



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LADS/

Sessão de 22 outubro de 19 85

ACORDÃO Nº 101-76.186

Recurso nº - 89.437 - IRPJ - EXS: 1974 a 1976

Recorrente - CONSPEDRA S/A ENGENHARIA E COMÉRCIO

Recorrido - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM SÃO PAULO - (SP).

BAIXA DE BENS DO IMOBILIZADO - Se a baixa for motivada por obsolescência, desuso, danificação, imprestabilidade ou destruição do bem, deve ser precedida de laudo da autoridade fiscal chamada a certificar esses eventos, além de estar lastreada em documentação hábil, para que o valor baixado possa ser debitado a Lucros e Perdas.

CANCELAMENTOS DE FATURAS POR SUBSTITUIÇÃO DE OUTRAS - O cancelamento de faturas por substituição de outras deve ter em contrapartida uma conta de receita, com a necessária indicação de números e valores correspondentes, sendo passível de justificação a critério da autoridade lançadora.

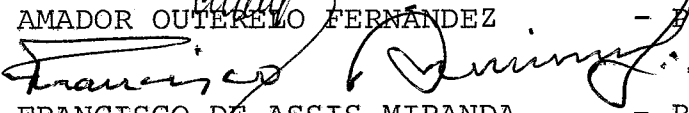
REVERSÃO DA PROVISÃO P/ DEPRECIAÇÕES - Ao ser baixado o bem do imobilizado deve ser revertida a provisão para depreciações. A sua omissão onera o custo do bem baixado e, conseqüentemente, o resultado do exercício.

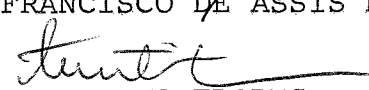
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CONSPEDRA S/A ENGENHARIA E COMÉRCIO:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 22 de outubro de 1985


AMADOR OUTEREIRO FERNANDEZ - PRESIDENTE


FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA - RELATOR


VISTO EM AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FA
ZENDA NACIONAL

SESSÃO DE: 24 OUT 1965

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Con-
selleiros: SYLVIO RODRIGUES, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, AGOSTI
NHO SERRANO FILHO, JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, ALCEU DE AZEVE
DO FONSECA PINTO e RAUL PIMENTEL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0810-028.314/78

RECURSO Nº: 89.437

ACÓRDÃO Nº: 101-76.186

RECORRENTE: CONSPEDRA S/A ENGENHARIA E COMÉRCIO

R E L A T Ó R I O

CONSPEDRA S/A ENGENHARIA E COMÉRCIO, pessoa jurídica de direito privado jurisdicionada à D.R.F. em São Paulo, foi alvo da ação fiscal a que alude o Auto de Infração de fls. 40, lavrado em 12.06.78, onde é exigido o recolhimento do crédito tributário de Cr\$ 4.129.207, aí compreendido imposto de renda, correção monetária válida até 12.07.78 e multa de 50% do lançamento "ex-officio", em virtude de haver a fiscalização submetido à tributação no exercício de 1976, ano-base de 1975, a quantia de Cr\$ 7.678.677.

Segundo consta do Termo de Verificação de fls. 37, referido valor submetido à incidência do tributo resultou da retificação dos prejuízos acumulados até o exercício anterior, e compensados no exercício de 1976. A empresa embora tenha apurado o lucro tributável no exercício de 1976, na ordem de Cr\$ 30.548.490, em virtude de ter compensado prejuízos de exercícios anteriores, nada submeteu à tributação. Em decorrência das glosas efetuadas pela fiscalização no tocante à escrituração dos anos-base de 1973 a 1975, exercício 1974 a 1976, houve o reajuste nos prejuízos compensados. Após a retificação, o montante dos prejuízos acumulados não bastou para absorver o lucro tributável do exercício de 1976, restando um lucro sujeito à tributação de Cr\$ 7.678.677. Em suma: nos exercícios financeiros de 1973 a 1975, anos-base de 1972 a 1974, a empresa apurou prejuízos no total de Cr\$ 42.393.211. Em resultado das glosas impostas pelo fisco, no importe total de Cr\$

ACÓRDÃO Nº 101-76.186

18.760.644, o total desses prejuízos ficou reduzido a Cr\$.....
23.632.666. Em consequência, o resultado do exercício financeiro'
de 1976, ano-base de 1975, está assim quantificado:

Lucro tributável conf. declaração...	Cr\$ 30.548.490
Glosas efetuadas nesse exercício...	Cr\$ 762.853 +
	31.311.343

Menos: Prejuízos fiscais acumulados dos
exercícios de 1973 a 1975, já de-
duzidas as glosasCr\$(23.632.666)-
Lucro sujeito à tributaçãoCr\$ 7.678.677

Os termos de verificação lavrados em 24.02.78, 20
março de 1978, 29.05.78, 30.05.78, 31.05.78, 17.04.78 e 05.06.78,
especificam a natureza das glosas efetuadas pela fiscalização, a
saber:

"Exercício de 1974, ano-base de 1973:

- importância indevidamente debitada
na conta de Lucros e Perdas, conf.
Termo de 24.02.78 Cr\$1.312.522,
- Reversão da provisão para depre-
ciações, não efetuada, conf. Termo
de 20.03.78 Cr\$4.206.386,
- Baixa de bens desacompanhada de do-
cumentação hábil, conforme Termo
de 29.05.78 Cr\$8.811.871,
- Baixa de bens em desacordo com a
documentação apresentada, conforme
Termo de 31.05.78 Cr\$1.250.000,

2.2. No "Termo de Verificação" de 24.02.78 - fls. 06, cons-
ta que foi levada a débito do resultado do exercício a impor-
tância de Cr\$ 15.568.401, referente baixa do ativo imobilizado
conforme demonstração da conta "Lucros e Perdas", de 31.12.73.

2.3. O Fiscal Autuante após a confrontação entre as contas
integrantes do ativo imobilizado em 31.12.72 e 31.12.73, veri-
ficou que a redução no ativo fixo foi de Cr\$ 14.255.879, como
segue; e não a importância de Cr\$ 15.568.401, levada a débito
do resultado:



ACÓRDÃO Nº 101-76.186

<u>contas</u>	<u>saldos</u>	<u>reduções</u>
Equipamentos e instalações		
31.12.72	1.599.807,	
31.12.73	<u>502.450,</u>	1.097.357,
Instalações e Mov. Utens		
31.12.72	436.169,	
31.12.73	<u>366.734,</u>	69.435,
Veículos e Máqs. Operatrizes		
31.12.72	17.283.078,	
31.12.73	<u>4.260.180,</u>	13.022.898,
Ferramentas		
31.12.72	77.898,	
31.12.73	<u>11.709,</u>	66.189,
soma		<u>14.255.879,</u>

2.4. Portanto, foi debitada indevidamente na conta de "Lucros e Perdas", no exercício financeiro de 1974, ano-base 1973, a quantia de Cr\$ 1.312.522, a título de baixa do imobilizado, onerando o resultado do exercício.

2.5. O "Termo de Verificação e Apreensão de Documentos" lavrado em 31.05.78 (fls. 25), esclarece que foi debitada na conta: "Baixa do Ativo Imobilizado" a quantia de Cr\$ 1.250.000, em 21 de dezembro de 1973, cujo histórico do lançamento é:

"Baixa cife. instrumento particular em adendo ao protocolo de negócios - cláusula 5a. (anexo Doc. 818/Dez/73)".

2.6. A importância de Cr\$ 1.250.000, foi, posteriormente, transferida para débito de Lucros e Perdas, conforme lançamento, onerando o resultado do exercício de 1974, ano-base de 1973.

2.7. Contudo, do documento nº 818, exibido à fiscalização, na cópia do instrumento particular citado, consta, na cláusula 5a.:

"5a.) - Em cumprimento ao estabelecido no PROTOCOLO DE NEGÓCIO, retromencionado, a TERMACO S/A CONSTRUÇÕES E COMÉRCIO, rescindem o contrato de compra e venda das máquinas e equipamentos objeto do CM-D/581 firmado entre a primeira signatária e a São Paulo Minas S/A, revertendo aquela maquinaria para o ativo fixo da interveniente "CONSPEDRA" e cancelado o débito da primeira para com a mesma interveniente, por isso que aquela maquinaria

ACÓRDÃO Nº 101-76.186

ria permaneceu em poder da interveniente CONSPEDRA à ordem da primeira signatária "TERMACO", até a presente data".

2.8. Conclui-se, portanto, que a referida cláusula 5a. trata de reincorporação e não baixa do ativo fixo. Logo, a quantia de Cr\$1.250.000, foi indevidamente considerada como custo de bem baixa do do patrimônio, onerando o resultado do exercício de 1974, ano-base 1973.

2.9. No "Termo de Verificação de 20.03.78 (fls. 7) alega o Fiscal Autuante que no Balanço Patrimonial levantado em 31.12.72, figura no Passivo Não Exigível, a conta "Provisões p/ Depreciações", com um saldo de Cr\$ 8.944.806.

2.10. Outrossim, no Balanço levantado em 31.12.73, a mesma conta figura no Passivo Não Exigível com idêntico saldo. Registre-se que durante o ano-base de 1973 não foram contabilizadas depreciações.

2.11. Considerando que houve baixas do ativo imobilizado no valor de Cr\$ 14.255.879, conforme "Termo de Verificação" de 24 de fevereiro de 1978, conclui-se que não foi procedida a necessária reversão da provisão para depreciações.

2.12. Nessas condições, deixou de ser abatida, do valor dos bens baixados, a depreciação correspondente e, em consequência, o custo aparece majorado, onerando indevidamente o resultado do exercício.

Do total do ativo imobilizado 31.981.209
Deduzindo-se os bens não sujeitos a depreciação:

Terrenos	271.583	
Edifícios e Construções	383.414	(654.997)

Chega-se ao ativo depreciável 31.326.212

2.13. Estabelecendo-se uma proporcionalidade entre o ativo depreciável (Cr\$ 31.326.212) e os bens baixados (Cr\$ 14.255.879) com a provisão para depreciações (Cr\$ 8.944.806), verifica-se que deveriam ter sido revertidas as depreciações correspondentes à baixa do ativo fixo, no importe de Cr\$ 4.206.386,00. O critério da proporcionalidade ora observado, resulta na ausência de elementos que possibilitem a apropriação específica.

