela Recorrente o seu procedimento, a questão que permanece é saber se, como entenderam a fiscalização e a decisão recorrida, estava a empresa obrigada a apurar o ajuste anual mediante aplicação da alíquota 30% com base no balanço anual, ou poderia tê-lo feito, ao amparo da decisão judicial, mediante aplicação das alíquotas de 18% e 30% com base nos balancetes semestrais.

A análise há que ser feita à luz da legislação do Imposto de Renda, eis que à Contribuição Social sobre o Lucro se aplicam as normas estabelecidas para o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (Lei nº 8.393/91, art. 44, Lei 8.541/92, art. 38, Lei 8.981/95, art. 57, Lei 9.065/95, art. 1º, e Lei 9.430/96, art. 28). No caso, em se tratando de exigência relativa ao ano-calendário de 1996, a legislação de regência é a anterior à Lei nº 9.430/96, que instituiu os períodos-base trimestrais.

A Lei 8.383/91 alterou o período-base de incidência do IRPJ. De acordo com aquela lei: (a) o imposto será **devido à medida em que os lucros forem auferidos**, e as pessoas jurídicas devem **apurar mensalmente a base de cálculo e o imposto devido com base em balanços ou balancetes mensais** (art. 38); (b) as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real podem optar pelo **pagamento**, até o último dia do mês subsequente, do imposto **devido mensalmente**, calculado por estimativa (art. 39); (c) as pessoas jurídicas obrigadas a pagar o imposto pelo lucro real e que tiverem optado por fazê-lo a cada mês com base na estimativa deverão, anualmente, apresentar declaração de ajuste anual consolidando os resultados mensais (art. 43), sendo que **os resultados mensais serão apurados**, ainda que a pessoa jurídica tenha **optado pela forma de pagamento por estimativa** (art. 43, par. único).

A Lei nº 8.541/92 não alterou o período-base de incidência. Restou estabelecido que : (a) o **imposto será devido mensalmente**, à medida em que os lucros forem sendo auferidos, sendo a base de cálculo apurada mensalmente (arts. 1º e 2º); (b) A pessoa jurídica, tributada com base no lucro real, **deverá apurar mensalmente os seus resultados, com observância da legislação comercial e**

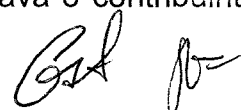


fiscal (art. 3º); (c) as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real **poderão optar pelo pagamento do imposto mensal calculado por estimativa** (art. 23); (d) a pessoa jurídica que houver optado por pagar mensalmente o imposto com base na estimativa deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro (art. 25) e com base nele apresentar declaração anual de rendimentos (art. 28), apurando o imposto sobre o lucro real anual e dele deduzindo os valores pagos mensalmente por estimativa.

A apuração do lucro real em 31 de dezembro não significa que o período-base seja anual, e que o fato gerador só se completou em 31 de dezembro. A lei (art. 23) fala claramente que, por opção, o *imposto mensal* pode ser *pago por estimativa*. Por conseguinte, os períodos-base são mensais, os respectivos fatos geradores ocorreram a cada mês, o imposto é devido a cada mês. Apenas, para simplificação em favor do contribuinte, permite a lei que ele pague o imposto mensalmente por estimativa e faça um "ajuste" ao final do ano.

Com a Lei nº 8.981/95, o imposto continuou a ser devido a cada mês. Cuida aquele diploma legal de estabelecer que: (a) o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive das equiparadas, será **devido à medida em que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos** (art. 26); (b) para apuração do imposto relativo aos **fatos geradores ocorridos em cada mês**, a pessoa jurídica determinará a base de cálculo mediante a aplicação de determinado percentual sobre a receita bruta registrada na escrituração, auferida na atividade (arts. 27 e 28); (c) as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real poderão : (c.1) optar pelo pagamento do imposto mensalmente por estimativa, deduzindo o valor pago do apurado com base no lucro real em 31 de dezembro do ano calendário, para efeito de determinar o saldo do imposto a pagar ou a compensar ; ou (c.2) determinar, mensalmente, o lucro real e a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, de acordo com a legislação comercial e fiscal (art. 37, § 6º).

Como se percebe, na vigência da Lei nº 8.383/91 não havia qualquer dúvida quanto ao período-base de incidência e momento de ocorrência do fato gerador do imposto de renda: os períodos-base eram mensais e o fato gerador ocorria ao fim de cada mês do ano-calendário. O pagamento por estimativa era, indiscutivelmente, uma forma provisória de pagamento, permitida pela lei em favor do contribuinte, de forma a não onerá-lo com o levantamento de balanço a cada mês. Porém, de acordo com a lei, ao final do ano calendário, ficava o contribuinte



obrigado a apurar o lucro real de cada mês¹ e consolidar os valores em declaração anual de ajuste, comparando o resultado consolidado com o que fora pago por estimativa e recolher a diferença, se fosse o caso.