2.14. E, finalmente quanto a última parcela de Cr\$ 8.811.871,12, de acordo com o Auto de Infração houve baixa de bens desacompanhada de documentação hábil, conforme "Termo de Verificação e Apreensão de Documentos" de 29.05.78, onde o Fiscal Autuante demonstra os lançamentos contábeis transcritos no Diário Copiador nº 11, às fls. 268 e 269:

"Doc. 811 - Baixa de valores entregues em processo

ACÓRDÃO Nº 101-76.186

executiyo de cobran
ça e por desuso, con
forme relação anexa 4.133.194,98

Doc. 812 - Baixa de
valores entregues
em processo executi
yo de cobrança e
por desuso conforme
relação anexa 4.351.613,09

Doc. 813 - Baixa por
obsolescência e de-
suso conforme rela-
ção anexa 285.070,05

Doc. 814 - Baixa
por obsolescência e
desuso conforme re-
lação anexa 41.993,00

8.811.871,12"

2.15. Esclarece ainda o Fiscal que observou também que nos documentos que serviram de base aos lançamentos ora reportados, não constavam nas relações mencionadas no histórico desses lançamentos, tanto as referentes aos bens entregues em processo executivo de cobrança, quanto aos baixados por obsolescência ou desuso.

2.16. Não há laudos técnicos que atestem a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, sem valor residual apurável. Registre-se que sequer referência a tais laudos é feita nos lançamentos e respectiva documentação, inclusive quanto ao número dos processos executivos de cobrança.

2.17. Em consequência, as importâncias retro, no total de Cr\$ 8.811.871,12, não encontram amparo legal para serem consideradas como custos ou despesas dedutíveis.

2.18. A fim de melhor instruir o processo, o Fiscal procedeu a apreensão dos documentos citados, exceção feita ao de número 814, que estaria junto aos depósitos da empresa, devendo ser apresentado oportunamente.

2.19. Quanto aos documentos 811, 812 e 813, ora apreendidos estão sendo rubricados, pelo Sr. Aristides Bittencourt, Contador, portador da cédula de identidade RG nº 1.942.832, expedida pela Secretaria da Segurança Pública do Estado de São Paulo.

Exercício de 1975, ano-base 1974

- Glosa da importância debitada em Lucros e Perdas, por transferência do saldo da conta "Regularização do Exercício", conforme Termo de 17.04.78... 3.179.865,32

ACÓRDÃO Nº 101-76.186

3. De acordo com o Auto de Infração de fls. 40 e "Termo de Verificação e Prestação de Esclarecimentos" de 17.04.78, às fls. 8, que no Livro Diário nº 11, às fls. 409, sob o título "Regularização do Exercício", foi debitada na conta "Lucros e Perdas", em 31.12.74, a quantia de Cr\$ 3.179.865,32, sendo, inclusive, apresentada destacadamente na Demonstração de Lucros e Perdas nas fls. 411 no mesmo Diário.

3.1 Analisando a conta "43.00 - Regularização do Exercício nas sub-contas" "43.00.01 - Faturas Canceladas" e "43.00.02 - Prejuízos", registra, relativamente aos valores mais expressivos, cancelamentos de faturas por substituição de outras.

3.2 Continua o Fiscal Autuante que o débito na conta de resultado do exercício estaria justificado se a substituição tivesse, em contrapartida, uma conta de receita. Mas a conta "50.00.09 - Receita s/ Obras" não acusa esses valores em correspondência, se quer havendo coincidência em relação aos números das faturas que teriam sido emitidas em substituição. Solicitado ao Contador, que relacionasse, individualizadamente, as faturas lançadas na conta "50.00.09", este esclareceu que no rol de tais faturas não constavam aquelas emitidas em substituição e que, pelo seu nº deveriam referir-se a exercício anterior.

3.3 Portanto, a quantia de Cr\$ 3.179.865,32, acima citada, não encontra amparo legal para ser considerada despesa dedutível do exercício.

Exercício de 1976, ano-base 1975

- Glosa da importância debitada em Lucros e Perdas, correspondente à transferência do saldo da conta "Faturas a Receber" para a conta "Faturas Canceladas" e desta para resultado do Exercício, conforme Termo de 05.06.78 762.853,08
- Importância sujeita a tributação no exercício de 1976, ano base 1975, em decorrência dos fatos acima discriminados, conforme Termo de 09.06.78 7.678.677,00

4. No Auto de Infração (fls. 40) e no "Termo de Verificação" de 05.06.78 (fls. 31), consta que no Livro Diário Copiador nº 11, às fls. 464, há lançamentos através do qual o saldo da conta "1.210 - Faturas a Receber" no valor de Cr\$ 762.853,08, foi transferido para a conta "43.00.02 - Faturas Canceladas", em 31.12.75.

4.1 Na mesma data, às fls. 467, o valor acima foi levado à débito de Lucros e Perdas, figurando na demonstração dessa conta, às fls. 470 do referido Livro Diário.

4.2 Segundo pode-se inferir, o valor supracitado foi debi

tado a Lucros e Perdas para conciliação da conta "Faturas a Receber", não havendo sequer a identificação das faturas baixadas. Portanto, não foram observadas as normas pertinentes à baixa de créditos incobráveis ou insubsistentes, razão pela qual não poderá a quantia de Cr\$ 762.853,08 ser considerada despesa dedutível.

Notificada da exigência e com a mesma não se conformando, ingressou a interessada com a impugnação de fls. 45/53, instruída com os documentos de fls. 55/226 e 236/238, onde, desta cadamente, contesta as glosas efetuadas e especificadas nos termos supra-referidos. Diante a natureza da matéria envolvida, as suas razões são lidas em sessão para a boa elucidação da Câmara.

Apreciando a impugnação, a autoridade monocrática julgadora, pela decisão de fls. 239/252, deferiu-a em parte para reduzir a glosa efetuada no exercício de 1975, ano-base de 1974, de Cr\$ 3.179.865, para Cr\$ 719.071 no tocante a faturas canceladas, por substituição de outras.

Após a decisão, o lucro do exercício de 1976, ano-base de 1975, sujeito à tributação, ficou assim quantificado:

Lucro tributável no exerc. fin.	
de 1976	Cr\$ 30.548.490
	<u>762.853</u>
Glosa nesse exercício de 1976	31.311.343
 Prejuízos fiscais acumulados dos exerc. de 1973 a 1975, já dedu- zidas as glosas	 <u>(26.093.359)</u>
	Cr\$ 5.217.984

Em suas razões de decidir, fundamentou-se a autoridade singular, em que:

"Exercício de 1974, ano-base 1973

Parcelas	1.312.522,31
.....	1.250.000,00

7. Analisando os itens 2.2 ao 2.8 e do 6 da presente, verifica-se que de fato não houve duplici-

ACÓRDÃO Nº 101-76.186

dade de glosa.

7.1 Se o saldo da conta de resultado da baixa de bens do imobilizado registra Cr\$ 15.568.401,43 e que pelo confronto dos saldos iniciais e finais de 1973 observa-se que as reduções do ativo fixo somam Cr\$ 14.255.879,12, portanto uma diferença maior de Cr\$ 1.312.522,31 que onerou o resultado do exercício, sendo assim, despesa indedutível por tratar-se de acréscimo não justificado do resultado.

7.2 Relativamente ao valor de Cr\$ 1.250.000,00 não há qualquer duplicidade, porquanto no valor da baixa de Cr\$ 15.568.401,42 (doc. 2 da impugnação) houve um excesso de baixa de Cr\$ 1.312.522,31, que foi glosado no valor de Cr\$ 14.255.879,12, que então foi aceito e que se encontra esse valor de Cr\$ 1.250.000,00, posteriormente glosado da mesma forma que os valores no montante de Cr\$ 8.811.871,12, referidos no termos de fls. 10, também contido naquele valor citado, como pode ser constatado por simples confrontação.

Parcela..... 4.206.386,00

7.3 Quanto aos itens 2.9 ao 2.13 e do item 6.1, deve-se mencionar que realmente a omissão do lançamento de baixa das depreciações de bens alienados oneram o resultado, pois o custo do imobilizado baixado fica a maior.

7.4 O critério de proporcionalidade entre o ativo depreciable e os bens baixados estabelecido pelo Fiscal Autuante, é procedente, pois é incabível o contribuinte não conseguir apresentar o cálculo das depreciações dos bens baixados.

7.5 Improcedente também a alegação de que nenhum dano ao Fisco causou, face ao prejuízo acumulado em 1973, que comportava a receita referida. Ressalte-se que a tributação exigida através do Auto de Infração, considera também o prejuízo acumulado, como demonstra mais adiante.

Parcela de.....8.811.871,12

7.6 Analisando os itens 2.14 ao 2.19 e do 6.2 e 6.3, conclui-se que não se justifica o pedido de que seja diminuído o valor de Cr\$ 2.610.158,74, pois os bens que somam esta importância não se relacionam com os bens mencionados nos documentos apreendidos (fls. 11 a 24 do processo), e nem poderia ser de outra forma, porque naqueles documentos constam bens baixados em 1973 e os documentos anexados ao Auto - fls. 75 a 90, os quais o con-

ACÓRDÃO Nº 101-76.186

tribuinte alega serem hábeis para comprovar a dedutibilidade das mencionadas baixas são de 1974, portanto fora de questão quaisquer ponderações, porque referem-se a outro exercício.

7.7 O procedimento correto seria através de laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição dos bens conforme determina o artigo 161, "f", III do Dec. 76.186/75:

"Art. 161 - ...

f) ...

III - mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável".

Exercício de 1975, ano-base 1974

Parcela de 3.179.865,32

7.8 Ponderando os itens 3 ao 3.3 e 6.4, como também dos documentos fls. 91 ao 167 do processo conclui-se que do valor lançado no Auto Cr\$ 3.179.865,32 apenas Cr\$ 2.460.793,63 representam provas para comprovação das faturas canceladas pelas substituições de outras. O restante, Cr\$ 464.350,80 referem-se as faturas canceladas que não foram substituídas, e nem justificados os motivos que levaram o contribuinte ao seu cancelamento, e Cr\$ 254.720,89 não apresentados e nem justificados na impugnação.

7.9 Assim sendo, por não terem provas convincentes que motivaram os cancelamentos das faturas, e por onerarem a conta de resultados: "Lucros e Perdas", mantenho parcialmente o Auto de Infração, não aceitando a comprovação do valor de Cr\$..... 719.071,69.

Exercício de 1976, ano-base de 1975

Parcela de 762.853,08

7.10 Finalmente, analisando os itens 4 ao 4.2 e 6.5 da presente, nota-se claramente que os argumentos apresentados não são suficientes para comprovarem a adequação dos lançamentos, pois não há provas suficientes da necessidade do cancelamento das faturas.

7.11 Observa-se que não foram obedecidos os critérios estipulados pelo art. 167, § 5º e § 6º do RIR/75, nestes termos:



ACÓRDÃO Nº 101-76.186

"Art. 167 ...

§ 5º - Os prejuízos realizados no recebimento dos créditos serão obrigatoriamente debitados à provisão referida neste artigo e o eventual excesso verificado será debitado a custos, despesas operacionais ou diretamente à conta de Lucros e Perdas.

§ 6º - O débito dos prejuízos a que se refere o parágrafo anterior, quando em valor inferior a Cr\$ 1.000,00 (hum mil cruzeiros), por devedor, poderá ser efetuado, após decorrido um ano de seu vencimento, independentemente de terem-se esgotado os recursos para a sua cobrança".

Parcela de 7.678.677,00

7.12 Através do "Termo de Verificação" de 09 de junho de 1978 foi apurado um lucro sujeito a tributação de Cr\$ 7.678.677,00, tendo em vista, as glosas consignadas nos "Termos" de 24.02.78; 20 de março de 1978; 17.04.78; 29.05.78 e 31.05.78.

7.13 Isto posto, e

7.14 Considerando o exposto nos itens 7 ao 7.2 retro, mantenho a tributação sobre Cr\$1.312.522,31 do período base de 1973;

7.15 Considerando a incapacidade do contribuinte em demonstrar de que forma apurou o valor das depreciações (itens 7.3 ao 7.5, retro) e tendo em vista, principalmente, que a omissão da contabilização das depreciações de bens baixados deveriam ter sido registradas contabilmente em 1973;

7.16 Considerando o disposto nos itens 7.6 e 7.7 da presente decisão, onde apresenta um equívoco da Autuada, tentando diminuir parcialmente a glosa, juntando à impugnação documentos de bens alienados em 1974, ao invés de 1973;

7.17 Considerando que da parcela exigida pelo Auto de Cr\$ 3.179.865,32 do exercício de 1975, ano-base 1974, foi comprovada o motivo que levaram o cancelamento das faturas o valor de Cr\$ 2.460.793,63 portanto fica mantido o valor parcial de Cr\$ 719.071,69 e

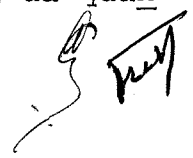
7.18 Considerando que a parcela de Cr\$ 762.853,08 do exercício de 1976, ano-base de 1975,

deve ser mantida, por que neste caso o ônus da prova é do contribuinte, e não tendo juntado provas suficientes que levaram a proceder aos cancelamentos das faturas, mantenho a glosa."

Segue-se o tempestivo recurso consubstanciado na petição de fls. 262/271, onde inicialmente a recorrente pede a anulação do Auto de Infração, pois além da empresa ter agido em plena conformidade com a legislação reguladora da espécie, decaiu a Fazenda de seu direito de constituir o crédito tributário, eis que ocorreu, nos presentes autos, a denominada prescrição intercorrente. A tese da prescrição intercorrente é desenvolvida nos itens 2 a 7 do recurso, cuja leitura é feita em plenário. Quanto ao mérito alega que os débitos exigidos no levantamento fiscal na da mais são do que o resultado de erros ou de excessos de exação por parte do fiscal autuante, razão pela qual não é legítima sua imputação. No que concerne ao imposto reclamado no exercício de 1974, relativo à quantias que teriam sido debitadas indevidamente na conta Lucros e Perdas, bem como, à baixa de bens do ativo imobilizado supostamente realizada em desacordo com a documentação a apresentada, alega que se demonstrou, inclusive com a juntada dos referidos documentos, que as mesmas resultaram de duplicidade de glosas, sendo por isso, manifestamente incabíveis.

Descabida, também, é a autuação fiscal no que se refere à acusação de que não teria sido efetuada a necessária "reversão da provisão para depreciações", isto porque, além de não se ter constatado o valor real das depreciações levadas a efeito, a falta de baixa no exercício de 1973 nenhum dano causou ao fisco, em virtude do prejuízo acumulado neste período comportar a questionada quantia. Além disso, a própria documentação anexada aos autos é bastante para comprovar que o critério utilizado pelo sr. agente da fiscalização, para se chegar ao valor exigido, é arbitrário, posto que dotado de imprecisão.

Quanto à alegação de que houve "baixa de bens, desacompanhada de documentação hábil", entende que logrou, mediante a juntada de documentos idôneos, comprovar uma parcela da quan



tia apurada, o que, no entanto, foi completamente desconsiderado pela decisão proferida.

Aduz que, no referente à quantia exigida no exercício de 1975, entendeu o sr. agente autuante ser ela devida, por ter a empresa recorrente feito constar, na conta Lucros e Perdas, débito, que no seu entender seria indevido, referente ao cancelamento de faturas, as quais teriam sido substituídas por outras.

Todavia, tal débito foi plenamente justificado pela ora recorrente, com a demonstração, através dos documentos por ela juntados, da receita que compensou a substituição de algumas das mencionadas faturas; quanto às restantes, tem-se que as mesmas foram anuladas sem que houvesse sua substituição, por motivos legítimos, posto que decorrentes de sua própria atividade.

Por derradeiro afirma ser infundado o débito apurado no exercício de 1976, isto porque, na glosa efetuada, foram computados valores de faturas que, por terem sido canceladas, foram lançadas, justificadamente, na conta de lucros e perdas.

Ademais, o valor do prejuízo acumulado, resulta na inexistência de débito, a título de imposto sobre a renda, o que, comprova, por mais uma vez, a inadmissibilidade da autuação fiscal.

É o relatório.

ACÓRDAO Nº 101-76.186

V O T O

Conselheiro FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, Relator:

Alega a interessada em seu apelo ao Colegiado que "decaiu a Fazenda de seu direito de constituir o crédito tributário, eis que ocorreu, nos presentes autos, a denominada prescrição intercorrente."

No concernente ao exame da prescrição intercorrente na esfera administrativa pela demora na decisão, em que pese tratar-se de matéria de alta indagação jurídica, a jurisprudência administrativa firmou-se no sentido de que:

- "A impugnação do sujeito passivo às exigências do auto de infração suspende a exigibilidade do crédito tributário, não sendo possível, nesse período, ser declarada a prescrição"
(Acórdão nº 105-0.014/83 da 5a. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes);
- "Durante o prazo de suspensão da exigibilidade do crédito tributário não corre o prazo de prescrição"
(Acórdão nº 104-2.792/82 da 4a. Câmara do 1º C. Contribuintes)
- "Não corre o prazo de prescrição quinquenal enquanto pendente de decisão do processo de cobrança".
(Acórdão nº 102-18.401/81, da 2a. Câmara do 1º C. Contribuintes).

Por seu turno o judiciário não admite a possibilidade de ser declarada a prescrição intercorrente, estando em curso o processo administrativo.

Nesse sentido os seguintes julgados:

- As reclamações e recursos na instância fiscal — administrativa suspendem a exigibilidade do crédito tributário e, por consequência, interrompem os prazos de decadência e prescrição.
(Ag. Instr. 41.483-TFR - 6a. Turma)
- 
- 

ACÓRDÃO Nº 101-76.186

- Durante o debate na órbita administrativa, o crédito tem sua exigibilidade suspensa, não se cogitando de prescrição; incabível também arguir decadência, se o auto de infração foi lavrado em tempo.
(Ap. Cível 66.530 - TFR, 5a. Turma)

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, instância derradeira na esfera administrativa, ao manifestar-se sobre a matéria, à unanimidade de votos, assim decidiu no Acórdão nº CSRF/01-0.046, de 15.01.80, relatado pelo eminente Conselheiro Luiz Miranda:

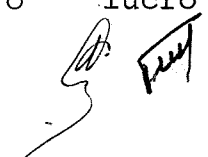
Ementa: "PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE - Impossibilidade de sua declaração, estando em curso o processo administrativo, uma vez que está suspensa a exigibilidade do crédito tributário. Aplicação do art. 151, III, do Código Tributário Nacional."

O ilustre Relator em seu voto, adotou o voto proferido pelo culto Conselheiro Amador Outereiro Fernández, no julgamento do recurso nº 79.561, em que foi prolatado o Acórdão número 103-01.277, que, esgotando a matéria, demonstrou de modo cabal e definitivo por que razão não poderia prosperar a tese da prescrição intercorrente.

O voto proferido no Acórdão nº 103-01-277, é anexo em xerocópia e faz parte integrante deste, cujas conclusões permitimo-nos adotar por representar nosso pensamento sobre a matéria.

Nesse passo, não acolhemos a questão preliminar in vocada.

Quanto ao mérito, verifica-se que a autoridade fiscal reajustou para menos os prejuízos fiscais acumulados no período de 1973 a 1975, (exercícios financeiros) e compensados na declaração de rendimentos apresentada para o exercício de 1976. Este reajuste decorreu de glosas impostas na apuração do resultado dos aludidos exercícios. Em consequência alterou-se o lucro



ACÓRDÃO Nº 101-76.186

tributável do exercício de 1976, ano-base de 1975, sendo que nesse exercício também foram efetuadas glosas. Assim, diante esses reajustes, surgiu o resultado tributável no exercício de 1976, ano-base de 1975, na ordem de Cr\$ 7.678.677, reduzido para Cr\$ 5.217.984, pela decisão de 1ª instância em virtude do deferimento parcial da impugnação.

Impõe-se, dest'arte, a análise da procedência ou não dessas glosas, frente às razões alinhadas no apelo.

1. GLOSAS DO EXERC. DE 1974, ANO-BASE 1973:

- Importância indevidamente debitada a Lucros e Perdas: Cr\$ 1.312.522, e Cr\$ 1.250.000:

A empresa levou a débito do resultado do exercício o valor de Cr\$ 15.568.401, referente a baixa do ativo imobilizado. Entretanto a fiscalização ao examinar a documentação apresentada, apurou que a redução do ativo fixo foi de Cr\$ 14.255.879 e não Cr\$ 15.568.401, glosando a diferença de Cr\$ 1.312.522. Insiste a recorrente que houve duplicidade de glosas tendo em vista que o fisco glosou no mesmo exercício sob o mesmo título, o valor de Cr\$ 1.250.000, conforme Termo de 31.5.78. Do exame do documento nº 818, verifica-se que essa alegação não procede, estando a referida quantia relacionada com reincorporação e não baixa de bens do ativo fixo, sendo indevidamente considerada como custo de bem baixado do patrimônio, onerando o resultado do exerc. de 1974.