As dúvidas quanto ao período-base de incidência e ocorrência do fato gerador surgiram com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.541/92. É que, a partir dessa lei, para efeito do ajuste anual, os valores pagos com base na estimativa passaram a ser comparados não com o imposto sobre os lucros reais mensais² consolidados, mas com o imposto sobre o lucro real anual.

Todavia, as estimativas não representam simples antecipação de imposto que será devido, mas sim, pagamento de imposto já devido, apurado de forma simplificada.

Conforme dispõe o art. 113, § 1º, do CTN, a obrigação principal, que tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, só surge com a ocorrência do fato gerador. Ou seja, o imposto só é devido se ocorrido o fato gerador, que faz surgir a obrigação principal.

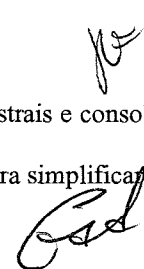
Ressalvada a hipótese de fato gerador presumido, prevista no § 7º do art. 150 da Constituição Federal (introduzido pela Ementa Constitucional 03/93), e a menos que a lei preveja **expressamente** que o recolhimento se dá a título de antecipação do imposto que será devido quando do aperfeiçoamento do fato gerador, se existe obrigação principal é porque já ocorreu o fato gerador.

A Lei nº 8.541/92 não diz que o recolhimento mensal do imposto segundo a estimativa se dá a título de antecipação do imposto devido anualmente, falando, ao contrário, em pagamento. Conforme disposição expressa da lei, a pessoa jurídica, tributada com base no lucro real, deve apurar mensalmente os seus resultados, com observância da legislação comercial e fiscal (art. 3º), podendo optar pelo pagamento do imposto mensal calculado por estimativa (art. 23).

A Lei nº 8.981/95, por seu turno, diz expressamente que o imposto pago mensalmente, apurado por estimativa, se refere aos **fatos geradores ocorridos em cada mês** (art. 27)

¹ Situação simplificada pela Portaria MF 341/92, que permitiu levantar apenas os lucros semestrais e consolidá-los para efeito do ajuste.

² De acordo com a lei. De acordo com a Portaria, para o ano-calendário de 1992, semestrais, para simplificar.



Dessa forma, a apuração do lucro real em 31 de dezembro não significa que o período-base seja anual, e que o fato gerador só se completou em 31 de dezembro.

Conforme dispõe expressamente a lei (art. 27), os períodos-base são mensais, os respectivos fatos geradores ocorrem a cada mês. Apenas, para simplificação em favor do contribuinte, permite a lei que ele pague o imposto mensalmente por estimativa e faça um “acerto de contas “ ao final do ano. O pagamento mensal por estimativa é apenas **forma de pagamento** opcional. Ou seja, os períodos-base são mensais, os fatos geradores ocorrem ao final de cada mês, porém a lei instituiu um *regime especial de pagamento* ao qual as empresas podem aderir.

A essa conclusão costuma-se opor o argumento de que, no caso da opção de pagamento pela estimativa, o período-base de incidência não pode ser tido como mensal *ou trimestral* porque a apuração do imposto se dará com base no lucro real obtido **no ano**³. Não são poucos os que entendem que, embora não previsto expressamente em lei, o período-base pode, à opção do sujeito passivo, ser anual ou mensal, e o fato gerador, da mesma forma, ocorrerá ao final do ano ou de cada mês. E que os recolhimentos mensais do imposto, apurados por estimativa, a que as pessoas jurídicas que optam pelo período-base anual estão obrigadas, caracterizam-se como antecipações. A referência a “pagamento” constitui, no seu entender, apenas uma impropriedade da lei, e a falta de disposição expressa no sentido de que os recolhimentos estimados se dão a título de antecipação fica suprida pela disposição que determina a apuração anual do saldo do imposto a pagar ou a compensar. Consideram, os que assim entendem, que, para que fato gerador ocorresse ao final de cada mês, o “acerto de contas” ao final do ano deveria ser contra os lucros reais mensais consolidados (tal como previa a Lei nº 8.393/91), e não contra o lucro real anual.

Esse, todavia, não é um argumento irrefutável. Embora, como regra, haja coincidência entre os aspectos temporal e material da hipótese de incidência tributária, essa regra admite exceção, desde que a lei assim o preveja. Natanael Martins, no voto condutor do Acórdão 107-05.089/88, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 39, pág. 144/151, trouxe a lume parecer inédito de

³ No semestre, para o ano-calendário de 1992.