- Reversão da provisão para depreciações, não efetuada, conforme Termo de 20/03/78:
Cr\$ 4.206.386.

Ao examinar o balanço patrimonial levantado em 31.12.72, apurou a fiscalização que figura no Passivo não Exigível a conta "Provisões p/ Depreciações", com um saldo de Cr\$8.944.806. Idêntico saldo figura no balanço encerrado em 31.12.73, sendo que durante o ano-base de 1973 não foram contabilizadas depreciações. Pelo fato de ter havido baixas do ativo imobilizado no valor de Cr\$

ACÓRDÃO Nº 101-76.186

Cr\$ 14.255.879, concluiu o fisco no Termo de Verificação de 24 de fevereiro de 1978, que não foi procedida a necessária reversão da provisão para depreciações. Diante disso, deixou de ser abatida dos bens baixados, a depreciação correspondente e, em consequência, o custo aparece majorado, onerando indevidamente o resultado do exercício, conforme o seguinte cálculo:

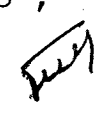
Do total imobilizado Cr\$ 31.981.209
Deduzindo-se os bens
não sujeitos a depreciação:

Terrenos.....	271.583	
Edifícios e		
Construções....	383.414	(654.997)

Chega-se ao ativo depreciável 31.226.212

Ao estabelecer uma proporcionalidade entre o ativo depreciável (Cr\$ 31.226.212) e os bens baixados (Cr\$ 14.255.879), com a provisão para depreciações (Cr\$ 8.944.806), verificou o fisco que deveriam ter sido revertidas as depreciações correspondentes à baixa do ativo fixo, no importe de Cr\$..... 4.206.386, adotando o critério da proporcionalidade ante a ausência de elementos que possibilitassem a apropriação específica. A recorrente considerou descabida a glosa alegando que, além de não se ter constatado o valor real das depreciações levadas a efeito, a falta de baixa no exerc. de 1973 nenhum dano causou ao fisco em virtude do prejuízo acumulado nesse período comportar a questionada quantia. Além do mais a documentação acostada aos autos comprova que o critério utilizado pelo fisco para chegar ao valor exigido, é impreciso e arbitrário.

Estamos em que, não tendo o contribuinte promovido a depreciação, outra alternativa não restou ao fisco senão estabelecer o critério de proporcionalidade entre o ativo depreciável e os bens baixados. A alegação de que tal ausência nenhum dano causou ao fisco, pelo fato de o prejuízo acumulado comportar a receita referida, não pode prosperar, tendo em vista que no levantamento fiscal foi devidamente considerado o prejuízo acumulado, conforme demonstrado nos autos.



ACÓRDÃO Nº 101-76.186

- baixa de bens desacompanhada de documentação hábil.

Nesse particular o fisco efetuou as seguintes glosas:

Baixa de valores entregues em processo executivo de cobrança e por desuso (doc. 811), Cr\$ 4.133.194;

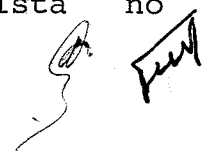
Idem, idem, (doc. 812), Cr\$ 4.351.613;

Baixa por obsolescência e desuso (doc. 813), Cr\$ 285.070;

Idem, idem, (doc. 814), Cr\$ 41.993.

Verificou o fisco que os documentos que serviram de base aos lançamentos ora resportados não constavam nas relações mencionadas no histórico desses lançamentos, tanto as referentes aos bens entregues em processo executivo de cobrança, quanto aos baixados por obsolescência ou desuso. Apurou também a inexistência de laudos técnicos atestando a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, sem valor residual apurável, razão porque efetuou a glosa no valor total de Cr\$ 8.811.871. Referidos documentos de nºs 811, 812 e 813, foram apreendidos e foi com base neles que o fisco concluiu pela irregularidade apontada.

Ao contestar a imputação fiscal de que "houve baixa de bens desacompanhada de documentação hábil", afirma a recorrente que os documentos anexados justificam que a parcela de Cr\$ 2.610.158, seja diminuída do valor apurado. Demonstrou o fisco que os bens que somam esta importância não se relacionam com os bens mencionados nos documentos apreendidos (fls. 11 a 24) e nem poderia ser de outra forma, porque naqueles documentos constam bens baixados em 1973 e os documentos anexados (fls. 75/90), os quais o contribuinte alega serem hábeis para comprovar a dedutibilidade das mencionadas baixas, são de 1974, referentes assim a outro exercício. Dessa forma a pretensão da recorrente não pode ser acolhida. Por outro lado, a baixa dos bens obsoletos, invendáveis ou danificados, deveria ser precedida do laudo da autoridade fiscal chamada a certificar o estado desses bens, na forma prevista no



ACÓRDÃO Nº 101-76.186

art. 161, inciso III do RIR então vigente. Procede assim a glosa do valor total de Cr\$ 8.811.871, no exercício de 1974.

2. GLOSA DO EXERC. DE 1975 ANO-BASE DE 1974:

- Glosa da importância de Cr\$ 3.179.865, debitada a Lucros e Perdas, por transferência do saldo da conta "Regularização do exercício, conforme Termo de 17/04/78."

Ao analisar a conta "Regularização do Exercício", subcontas "Faturas Canceladas" e "Prejuízos", convenceu-se o fisco de que o débito a Lucros e Perdas do valor de Cr\$ 3.179.865, só encontraria justificativa se a substituição de faturas, tivesse, em contrapartida, uma conta de receita. Entretanto a conta "Receita s/Obras", não acusa esses valores em correspondência, não havendo sequer coincidência em relação aos nºs das faturas que teriam sido emitidas em substituição. Em sua defesa alega a interessada que tal débito foi por ela plenamente justificado através de documentação acostada que comprova a substituição de faturas, em alguns casos, sendo que outras faturas foram anuladas sem que houvesse sua substituição, por motivos legítimos decorrentes da própria atividade exercida. Diante a prova apresentada, o julgador singular admitiu o cancelamento de faturas no montante de Cr\$ 2.460.793, pela substituição de outras, ficando assim a glosa reduzida para Cr\$ 719.071. É inegável que o cancelamento de faturas, por devoluções, substituições etc., exige a prova da ocorrência desses eventos, por importar em redução de receita. No caso, a ausência de comprovação impediu fosse a pretensão da recorrente acolhida na sua totalidade, devendo assim ser mantida a glosa da diferença detectada.

3. GLOSA DO EXERC. DE 1976, ANO-BASE DE 1975:

- Glosa da importância de Cr\$ 762.853, debitada a Lucros e Perdas, correspondente à transferência do saldo da conta "Faturas a Receber" para



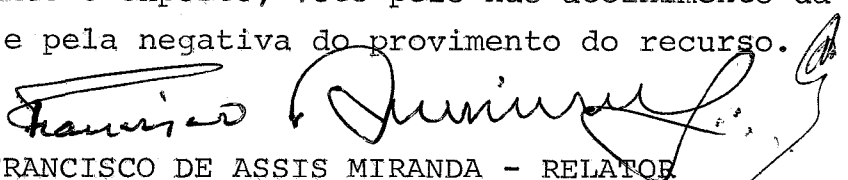
ACÓRDÃO Nº 101-76.186

a conta "Faturas Canceladas" e desta para o resultado do exercício.

No referente ao exercício de 1976, ano-base de 1975, a autoridade fiscal glosou a importância de Cr\$ 762.853, igualmente debitada a Lucros e Perdas, correspondente à transferência do saldo da conta "Faturas a Receber" para a conta "Faturas Canceladas", e desta para o resultado do exercício, pelo fato de não haver a identificação das faturas baixadas. Em suas razões de recurso a interessada procura justificar as baixas alegando apenas que resultaram de faturas canceladas, nada entretanto comprovando. Ante a ausência de comprovação, é de ser mantida a glosa fiscal.

Por todas essas razões, força é concluir que a decisão recorrida guardou inteira consonância com as disposições legais e regulamentares aplicáveis à espécie, não merecendo reforma.

Ante o exposto, voto pelo não acolhimento da preliminar invocada e pela negativa do provimento do recurso.



FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA - RELATOR

V O T O

CONSELHEIRO AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, RELATOR:

I - DAS PRELIMINARES DE DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO

A doutrina e a jurisprudência predominante afirmam que, segundo o Código Tributário Nacional (C.T.N.), a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador (art. 113, § 1º), sendo o lançamento um ato declaratório da ocorrência desse fato gerador (art. 144), e, simultaneamente, constitutivo do crédito tributário (art. 142). Por outro lado, a decadência é a perda da aculdade de efetuar o lançamento, constituindo o crédito tributário, e a prescrição é a perda da ação para exigir o adimplemento do crédito tributário. Assim, somente podemos falar em decadência, antes da constituição do crédito tributário, ou seja, antes do lançamento, e, em prescrição, depois de constituído o aludido crédito.

É de perguntar-se então como se opera o lançamento e quem será competente para efetuar-lo, ou melhor, se o AUTO DE INFRAÇÃO lavrado pela Fiscalização Federal, em face da constatação do descumprimento das normas da legislação do Imposto de Renda é ou não um ato típico de lançamento?

Ao nosso ver o AUTO DE INFRAÇÃO E NOTIFICAÇÃO FISCAL, dado preencher todos os requisitos do art. 142, do C.T.N., é um lançamento de espécie ex officio (art. 149 do C.T.N.).

Outra não é a conclusão que emerge da análise do estabelecido nos artigos 141 c/c a 151, inciso III, e o art. 145, inciso I, do C.T.N., e artigos 9 e 21 e seu § 3º, do Processo Administrativo Fiscal (P.A.F.), onde se declara, respectivamente, que os grifos são da transcrição):

"Art. 141 - O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta lei,..."

"Art. 151 - Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:"

5

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;"

.....
"Art. 145 - O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - Impugnação do sujeito passivo."

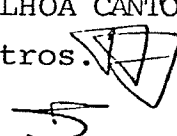
.....
"Art. 9º - A exigência do crédito tributário será formalizada em auto de infração ou notificação de lançamento, distinto para cada tributo."

.....
"Art. 21 - Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, será declarada à revelia e permanecerá o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável do crédito tributário."

.....
§ 3º - Esgotado o prazo de cobrança amigável sem que tenha sido pago o crédito tributário o órgão preparador declarará o sujeito passivo devedor remisso e encaminhará o processo à autoridade competente para promover a cobrança executiva."