Geraldo Ataliba e José Artur Lima Gonçalves (a respeito do PIS), no qual os juristas asseveram:

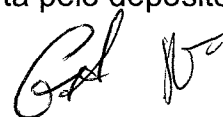
Ordinariamente, há coincidência entre os aspectos temporal (momento do nascimento da obrigação) e aspecto material. No caso, porém, o artigo 6º da lei complementar 7/70 é explícito: a aplicação da alíquota legal (essência substancial do lançamento) far-se-á sobre base seis meses anterior. Isso configura exceção (só possível porque legalmente estabelecida) à regra geral mencionada.

Dentro desse mesmo raciocínio, o fato de o “acerto de contas” (aspecto material) se dar com uma quantificação que leva em conta os fatos ocorridos em todo o ano não descaracterizaria o aspecto temporal (ocorrência do fato gerador no último dia de cada mês *trimestre* do ano civil) previsto expressamente na lei. Não se pode olvidar que essa já era a sistemática prevista pela Lei nº 8.981/95, que, no entanto, dispunha expressamente (art. 27) que o **imposto pago por estimativa se refere aos fatos geradores ocorridos a cada mês.**

Essa definição tem importância fundamental para a solução deste processo, eis que a sentença judicial que serviu de parâmetro para apurar a diferença a ser depositada reconheceu a “ *inconstitucionalidade da incidência da CSL nos termos do artigo 72, inciso III, do ADCT, modificado pela Emenda Constitucional n. 10/96, em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 1º de julho de 1996. Até essa data a incidência ocorre com base na legislação infra-constitucional vigente. Aos fatos geradores posteriores a 1º de julho de 1996, o presente mandado de segurança é improcedente, aplicando-se a EC n. 10/96, a legislação acima referida e a Lei 9316/96.*”

Uma vez que sentença reconheceu a inconstitucionalidade da alteração de alíquota em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 1º de julho de 1996, considero correta a apuração da diferença (principal) a depositar feita pela Recorrente. Quanto aos juros, deve ser averiguado se as taxas utilizadas nos demonstrativos de fl. 284 (Anexo 2) estão corretas. Nesse caso, descabe a aplicação de qualquer multa. Se os juros estiverem calculados a menor, há que ser feita a imputação, para averiguar quanto do crédito teve sua exigibilidade suspensa pelo depósito, incidindo a multa apenas sobre a parcela não coberta pelo depósito.

3- Juros de mora



A exigência dos juros de mora decorre do artigo 166 do CTN, que reza que o crédito tributário não integralmente pago no seu vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante de sua falta, ressalvando apenas a hipótese de haver consulta formulada pelo devedor dentro do prazo para pagamento. Além disso, o art. 5º do Decreto-lei 1.736/79 determina que “ a correção monetária e os juros de mora serão devidos inclusive no período em que a respectiva cobrança houver sido suspensa por decisão administrativa ou judicial” . Como lembra a lição de Bernardo Ribeiro de Moraes⁴ , na hipótese em que o crédito tributário, mesmo vencido, ainda se apresenta inexigível, não fica suprimido o pagamento com o acréscimo dos juros de mora, ou seja, os juros de mora são devidos durante o período em que a exigibilidade do crédito estiver suspensa.

Os juros de mora, na realidade, não têm a natureza de sanção, mas incidem sobre capital que, pertencendo ao fisco, estava em poder do contribuinte. Assim sendo, havendo depósito do montante do crédito discutido, incabível a exigência de juros de mora sobre o valor depositado, mormente em tempos atuais, em que o principal depositado fica imediatamente disponível para o Tesouro Nacional.

A incidência dos juros segundo a Taxa Selic consta de disposição expressa de lei em vigor, cuja aplicação não pode ser negada por este órgão administrativo.

Pelas razões declinadas, rejeito as preliminares e dou provimento parcial ao recurso para :

- 1- Considerar correta a apuração da “ CSL devida conforme sentença judicial” com base em balancetes semestrais, uma vez que o juízo determinou que, para os fatos geradores ocorridos antes de 1º de julho de 1996, a incidência ocorre com base na legislação infra-constitucional vigente”, ou seja, à alíquota de 18%.
- 2- Afastar a multa sobre a parcela do crédito depositada judicialmente, considerando que, caso os juros de mora não tenham sido calculados corretamente, deve ser feita a imputação, para averiguar quanto do crédito teve sua exigibilidade suspensa pelo depósito, incidindo a multa apenas sobre a parcela eventualmente não coberta pelo depósito.

⁴In Compêndio de Direito Tributário, Forense, RJ



- 3- Sobre o valor depositado, declarar inexigíveis os juros de mora a partir da data da efetivação do depósito.

Sala das Sessões, DF, em 12 de agosto de 2004


SANDRA MARIA FARONI