Ora, se nos termos da legislação de regência, após a lavratura do AUTO DE INFRAÇÃO E NOTIFICAÇÃO FISCAL, para suspender a exigibilidade do crédito tributário notificado é indispensável a apresentação de reclamação ou impugnação (art.141 c/c art. 151, inc. III, do C.T.N.), e se, para que esse crédito possa ser alterado por iniciativa do contribuinte, é indispensável a apresentação da impugnação (art. 145, inc. I, do C.T.N.), sob pena de, após esgotado o prazo de cobrança amigável (art. 21, do P.A.F.), ser encaminhado para cobrança executiva (§ 3º do art.21, do P.A.F.): não pode restar qualquer dúvida de que, efetivamente, houve um "lançamento" ex officio, cujo instrumento foi o AUTO DE INFRAÇÃO E NOTIFICAÇÃO FISCAL.

Essa, sem dúvida, também é a opinião de ALIOMAR DALEEIRO, BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, GILBERTO DE ULHÔA CANTO, FÁBIO MANUCCHI, PAULO DE BARROS CARVALHO, entre muitos outros.



Dispensamo-nos de, nesta oportunidade, fazer transcrições ou maiores considerações em abono de nossa conclusão, visto ser quase pacífico este entendimento. Qualquer entendimento em contrário, na realidade, afrontaria uma razoável exegese do estabelecido nos artigos 141, 151 e 145 do C.T.N., e da legislação processual administrativa Federal.

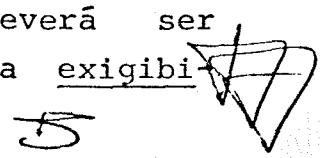
Por outro lado, inexistindo, em princípio, palavras inúteis ou supérfluas na lei, quando o art. 174 do CTN., declara que "a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva" é porque o crédito inicialmente lançado poderá não ser definitivo, isto é, pode estar sujeito a alterações, vindo a tornar-se definitivo, na área Administrativa Federal, se não for objeto de impugnação pelo sujeito passivo (art. 141 c/c 151, inciso III, e 145, inciso I, do C.T.N., e art. 14 c/c 21 do P.A.F.) e se, em despacho fundamentado, a autoridade preparadora não vier a discordar da exigência não impugnada (art. 21, § 1º, do P.A.F.), como já vimos.

Evidentemente que, ainda que ele não possa ser alterado na esfera Administrativa, ele ainda o poderá vir a ser na Judicial.

Deste modo, o que deve ser ressaltado é a distinção entre crédito tributário definitivo e lançamento definitivo, isto é, lançamento completo ou acabado.

O lançamento, como ato administrativo, desde que preencha todos os requisitos previstos no art. 142 do C.T.N., ele será sempre definitivo; caso contrário, estaríamos frente a medidas ou atos preparatórios do lançamento, que nada constituem e quando praticados, geralmente, servem de termo a quo do prazo decadencial. Já o crédito tributário individualizado pelo lançamento, ora, em razão dos atributos inerentes ao ato administrativo, ora em virtude de expressa determinação legal, embora nasça certo, quanto à sua existência, líquido, quanto à exatidão da importância exigida, e exigível, quanto ao momento em que deverá ser liquidado, ele poderá ser modificado e também ter a sua exigibi

5



lidade suspensa, em face do estabelecido nos artigos 141 c/c 151 do C.T.N., regulamentados pelo Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 70.235/72.

Assim, entendemos não deva ser confundido o ato de lançamento, elemento formal, com o crédito tributário que ele venha a constituir, seu conteúdo, embora o C.T.N., em certas passagens, empregue esses termos como sinônimos. Se o diploma de maior hierarquia em matéria tributária expressamente estabelece que uma vez efetuado o lançamento, está declarada a existência da obrigação tributária (art. 142), nascida com a ocorrência do respectivo fato gerador e constituído o crédito tributário que lhe diz respeito (art. 144): não mais seria viável falar-se em prazo decadencial que pressupõe exatamente o decurso do prazo legal sem que o sujeito ativo tenha formalizado, através da atividade de lançamento, o crédito fiscal.

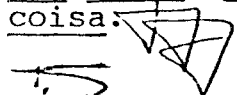
Aliás o Prof. GILBERTO DE ULHÔA CANTO, com propriedade, fez a distinção entre lançamento (completo e acabado) e a constituição definitiva do crédito tributário, que tem passado de sapercebido a muitos dos estudiosos do Direito Tributário. Embora empregando os termos "lançamento" e "crédito tributário", como sinônimos, em conferência que pronunciou no Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, em 14/1/75, sob o tema "Do Processo Tributário Administrativo", ao responder a pergunta formulada nos seguintes termos:

"11 - No processo administrativo fiscal, qual o momento em que formalmente se considera feito o lançamento:

- a) na lavratura do auto de infração?
- b) por ocasião da decisão final administrativa, irrecorrível?

firmou o publicista:

"Eu acho que a primeira parte já está respondida. Depende da Lei, do direito positivo aplicável. No caso do imposto sobre a renda, por exemplo, não há nenhuma dúvida de que o lançamento é feito, hoje em dia, por força do Decreto-lei nº 433, com a lavratura do auto de infração - notificação fiscal. O lançamento feito é uma coisa; o lançamento tornado definido, é outra coisa.



ACÓRDÃO Nº: 103P-01.277

Então, o lançamento, nesse caso que citei, não tenho a menor dúvida, de que está feito com a lavratura do auto de infração - notificação fiscal.

O caso citado pelo autor era exatamente o do imposto sobre renda, objeto de suas considerações ao responder à indagação de nº 3, assim apresentada:

"3 - Na atual sistemática do Processo Administrativo Fiscal do Decreto nº 70.235/72 - mais especificamente ante os artigos 14 e 21 e seus parágrafos - face à revelia verificada, deverá, necessariamente, ser prolatada decisão de 1.ª instância e, em caso positivo, abrir-se-á a possibilidade de de recurso?

tendo o autor declarado:

"Em matéria de Imposto sobre a Renda, o Decreto-lei nº 433, de 23/1/69, estabeleceu uma inovação - ato legislativo, portanto a cuja eficácia não se pode objetar coisa alguma, mas ele era específico para Imposto de Renda - estabeleceu uma mudança fundamental na sistemática anterior, ao de clarar que a fiscalização, ao constatar irregularidades, deficiência de imposto, etc., lavraria auto de infração e a respectiva notificação fiscal. Então, sem dúvida alguma, em matéria de imposto sobre a renda, o Decreto-lei nº 433, estabeleceu uma mudança fundamental no sistema anterior. Sem o dizer com todas as palavras, entretanto, claramente, produziu o efeito de facultar ao fiscal que lavra o auto de infração, em o fazendo, operar o lançamento. Então, em matéria de imposto sobre a renda, o que antes era formulação de uma hipótese para que a autoridade, depois de ouvir o contribuinte, decidisse, e só então, em o decidindo, lançasse, agora o ato do fiscal já é lançamento, que cabe ao contribuinte impugnar;..."

Concluindo a resposta a indagação de nº 11, afirmou o conferencista:

"Então, há lançamento - não quer dizer que o lançamento seja definitivo. É como sentença. A decisão judicial pode tornar-se definitiva em primeira instância - salvo se se tratar de decisão contra a Fazenda Pública, em que o duplo grau de

5

jurisdição é obrigatório -, se não há recurso, e o lançamento também pode tornar-se definitivo. Mas, enquanto ele for suscetível de ataque, pelo contribuinte, de acordo com a lei processual aplicável, ele não é definitivo, mas é lançamento."

Portanto, não há, no caso, como falar-se em decadência, se o crédito foi constituído em 04/04/68 quando foi lavrado o AUTO DE INFRAÇÃO (fls. 404), isto é, muito antes de decorrido o quinquênio legal.

Vejamos agora se poderia ter ocorrido prescrição invocada.

No livro "Caderno de Pesquisas Tributárias nº1", editado pela Resenha Tributária, São Paulo, 1976, escreve o Prof. BERNARDO RIBEIRO DE MORAES:

"4.6 - O prazo prescricional começa a correr desde o momento em que o titular do direito pode usar da ação para defendê-lo ou restaurá-lo.

O curso da prescrição fica sujeito a causas impeditivas, causas interruptivas e a causas suspensivas. Nas causas impeditivas, evita-se que comece a correr o prazo da prescrição, nas causas interruptivas, pressupõe-se uma prescrição já iniciada, fazendo cessar o curso da prescrição (todo o tempo transcorrido até o momento do ato interruptivo, que não se conta mais), sendo certo que desaparecendo a causa o curso da prescrição se inicia, começando a correr de novo; nas causas suspensivas há a paralisação do curso da prescrição e uma vez desaparecendo a causa suspensiva o curso da prescrição prossegue.

.....

Evidentemente, que, suspensa a exigibilidade do crédito tributário, temos sustada também a suspensão da ação para a cobrança do respectivo crédito, isto é, temos também a suspensão da prescrição. Cessada a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, este se torna exigível, continuando a correr o prazo de prescrição.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário paralisa a prescrição. Se não posso usar o meu direito e a minha ação, não posso também ter contado o prazo para a prescrição de minha ação."

Ainda, no mesmo livro, disse o Prof. CARLOS DA RO
A GUIMARÃES:

5

"Somos de opinião que a suspensão da exigibilidade, em princípio, também suspende o curso da prescrição, porque, embora a doutrina moderna justifique a existência do instituto da prescrição como uma necessidade de pacificação social (motivo metajurídico), juridicamente a inércia do credor, ou seu impedimento para agir (inexigibilidade, ou outras circunstâncias) ainda são elementos fundamentais na caracterização do instituto e da sua estrutura funcional.

Aliás, para que a paz social seja realmente preservada, é evidente que se faz necessário que os direitos sejam preservados e que só se considere a prescrição como elemento pacificador quando aqueles direitos podiam ser exercidos (exigibilidade) e não o foram.

Essa é a sistemática do nosso direito, como se vê dos artigos 168 e 169 do Cód. Civil, os quais, embora não tenham, evidentemente, aplicação à Fazenda Pública, nos mostram quais as características do instituto da prescrição entre nós.

Assim, embora o C.T.N. não tenha tratado das causas que suspendem a prescrição, somos de opinião que a suspensão da exigibilidade do crédito (art. 151 do C.T.N.) tem, em princípio, a virtude de, pelo menos, suspender o curso da prescrição ou de paralisá-lo, como consta da pergunta.

Cumpra desde já salientar que a inexigibilidade a que nos referimos é aquela que decorre da própria impossibilidade de prosseguir no pedido de adimplemento da obrigação, como, por exemplo, a não ocorrência do termo inicial para atuar a exigibilidade (o não vencimento do prazo para ser pago o crédito art. 170, II, do Cód. Civil); as reclamações e os recursos, nos termos das leis regulados do processo tributário administrativo (art. 151, III, do C.T.N.); a concessão de medida liminar em mandado de segurança (art. 151, IV, do C.T.N.); e outras semelhantes como a conclusão do processo de execução fiscal ao juiz para dar sentença."

Finalmente declarou o Dr. FÁBIO FANUCCHI, ainda na

ora citada:

"86 - Creio que é insustentável a posição em que o credor sofre as consequências de uma perda de direito por inércia sua, embora tal inércia lhe seja imposta por lei. Seria o direito impedindo a ação e, embora isso e em prazo marcado, extinguiu o direito à ação. Afinal, seria o incentivo per-

D

manente à adoção daquelas medidas capazes de suspender a exigibilidade do crédito tributário, contando sempre que, enquanto elas durassem, corresse o prazo prescricional e com ele desaparecesse o direito a ação. O direito não pode ser posto nesses termos, conflitantes na sua estrutura: criar um direito (o de cobrar um tributo); impedir a sua defesa pela ação própria (o de suspender a exigibilidade do crédito, nos termos do art. 151 do CTN); e, concomitantemente, extinguir esse mesmo direito por não intentar, o credor, a ação própria (o da prescrição, nos termos do artigo 174 do CTN).

.....

91.5 - A suspensão da exigibilidade do crédito tributário, retirando a executóriedade judicial dele, acarreta a suspensão da contagem do prazo prescricional, como consequência lógica da impossibilidade do exercício do direito de ação, contra o qual se dirige a prescrição. A interrupção na contagem do prazo prescricional, acarreta efeito diferente daquele acarretado pela suspensão. Portanto de um feitio é a consequência ditada pelo artigo 151 do CTN e de outro, diferente, é a ditada pelo parágrafo do artigo 174 do Código."

Parecem-nos que as afirmações que acabamos de transcrever - não só face à legislação de regência, mas também a lógica do Direito - são realmente irrespondíveis, visto que, se nos termos do art. 151, inciso III, do C.T.N., a apresentação da impugnação ou recurso suspende a exigibilidade do crédito tributário e, em consequência, o credor, por determinação legal, fica sem possibilidade de exigir o adimplemento da obrigação, automaticamente paralisado estará o prazo prescricional. Não teria cabimento cogitar-se, como pretende uma minoria, em lançar mão do instituto do protesto judicial, previsto no art. 174 do C.T.N., o qual tem por finalidade interromper um prazo prescricional em curso, pois este não é o caso.

Ad argumentandum tantum, ainda que se chegasse à conclusão dessa minoria que sustenta que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não tem o efeito de paralisar o curso do prazo prescricional, a ação para a cobrança do crédito tributário objeto destes autos não teria sido alcançada pela prescrição.

5

Com efeito, se o art. 97, inciso IV, do C.T.N. de clara que a lei pode estabelecer as "hipóteses de suspensão do crédito tributário", não tendo sido revogado o disposto no art. 189, § 2º, do Decreto-lei nº 58.844, de 1943, onde se estabeleceu:

"Não corre o prazo de 5 (cinco) anos enquanto o processo de cobrança estiver pendente de decisão." (grifos da transcrição).

também não poderia prosperar a tese sustentada pela citada minoria.

Finalmente, restaria examinar a prescrição à luz de uma inovadora teoria, batizada com o nome de "teoria da prescrição intercorrente".

Parece que o apresentador dessa tese foi o Dr. FÁBIO FANUCCHI, quando da palestra que proferiu, em 20/1/75, no Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, conforme se lê no Curso sobre Teoria do Direito Tributário, Imprensa Oficial do Estado de São Paulo, 1975, pág. 154/155, e o seu objetivo seria por fim ao que o próprio FÁBIO FANUCCHI e IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, in RT-INFORMA, nº 166, de 30/11/66, pág. 7) chamam de "princípio da iniquidade e inocuidade do prazo infinito pretendido"...pelos que "entendem que, com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, também fica suspenso o curso do prazo prescricional" até serem apreciados a impugnação ou recurso do contribuinte que suspenderam a exigibilidade do crédito tributário e, por conseguinte, do curso do prazo prescricional que lhe seria respeito. Isto é, visaria, segundo os referidos autores:

"eliminar o prazo infinito colocado entre a decadência e prescrição, nos processos em que a Fazenda é parte e juiz ao mesmo tempo e em que se pode conduzi-los a seu arbítrio e conveniência, beneficiando-se de correções monetárias, multas e, em alguns casos, de juros moratórios..." (grifos da transcrição).

Para justificar a inovadora tese, o mencionado autor lançou mão das premissas que transcreveremos, in verbis:

"... Citarei rapidamente aos Srs. causas suspensivas da prescrição, espalhadas pelo CTN, especialmente uma, que deixarei para o fim. Senaoy

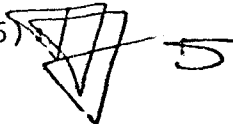
5

aquilo que eu queria trazer de novidade não vai ser visto." ... (grifos da transcrição)

.....

"O problema maior está exatamente no inciso III, e aqui lhes peço o máximo de atenção. Eu confesso de antemão um pecado mortal. Essas palavras: "nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo" - me pareceram, em princípio, "nos termos literais da lei". Eu confesso que para mim, hoje termos são "prazos". A reclamação e o recurso interposto tempestivamente - nos prazos das leis reguladoras do processo tributário administrativo - suspendem a exigibilidade do crédito tributário. Conseqüentemente, suspendem o prazo prescricional. Agora, todas as leis reguladoras do processo administrativo tributário tem prazos, inclusive para decisões. Exemplo, o decreto que regula o processo administrativo tributário federal. Há prazo para decisão, há prazo para diligência, para interpor impugnação - seria a reclamação mencionada pelo Código, etc. - aí se vê que há prazo para tudo. A minha tese, neste instante, sujeita a chuvas e trovoadas, é a de que: inobservados os prazos do processo administrativo tributário - e agora não interessa de quem seja a culpa - há uma intercorrência de prazo prescricional. Se um dos dois sujeitos da relação processual não observar os prazos prescritos da legislação própria, é possível que estejam dando azo a que o prazo prescricional intercorra, embora exista o processo administrativo tributário. Pode rá haver quem julgue que eu esteja enganado. Porém, não mais tenho dúvida de que é isto, e lhes digo porque: será a moralização plena do processo administrativo tributário, será a única dose de crédito contra as demoras nas soluções dos processos administrativos tributários. Só mesmo se a Fazenda não der vazão aos seus processos administrativos, ela se prejudica por efeito da prescrição. Do contrário não. Vale dizer, não corre prazo prescricional enquanto se desenvolva o processo administrativo." (grifos da transcrição).

Tratando-se de uma tese simpática aos contribuintes o seu autor, imediatamente, angariou muitos adeptos e, em conclave realizado nos dias 23 e 24 de outubro de 1976, conseguiu ainda dar maior elasticidade a sua tese, quando o que ele intitulou de 4.^a Corrente, cujos integrantes seriam os Drs. FRANCISCO DE ASSIS PRAXEDES, RUBENS APPROBATO MACHADO, LUCIANO DA SILVA AMARO, VALTER BARBOSA CORREIA, CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES, aprovou a seguinte conclusão (in RT nº 166, de 30/11/76)



"... com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, também fica suspenso o curso do prazo prescricional, mas que essa paralisação nos processos administrativos, fica sujeita aos prazos e termos de lei específica do processo em referência e, na sua inexistência, por integração analógica, aos prazos e termos do processo judicial civil (máximo de 30 dias), de tal maneira que, o seu descumprimento, por parte da Fazenda, permitiria a continuação intercorrente do curso do prazo prescricional, que seria acrescentado ao já corrido, como acontece nos casos de suspensão de contagem de prazos."

Evidentemente que a aludida tese não pode prosperar, em razão de inúmeras razões, todavia, para mostrar a sua inabilidade, seria suficiente apresentar aqui a razão alegada - e também foi objeto de síntese na publicação por último citada entre outros, por BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, PAULO DE BARROS RVALHO, RAFAEL MORENO RODRIGUES E NOÉ WINKLER, ou seja que

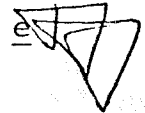
"a suspensão da exigibilidade do crédito tributário paralisa o curso do prazo prescricional, de tal maneira que entre a decadência e a prescrição, com a referida paralisação, noderia haver um prazo distendível ao infinito, mas que, por ser de direito positivo, teria de ser respeitado." (grifos da transcrição).

A expressão "nos termos das leis regulares do processo tributário administrativo", invocada pelo autor da tese, é nômima da expressão "nas condições estabelecidas nas ...", "na conformidade," "na forma", de acordo com ..." encontradiza na maioria dos diplomas legais.

PEDRO NUNES, in Dicionário de Tecnologia Jurídica, vol. II, pág. 503, apresenta os seguintes significados:

"TERMO (t.for.) - Forma, conformidade: nos termos da lei; nos termos do parecer; nestes termos, pede deferimento. De acordo com a lei, em condições de ser atendido: o pedido está em termos..."

Para que o vocábulo "termo" fosse empregado como nômimo de "prazo" era necessário que estivesse no singular e

5 

viesse qualificado pela expressão a quo, inicial, inferior, de partida etc. ou ad quem, final, superior, de vencimento etc., todavia, mesmo nessas circunstâncias não indicaria o intervalo entre os dois extremos como ressalta DE PLÁCIDO E SILVA, in Vocabulário Jurídico, vol. IV, páginas 1538/1539, quando escreve:

"Mas, termo não é o prazo que designa todo lapso de tempo decorrido entre um instante inicial e o instante final, o que se assinala, ou se demarca pelos termos. Exprime simplesmente as extremidades do prazo."

A interpretação do Dr. FÁBIO FANUCCHI, além de não condizer com o significado usual da expressão "nos termos das ..." encerra verdadeira ilogicidade quando afirma que

"inobservados os prazos do processo administrativo tributário - e agora não interessade quem seja a culpa - há uma intercorrência de prazo prescricional." (grifos da transcrição).

pois, ao tentar corrigir o que ele intitula de "iniquidade" e que no caso protegeria a coletividade, representada pelo Poder Público, cai no campo oposto.

Como escreveu o Ministro DÉCIO MIRANDA, em recente julgado de que foi relator (AMS-nº 77477-MG), o argumento ad errorem de que, em tese, o prazo entre a formalização do crédito tributário pelo lançamento e a decisão final administrativa

"Poderia ser dilatado indefinidamente, ad libitum da autoridade, ou até, sem vontade de ninguém, pelo próprio caminhar roceiro dos trâmites administrativos. Com isso, passar-se-iam vários lustros sem que tivesse oportunidade o contribuinte de ver morrer o seu débito pela decadência ou pela prescrição. Argumento dessa natureza a meu ver prova demais, porque poderíamos, então, imaginar a situação inversa: todo contribuinte que tivesse, pela autoridade de primeiro grau, lançado o imposto, procuraria usar mil e um expedientes para fazer durar, por mais ou menos cinco anos, os trâmites administrativos, até final decisão da órbita administrativa. Bastaria que, no julgamento

5

do Conselho de Contribuintes, obtivesse, por exemplo, fosse determinada a realização de uma nova perícia. Feita essa perícia, e novamente apresentada a matéria a julgamento, digamos que o Conselho anulasse a perícia. Voltaria o processo a nova instrução. Enfim, esses trâmites, ou outros, poderiam durar mais de cinco anos. Ocorre-me lembrar que já houve época de se levar cerca de um ano para intimar o contribuinte da decisão do Conselho de Contribuintes, porque a intimação se fazia com atraso através da publicação do acórdão, na íntegra, no apenso do Direito Oficial.

Então, aquele argumento ad terrorem, que favoreceria a colocação do problema sob o ângulo do contribuinte, também pode ser lembrado a favor da necessidade de se considerar imune ao curso dos prazos de decadência ou de prescrição aquela fase que demora entre a simples constituição do crédito (lançamento)... e a constituição definitiva do crédito pela confirmação do lançamento em decisão administrativa final."

Além dos fatos alinhados pelo ilustre Magistrado, também poderíamos acrescentar que, nas Câmaras de que já participamos nos últimos quase cinco anos como Conselheiro, é elevadíssimo o número de recursos sem qualquer amparo e os em que os recorrentes se limitam a pedir perícias de difícil concretização que, apesar de nada contribuírem para a solução do litígio fiscal, muito concorrem para procrastinar uma decisão rápida, e isto, até certo ponto, se explica pela gratuidade do processo administrativo e pela ausência de obrigatoriedade de garantia da instância.

Para concluir como o fez o aludido autor, era indispensável que a lei o estabelecesse expressamente, em face das consequências que encerra.

Também é de uma fragilidade franciscana o único "argumento" que o autor emprega para mostrar que sua interpretação é a única viável, ou seja, que ela conduziria

"à moralização plena do processo administrativo, será a única dose de crédito contra as demoras nas soluções dos processos administrativos tributários."

Quando o autor fala em moralização do processo administrativo tributário, como ele não pode ser moral nem imoral,

5



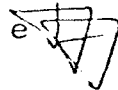
SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
ACÓRDÃO Nº: 103P-01.277

pois tais qualidades dizem respeito àqueles que dele se incumbem, especialmente à Administração Pública como um todo, supõe o autor que, com essa simples mudança de interpretação, estariam resolvidos todos os problemas que afligem o Poder Público, tais como a falta de recursos para remunerar melhor o reduzido quadro de funcionários públicos que integram o complexo Administrativo Fiscal Brasileiro ou para contratar outros elementos qualificados indispensáveis a tal mister.

Ora, embora estejamos certos de que nem mesmo norma legal expressa que viesse a estabelecer a preconizada prescrição intercorrente daria o resultado indicado pelo citado autor, ela, no momento, não passa de uma consideração de lege ferenda:

O precursor da discutida conclusão invoca os curtos prazos estabelecidos na legislação processual fiscal e na processual civil, todavia, sabe muito bem que os aludidos prazos jamais foram cumpridos, não pelo querer dos destinatários de tais normas, mas sim por motivos de força maior. Tanto isso é verdade que os superiores hierárquicos não têm tido condições de exigir o seu cumprimento, único escopo visado pelo legislador com sua instituição para eficiência da Administração Pública e da Justiça, o mesmo ocorrendo na esfera judicial, onde os Conselhos de Justiça ou órgãos semelhantes assistem ao descumprimento da maioria dos prazos estabelecidos no Código de Processo, em face do reconhecimento asoberbamento dos órgãos julgadores de primeiro grau. Apesar de tudo isso, o autor referido tenta extrair do estabelecimento de tais prazos, conseqüências que o legislador não previu e nem os dispositivos invocados estabelecem. Conseqüências essas, que, além de tudo isso, até o presente são danosas ao interesse da coletividade.

Alega o autor que sua interpretação eliminaria "o razo infinito colocado entre a decadência e a prescrição nos processos em que a Fazenda é parte e juiz ao mesmo tempo e em que põe e conduzí-los a seu arbítrio e conveniência, beneficiando-se de correção monetária, multas e, em alguns casos, de juros moratórios", esquece-se, todavia, da realidade social em que vivemos

5 

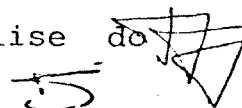
de que a multa não depende do maior ou menor prazo que um processo possa levar para ser julgado, e a correção monetária e os eventuais juros de mora podem ser evitados com o depósito da importância exigida na Caixa Econômica Federal, sujeita a permanente atualização a favor do depositário caso venha a ser vitorioso no litígio fiscal, ou ainda mediante o depósito de ORTN que, além de permanente atualização, ainda rende juros a favor dos depositários.

Por outro lado, S.M.J., parece-nos totalmente impróprio e enganador afirmar-se que a Fazenda seja parte e juiz ao mesmo tempo, pois apesar de que isso possa parecer nas restritas e insignificantes circunstâncias em que a autoridade lançadora e a julgadora de primeira instância são desempenhadas pela mesma pessoa; suas atribuições são inconfundíveis. Além do mais em todas as fiscalizações externas, isto é, em todos os casos em que o crédito tributário é formalizado através de Auto de Infração e Notificação Fiscal, a autoridade lançadora é o Fiscal de Tributos Federais e não a autoridade julgadora de primeiro grau, o senhor Delegado da Receita Federal.

Também é certo que, quando o processo sobe para segunda instância, o seu julgamento está a cargo de Colegiados cujos componentes ou são estranhos à Administração Pública ou são funcionários que somente conservam o vínculo funcional, mas que, ao serem afastados de suas funções rotineiras, perdem o vínculo hierárquico, passando a integrar os Tribunais Administrativos Fiscais, paritários. Por outro lado, tal consideração é ainda, mais esdrúxula se considerar que, em razão de os representantes dos contribuintes não poderem dedicar-se integralmente às tarefas de julgamento, embora involuntariamente, são eles quem mais contribuem para a morosidade na decisão dos litígios fiscais em segundo grau. Imagine-se agora, como pretende o autor, que o Poder Público sem expressa previsão legal, viesse a suportar essas consequências, sem estar dotado dos remédios adequados para preveni-las!

Por outro lado, se nos detivermos na análise do

5



CÓRDÃO Nº: 103P-01.277

ue alguns dos adeptos da aludida 4.^a corrente escreveram para o impório, constataremos que parece não condizer com as conclusões o aludido publicista.

Senão vejamos, o Prof. CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES, conclui que, se quando o processo tramita em primeira instância, contribuinte efetua o depósito da importância em litígio, a exigibilidade do crédito não será suspensa e quando o processo está pendente de julgamento nos órgãos colegiados paritários (Conselhos de Contribuintes) fica suspenso o curso da prescrição.

Vejamos os comentários do ilustre Professor, publicados no citado "CADERNO DE PESQUISAS TRIBUTÁRIAS Nº 1", ao comentar o estabelecido nos incisos II e III do art. 151, do C.T.N., ipsis litteris:

"O item II do art. 151 prevê, como suspendendo a exigibilidade do crédito, o depósito do seu montante integral.

Na realidade não se trata de suspensão da exigibilidade, pois, esses depósitos são feitos, regra geral, porque a exigibilidade existe.

O que ocorre é que, feito o depósito, quer em recursos administrativos, quer em ações para anulação do crédito fiscal, o depósito fica vinculado à solução desses litígios, podendo ser convolados em receita no caso de insucesso do depositante, se feitos nos cofres públicos.

Assim sendo, o Fisco praticamente já se acha pago do que exigira, pois, está de posse do montante do crédito e só o devolverá se for vencido no litígio.

Como se vê, não é propriamente o depósito que suspende a exigibilidade. É a falta de interesse prático do Fisco em exigir o tributo, dado que já está perfeitamente garantido.

Tanto assim é que, se o contribuinte fizer o depósito e não propuser a ação judicial dentro de 30 dias dessa medida preparatória feita nos termos do § 3º do art. 20 do Decreto-lei nº 147, de 3.2.67, cessará a eficácia da medida cautelar (art 808 do Código de Processo Civil), reavivando-se o interesse do Fisco em atuar a exigibilidade do crédito tributário.

No caso de depósitos feitos por ocasião de recursos administrativos valem eles como verdadeiras

5



indicações de bem a penhora, pois são convertidos em renda no caso de ser a Fazenda vencedora.

Não está pois suspensa a exigibilidade, mas atuando-a o Fisco através do processo administrativo.

E tanto a exigibilidade e, portanto, o curso da prescrição, não está suspensa que se o processo ficar em mãos de funcionários por mais de cinco anos sem andamento, dar-se-á a prescrição.

Esse entendimento não se aplica a nosso ver, aos processos paralisados em Conselhos de Contribuintes, pois estes, segundo entendemos, embora de caráter administrativo, não fazem parte da Administração; tem caráter jurisdicional (14), a exemplo do que acontece nas execuções judiciais, nas quais, pendentes os processos de julgamento, fica suspenso o curso da prescrição.

Assim, nos casos de depósito para discutir, pode ou não haver suspensão da prescrição, conforme o processo com ele relacionado tenha ou não o andamento normal.

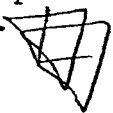
Com o desenvolvimento que julgamos necessário dar ao estudo do item II do art. 151, ficou examinado também o seu item III."

Já o Prof. RUBENS APPROBATO MACHADO, em artigo escrito no referido "Caderno de Pesquisas", depois de declarar que, são razões de ordem pública que determinam as causas da suspensão do curso da prescrição" e de fazer a transcrição do que estabelece o art. 151 e seus incisos do C.T.N., escreve:

"Essas são as causas legais determinantes da SUSPENSÃO da exigibilidade do crédito tributário.

Se a Administração está IMPEDIDA de exigir o crédito, está, obviamente, obstada, por Lei, de exercer o seu direito creditório, ainda que o queira fazer. Não está, portanto, inerte. Não pode é cobrar o crédito formalizado no lançamento. A Lei impede essa cobrança, pela suspensão da exigibilidade.

Se a Administração, apesar de ter efetuado o lançamento nos termos do art. 142 do C.T.N., não pode, por impedimento legal, exigir o crédito, é evidente que o prazo de prescrição está, também, suspenso. Seria uma heresia jurídica, a par do contrasenso, admitir-se a impossibilidade legal da exigência do crédito e, ao mesmo tempo, obrigar-se a Administração a se socorrer de meios judiciais para cobrar esse crédito de exigência suspensa...



5

ACÓRDÃO Nº: 103P-01.277

As causas de suspensão da exigibilidade do crédito se constituem em causas de suspensão do curso da prescrição. E são as previstas no artigo 151 do C.T.N., cuja transcrição fizemos."

e concluindo:

"4.^a) - O crédito tributário só pode ser exigido depois de formalizado pelo LANÇAMENTO, ou como diz o C.T.N., depois de constituído pelo lançamento.

A SUSPENSÃO da exigibilidade do crédito tributário deve ser prevista, expressamente, em Lei. Existindo razões legais que suspendam a exigibilidade, não pode a Administração, quer por via administrativa, quer por qualquer ato judicial, promover a sua cobrança, ou querer resguardar o seu direito creditório através de "protestos" ou outras "medidas judiciais". O crédito está resguardado pela própria suspensão. A partir do momento em que cessam as razões da suspensão, o crédito retomará a sua condição de exigibilidade, recomeçando a fluir, novamente, o prazo prescricional.

5.^a) - A suspensão da exigibilidade do crédito tributário acarreta, obviamente, por consequência, a suspensão do prazo de prescrição. A Administração não se mostra inerte. Não pode é exercer o seu direito, porque a Lei estabeleceu um motivo que suspende a sua exigibilidade. Se a exigibilidade está suspensa, não há ação que possa fazer com que ela se torne exigível. A Administração está IMPEDIDA de promover, por Lei, a ação. A Administração não está inerte. A prescrição que, contra ela correria, está SUSPensa, e permanecerá suspensa até que cessem as razões impeditivas da exigibilidade".

No referido artigo, o autor além de não esclarecer "quando cessam as razões impeditivas da exigibilidade" não faz qualquer alusão ao prazo estabelecido para o julgamento dos litígios fiscais.

Finalmente, o Conselheiro FRANCISCO DE ASSIS PRAEDES, que presidiu, por dois períodos consecutivos, a Colenda 2.^a. Câmara deste Conselho e atualmente faz parte do Colegiado de que temos a honra de presidir (3.^a Câmara), em artigo escrito especialmente para o conclave, também inserto no mencionado "Caderno de

Pesquisas Tributárias", declara:

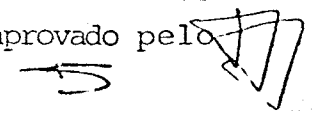
"Esclareça-se que, enquanto o lançamento estiver sendo discutido, a exigibilidade do crédito tributário fica suspensa, isto é, este não pode ser cobrado, em face da apresentação de reclamação e de interposição de recurso tempestivo, conforme estatuído no artigo 151 (inciso III) do CTN. Mas, note-se, o crédito tributário constituído não perde sua natureza porque momentaneamente não pode ser exigido. Esse fato, aliás, constitui uma garantia do crédito."

E quando da votação destes autos, não manifestou qualquer divergência do nosso entender, como prova a unanimidade da votação de que nos dá conta este acórdão.

Portanto, pode ser que esses ilustres estudiosos tenham aderido ao sustentado pelo Dr. FÁBIO FANUCCHI, mas dos artigos por eles especialmente elaborados para o Simpósio, o que se extrai é que, tendo o contribuinte impugnado a exigência fiscal exigibilidade do crédito tributário ficará suspensa até a efetiva apreciação do litígio, renovando-se a suspensão, na hipótese de recurso ou Pedido de Reconsideração (como cabível até recentemente na área federal) para os Conselheiros de Contribuintes.

Sem dúvida, essa também é a única interpretação condizente com o estabelecido no diploma inicialmente invocado pelo corifeu da teoria que, inicialmente, sustentava que a suspensão da exigibilidade só tinha a duração do prazo administrativo estabelecido, para o julgamento na legislação administrativa de recusa; e, agora, dando uma elasticidade sem precedentes à sua conclusão - talvez em razão de se aperceber que o Decreto nº 70235/72 não estabeleceu prazos rígidos para as decisões pelos Conselhos (art. 37) - invoca os prazos estabelecidos na legislação processual civil, para, a qualquer custo, por fim a suspensão do curso do prazo prescricional.

Finalmente, ainda para demonstrar que não é possível tirar a ilação do Dr. FANUCCHI, vamos transcrever, o estabelecido nos artigos 7º, inciso I, e seus §§ 1º e 2º, 21 e seus §§ 1º e 2º o art. 27, do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo



Decreto nº 70.235/72, textualmente:

"Art. 7º - O procedimento fiscal tem início com:

I - O primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

.....
§ 1º - O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º - Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos."

.....
"Art. 21 - Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, será declarada à revelia e permanecerá o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável do crédito tributário.

§ 1º - A autoridade preparadora poderá discordar da exigência não impugnada, em despacho fundamentado, o qual será submetido à autoridade julgadora.

§ 2º - A autoridade julgadora resolverá, no prazo de cinco dias, a objeção referida no parágrafo anterior e determinará, se for o caso, a reificação da exigência."

.....
"Art. 27 - O processo será julgado no prazo de trinta dias, a partir de sua entrada no órgão incumbido do julgamento."

Pela análise isenta de qualquer conclusão pré-con

cida, observa-se que, ao contrário do estabelecido no § 2º do art. 7º, onde expressamente são suprimidos os efeitos do início da ação fiscal, restituindo ao contribuinte a faculdade de valer-se dos dispositivos que cuidam da espontaneidade, no art. 27 e seguintes do mesmo diploma, não foi estabelecida qualquer consequência para a hipótese de o julgamento não se realizar no prazo estabelecido.



ACÓRDÃO Nº: 103P-01.277

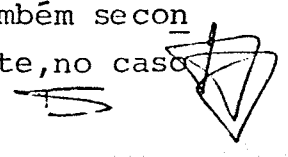
As consequências sem dúvida, são de ordem disciplinar e teremo-las de encontrar na legislação de pessoal rege o servidor descumpridor do prazo.

Também é certo que se por absurdo fosse admitido que a suspensão do curso do prazo da prescrição somente tivesse a duração máxima de 30 (trinta) dias, quando o processo tramitasse em primeira instância, igualmente teríamos de concluir que o crédito teria restabelecido a sua exigibilidade, presumindo-se, assim, que o silêncio do julgador implicaria em denegação do pedido, como ocorre, só que por disposição legal expressa e não por presunção ou ilação, em certas legislações estaduais em relações consultas, quando se prevê que o silêncio da repartição, implica em resposta contrária aos interesses do consulente!

Do mesmo modo, a falta de pronunciamento da autoridade julgadora no quinquêdio seguinte à data em que a autoridade preparadora discorda da exigência não impugnada, teríamos de concluir que os autos deveriam ser remetidos para inscrição da dívida e execução judicial, obrigando o contribuinte a depositar so mas fabulosas para pleitear a anulação de exigência fiscal sobre a qual a autoridade administrativa julgadora de primeiro grau não poderá apreciar nos cinco (5) dias estabelecidos no processo administrativo fiscal.

Sem dúvida, muitas outras ilações poderiam ser aqui alinhadas, mas que a esta altura, considero totalmente despendidas para demonstrar como uma tese, sem amparo legal, realmente fica sujeita a muitas "chuvas e trovoadas", como declarou o seu autor - o Dr. FÁBIO FANUCCHI.

Ante todo o exposto, concluímos que também não pode ser acolhida a preliminar de prescrição, pois, além de o instituto da suspensão do curso do prazo prescricional ser corolário da suspensão da exigibilidade do crédito tributário - o que implica em dizer que, nas hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o decurso do prazo prescricional também se considera suspenso, mesmo que a lei não o diga expressamente, no caso



do Imposto sobre a Renda, em face do estabelecido no art. 97 do C.T.N. c/c o art. 189, § 2º, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943 (atualmente incorporado no vigente Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 76.186/75, art. 518, § 2º) a suspensão do prazo prescricional está previsto com todas as letras. Deste modo, qualquer entendimento em contrário também estaria afrontando texto expresso de lei.

II - DO MÉRITO

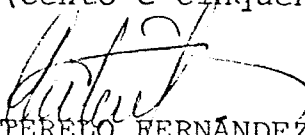
Quanto ao mérito, verifica-se que a autoridade a quo analisou minuciosamente todos os aspectos do litígio e, salvo quanto à penalidade exigida, a decisão recorrida não merece reparos.

Com efeito, a recorrente, se por um lado, alterou substancialmente os preços de seus produtos introduzindo até um índice de atualização não previsto na lei; por outro, em razão das peculiaridades de seus produtos ela não tinha condições de submeter-se ao plano, salvo se remetesse todos os contratos à CONEP como estabelecia a legislação.

Sendo certo que sua escrita não obedeceu ao determinado e objetivado pelos programas de produtividade e contenção de preços, através da legislação baixada.

Ainda vale acrescentar que, embora a recorrente pleiteie o cancelamento da exigência fiscal, sobre algumas das infrações que lhe foram imputadas chega a fazer completo silêncio.

Finalmente, em face do estabelecido no art. 35, § 7º da Lei nº 4.862/65 e art. 21, alínea "c" do Decreto-lei nº... 101/68, a penalidade objeto das Notificações nºs FE-2/45/68, 3/45/68, 4/45/68, 6/45/68 e 7/45/68 (intimação de fls. 223), deverá ser reluzida de 300% para 150% (cento e cinquenta por cento).


AMADOR OUPERELE FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELATOR.