



MINISTÉRIO DA FAZENDA

JCMN

Sessão de 19 de dezembro de 1980.

ACORDÃO Nº 101.71.958

Recurso nº 82.802 - IRPJ - EXS: 1969 a 1971

Recorrente ABATEDOURO RECORD LTDA.

Recorrido DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM PRESIDENTE PRUDENTE (SP)

PRESCRIÇÃO - Impossibilidade de sua ocorrência, quando a Fazenda está impedida de executar o débito, em razão da suspensão da exigibilidade do crédito fiscal, nos termos do art. 151, inciso III, do C.T.N.

NULIDADE - Inexistindo incompetência do agente ou cerceamento do direito de defesa, não há como cogitar-se de nulidade, face ao estabelecido no art. 59 do Processo Administrativo-Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 70.235/72.

AÇÃO FISCAL COM BASE EM PROVAS COLHIDAS PELO FISCO ESTADUAL - Legítimo o procedimento, face à mútua assistência para a fiscalização dos tributos e permuta de informações entre a União e os Estados, prevista no art. 199 do C.T.N., na defesa do interesse coletivo.

PROVISÃO PARA PAGAMENTO DE TRIBUTOS E MULTAS OBJETO DE AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO PELO FISCO ESTADUAL - Indedutível do lucro tributável, em razão do estabelecido no art. 164 do RIR/66.

CORREÇÃO MONETÁRIA DO IMPOSTO - Legítima a atualização do débito, em vista do estabelecido no art. 7º da Lei nº 4.357/64 e legislação posterior e também ser certo que as respectivas normas não afrontam qualquer disposição legal de superior hierarquia.

MULTA - Cabível a de 50% prevista no art. 21, alínea "b" do Decreto-lei nº 401/68, dado tratar-se de lançamento ex officio.

JUROS DE MORA - São devidos segundo o art. 2º da Lei nº 5.421, de 21.04.68, alterado pelo art. 2º do Decreto-lei nº 1.736, de 20.12.79.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ABATEDOURO RECORD LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões (DF), em 1º de dezembro de 1980.

AMADOR GUTERRELO FERNANDEZ PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM ADHEMILSON BASTOS DE CARVALHO
SESSÃO DE: - 4 DEZ 1980

PROCURADOR
DA FAZENDA
NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: SYLVIO RODRIGUES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, AGOSTINHO SERRANO FILHO, RAUL PIMENTEL e LUIZ ANDRÉ NETO (suplente). Ausente o Conselheiro FERNANDO CÍCERO VELLOSO.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0882/950.641/71

RECURSO N.º: - 82.802

ACÓRDÃO N.º: 101.71.958

RECORRENTE: - ABATEDOURO RECORD LTDA.

R E L A T Ó R I O

Em razão do apurado pela Fiscalização do Estado de São Paulo, de que nos dão conta os Autos de Infração n.ºs 27.626 - Série A, datado de 17.06.65 (fls. 110), e 019.601 - Série B, datado de 30.11.70 (fls. 140), foi lavrado, em 15.10.71, pelo Fisco Federal, o AUTO DE INFRAÇÃO E NOTIFICAÇÃO FISCAL, de fls. 96, onde, basicamente, se exige o Imposto sobre a Renda incidente sobre a omissão de receita apurada pelos representantes do Tesouro Estadual e que teria sido praticada pela autuada nos anos-base de 1968, 1969 e 1970, exercícios de 1969, 1970 e 1971, tudo conforme "DIS - CRIMINATIVO DAS INFRAÇÕES ANEXO DO AUTO DE INFRAÇÃO E NOTIFICAÇÃO FISCAL" de fls. 97/98.

A autoridade julgadora singular, após considerar que o Egrégio Tribunal de Impostos e Taxas por decisão unânime, manteve a omissão de receita apurada pelo fisco estadual, conf. doc. de fls. 151 e fls. 177/198; que a impugnante não apresenta documentos que possam ilidir a ação fiscal e; que, pelas disposições do art. 563 do RIR/75, os procuradores, diretores, gerentes e demais representantes de pessoas físicas e jurídicas cumprirão as obrigações que incumbirem aos representados: acolheu a impugnação, tempestiva apresentada, para, no mérito, indeferí-la, julgando procedente a ação fiscal. Determinou, ainda, a autoridade julgadora monocrática

Acórdão nº 101-71.958

ca que fosse "a autuada intimada, através do sócio majoritário, Sr. Domingos Ferreira de Medeiros, face ao disposto no art. 363 do RIR/75, para ciência desta decisão a fim de que promova o recolhimento do débito..." (fls. 155/157).

Com guarda do prazo legal, a autuada através do Advogado, cujo mandato lhe foi outorgado pelo quotista Domingos Ferreira de Medeiros, conforme instrumento de fls. 170, e também o aludido sócio apresentaram, respectivamente, as petições de fls. 161 a 169 e 172 a 174, cujo conteúdo passo a ler na íntegra em sessão, para conhecimento deste plenário: lê.

É o relatório.

Acórdão nº 101-71.958

V O T O

Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, Relator:

A matéria de decadência e prescrição, especialmente a intitulada prescrição intercorrente, já foi objeto de reiteradas decisões, desde o julgado consubstanciado no Acórdão nº 103-01.277, datado de 1º de dezembro de 1976, de que fomos Relator.

A partir dessa data, a jurisprudência se consolidou através de inúmeras decisões, todas prolatadas à unanimidade de votos, bastando citar, exemplificativamente, os Acórdãos nºs-103-01.425 (ainda da 3a. Câmara); 101-71.527, 101-71.600, 101-71.753, 101-71.935 (da 1a. Câmara) e 01-0.038 e 01-0.046 (da Câmara Superior de Recursos Fiscais).

Tendo em vista que a fundamentação, então apresenta da no Acórdão nº 103-01.277, de 01/12/76 (julgado em que pela primeira vez foi analisada a matéria neste Conselho), permanece inabalada, pedimos vênias para sua transcrição, como razão para o não acolhimento dessas preliminares levantadas pelo ora recorrente. Escrevemos naquela oportunidade:

"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 faculdade 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 o 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:

.....

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 a 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 BALEEIRO, BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, GILBERTO DE ULHÔA CANTO e FÁBIO FANUCCHI 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.) ou se, em despacho fundamentado, a autoridade preparadora não vier a discordar da exigência não impugnada (art. 21, § 1º, do P.A.F.).

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 exigibilidade 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 despercebido 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, irrecurável?

afirmou 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 definitivo, é outra coisa.

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 1ª instância e, em caso positivo, abrir-se-á a possibilidade 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

Acórdão nº 101-71.958

para Imposto de Renda - estabeleceu uma mudança fundamental na sistemática anterior, ao declarar 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 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".

No livro "Caderno de Pesquisas Tributárias nº 1", 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 reestaurá-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



Acórdão nº 101-71.958

a correr de novo; nas causas suspensivas há a paralização 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 ROCHA GUIAMARÃES:

"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 reguladas 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 obra 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, extinguindo direito à ação. Afinal, seria o incentivo permanente 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 à 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 executoriedade 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 alcançado pela prescrição.

Com efeito, se o art. 97, inciso IV, do C.T.N. declara 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 5.844, 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 da 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 pôr fim ao que o próprio FÁBIO FANUCCHI



Acórdão nº 101-71.958

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 suspendem a exigibilidade do crédito tributário e, por conseguinte, do curso do prazo prescricional que lhe daria 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 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 transcrevemos, in verbis:

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

Acórdão nº 101-71.958

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. Poderá 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 contrários — buintes 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 4a. Corrente, cujos integrantes seriam os Drs. FRANCISCO DE ASSIS PRAXEDES, RUBENS APROBATO MACHADO, LUCIANO DA SILVA AMARO, WALTER 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 judiciário 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, por fundamentadas razões, todavia, para

mostrar a sua inviabilidade, seria suficiente apresentar aqui a razão alegada - e que também foi objeto de síntese na publicação por último citada - entre outros, por BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, 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 paralização, poderia 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 sinônima da expressão "nas condições estabelecidas nas ...", "na conformidade," "na forma", de acordo com ..." contradiz na maioria dos diplomas legais.

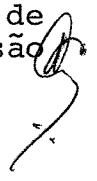
PEDRO NUNES, in Dicionário de Tecnologia Jurídica, vol. II, pag. 503, apresenta os seguintes significados:

"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 sinônimo de "prazo" era necessário que estivesse no singular e 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 tudo 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



Acórdão nº 101-71.958

"nos termos das ..." encerra verdadeira ilogicidade quando afirma que

"inobservados os prazos do processo administrativo tributário - e agora não interessa de 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 77.477-MG). o argumento ad terrorem 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 de 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 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, 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



Acórdão nº 101-71.958

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 correndo 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 reconhecido assobrbamento dos órgãos julgadores de primeiro grau. Apesar de tudo isso, o autor referido tenta extrair do estabelecimento de tais prazos, consequências que o legislador não previu e nem os dispositivos invocados estabelecem. Consequências essas, que, além de tudo isso, até o presente, são danosas ao interesse da coletividade.

Alega o autor que sua interpretação eliminaria "o prazo infinito colocado entre a decadência e a prescrição nos processos em que a Fazenda é parte e juiz ao mesmo tempo e em que pode conduzi-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 e 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 ao se verificar que, em razão de os representantes dos contribuintes não poderem dedicar-se integralmente às tarefas de julgamento, embora involuntariamente; são eles quem, com raríssimas e honrosas exceções, 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 conseqüências, sem estar dotado dos remédios adequados para preveni-las!

Por outro lado, se nos detivermos na análise do que alguns dos adeptos da aludida 4a. corrente escreveram para o Simpósio, constataremos que parece não condizer com as conclusões do aludido publicista.

Senão vejamos, o Prof. CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES, conclui que, se quando o processo tramita em primeira instância, o 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.

Já o Prof. RUBENS APROBATO 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 exercitar 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

Acórdão nº 101-71.958

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 contrasendo, 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 ...

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:

"4a.) - 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.

5a.) - 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 exercitar 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.



Acórdão nº 101-71.958

Finalmente, o Conselheiro FRANCISCO DE ASSIS PRAXEDES, 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 de 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, a exigibilidade do crédito tributário fica 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 Conselhos 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 regência; e, agora, dando uma elasticidade sem precedentes à sua conclusão - talvez em razão de se aperceber que o Decreto nº. 70.235/72 não estabeleceu prazos rígidos para as decisões pelos Conselhos (art. 37) - invoca os prazos estabelecidos na legislação processual civil, para, a qualquer custo, pôr 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 e 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 retificação 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-concebida, 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



Acórdão nº 101-71.958

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.

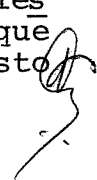
As consequências sem dúvida, são de ordem disciplinar e teremo-las de encontrar na legislação de pessoal que rege o servidor descumpridor do prazo.

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 relação às 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 quinquídio 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 somas fabulosas para pleitear a anulação de exigência fiscal sobre a qual a autoridade administrativa julgadora de primeiro grau não pudera 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 despiciendas para demonstrar como uma tese, sem amparo legal, realmente fica sujeita a muitas "chuvas e trovoadas", como declarou o seu autor.

Ante todo o exposto, concluimos 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. Desse modo, qualquer entendimento em contrário também estaria afrontando texto expresso de lei."

Finalmente, para encerrar este assunto, transcreveremos o declarado no item 15 do Parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional, nos autos do RP/104-0.020 e que deu origem ao Acórdão nº-CSRF/01-0.046, de 15.01.80, ipsis litteris:

.....

"15. A tese segundo a qual o prazo prescricional teria início a partir do trigésimo dia, contado da data da entrada do processo no órgão competente para o julgamento, não pode prosperar. Com efeito, se é certo que o art. 27 do Decreto nº 70.235/72, expressamente determina o julgamento do processo naquele prazo, evidentemente não tem o referido dispositivo força para derrogação do art. 151, III, do Código Tributário Nacional, pelo que persiste a inexigibilidade do crédito tributário, enquanto não transitada em julgado a decisão final do processo administrativo. Temos, pois, que o prazo fixado pelo art. 27 do Decreto nº 70.235/72, sem que seja estabelecida qualquer penalidade pelo seu descumprimento, configura o que os doutrinadores do Direito Processual denominam de prazo impróprio, ou prazo cominatório, dado que seu descumprimento pode resultar em simples penalidade administrativa ao agente do Poder Público, se caracterizada a desídia, a longa inércia ou a mora injustificada. A sua inobservância, porém, jamais poderá gerar direitos a terceiros, especialmente efeitos que só podem nascer na lei substantiva, como é o caso da prescrição, dado o interesse público que a matéria envolve". (grifos no original).

Portanto, tendo a Fazenda Nacional efetuado o lançamento em 15.10.71 e referindo-se a exigência fiscal aos exer-



Acórdão nº 101-71.958

cícios de 1969 a 1971, não há como falar-se em decadência. De igual modo, se o contribuinte impugnou a exigência tempestivamente e também, dentro do prazo legal, recorreu da decisão singular, suspendendo, em ambos os casos, a exigibilidade do crédito fiscal: não há como falar-se em prescrição.

Igualmente, não tem a menor procedência a invocação da nulidade do procedimento por "falta de manifestação do prolator do auto de infração sobre a defesa apresentada pela recorrente".

Isto porque no Processo Administrativo-Fiscal, a provado pelo Decreto nº 70.235, de 06.03.72, as nulidades são as expressamente estabelecidas nos incisos I e II do art. 59, e consistem: na incompetência do agente ou na preterição do direito de defesa. Evidentemente que o fato alegado não se subsume a nenhuma das hipóteses elencadas.

Ad argumentandum tantum, ao contrário do, também, alegado, mesmo que o autor do feito concordasse com o impugnante, não mudaria "o desfecho do julgamento para o arquivamento dos autos", pois a autoridade julgadora não está adstrita ao declarado em qualquer informação fiscal. Do contrário o julgador não seria o Delegado da Receita ou Conselho de Contribuintes, mas o Informante.

Perfeitamente legal e lógica é a exigência de tributos com base em dados apurados pelos representantes do Tesouro Estadual ou Municipal, desde que os fatos apurados, sejam fato gerador (suporte fático) do tributo exigido.

No caso dos autos, a receita de vendas não escriturada (omissão de receita, apurada pelo Fisco Estadual), reduzindo o lucro tributável sujeito a incidência é, obviamente, fato gerador do Imposto de Renda.



Por outro lado, a mútua assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações entre a União, os Estados e o Distrito Federal está expressamente prevista no art. 199 do Código Tributário Nacional, na defesa do interesse coletivo.

A Fiscalização não disse que era ilegal a realização de provisões para atender a eventuais encargos, como no caso de impostos e multas objeto de litígio na esfera estadual, ela se opôs, todavia, à dedução da provisão da conta de Lucros e Perdas, em razão do estabelecido no art. 164 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) de regência.

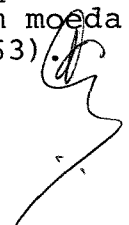
Sem qualquer amparo, ainda, a oposição à exigência de correção monetária sobre o imposto, sob a alegação de que o Código Tributário Nacional vedaria "qualquer verba a título de correção monetária, que constitui, em consequência, majoração indevida do imposto", e que o C.T.N., "em seu art. 97, § 2º, admite apenas a atualização monetária da base de cálculo de imposto, que não se confunde com a correção monetária do imposto".

O Código Tributário Nacional não cuidou da matéria e não o fez porque ela nada acrescenta ao crédito tributário. A correção monetária do débito nada mais é do que uma técnica de manutenção do valor real do débito, assegurando a igualdade de todos perante a lei, como tivemos oportunidade de analisar em voto que proferimos em 1976, quando escrevemos:

".....

3. CONCEITUAÇÃO DA CORREÇÃO MONETÁRIA

A Correção Monetária, segundo AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, "é a técnica pelo direito consagrado de traduzirem-se em termos de idêntico poder aquisitivo quantias e valores que fixados "pro tempore", se apresentam expressos em moeda sujeita a depreciação", (in R.D.P. nº 1/63).



Em decorrência dos graves problemas que tem a tingido a quase totalidade dos países, a moeda passou a perder substâncias em ritmo acelerado, criando sérias repercussões sociais, advertindo-nos o Prof. ARNOLD WALD em trabalho publicado na R.D.A. nº 91/424 que:

"A fim de salvar o direito e de resguardar o princípios morais que o inspiraram, o legislador, os magistrados e os advogados, revoltados pelas injustiças decorrentes do nominalismo monetário, procuraram encontrar expedientes adequados para afastar a sua aplicação, pois não mais prevalece a idéia da constância do valor monetário, de que o cruzeiro de ontem equivale ao de hoje e ao de amanhã.

.....

Estamos em pleno realismo monetário e não há dúvida de que, se o nominalismo convém aos períodos de estabilidade monetária, é somente com o realismo que se pode vencer as fases de inflação galopante."

Concluindo, AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, na obra e local citados, declara, ipsis verbis:

"A correção monetária é uma técnica. É uma técnica de auto-defesa da ordem jurídica, que veria periclitar valores essenciais, se não fosse possível socorrê-los com essa forma de ventilação monetária."

Em brilhante parecer constante do Processo SC 416.933/67 e aprovado pela ex-Direção Geral da Fazenda Nacional, o colega EGBERTO DE FARIA MELO, colocou em evidência a distinção entre correção monetária e pena, mostrando que para ter cabimento a correção monetária prevista na Lei nº 4.357/64 e legislação posterior, mister se faz a presença de dois elementos substanciais, quais sejam, a imponentalidade do devedor e a perda de valor da moeda na circulação e, segundo o aludido parecerista, BERNARDO RIBEIRO DE MORAIS, in Correção Monetária de Débitos Fiscais, assevera que:

"... a correção monetária de débitos fiscais não se destina a punir o contribuinte faltoso (para tanto há a multa fiscal) mas apenas compensar o Fisco pelo prejuízo sofrido com a desvalorização da moeda. Não se leva em conta o elemento subjetivo (dolo ou culpa do contribuinte) e nem o elemento objetivo

Acórdão nº 101-71.958

(o não pagamento do tributo no prazo devido) isolado. Há a necessidade de uma situação superveniente: a desvalorização da moeda nacional" (pág. 29).

Afirma ainda o aludido funcionário que idêntica é a conclusão de FRANCISCO DE CASTRO NEVES, Aspectos Legais da Correção Monetária, in Problemas Brasileiros, Ano III, quando este autor declara que:

"A primeira observação a ser feita, a meu ver, sobre esta inovação em nosso Direito Fiscal, é a de que a correção monetária não se reveste nem pode revestir-se do caráter punitivo que o grande público lhe atribui,...

Concluindo o parecerista que:

"A parcela relativa à correção monetária, por significar a revalorização do débito fiscal, não pode ser considerada como parcela autônoma. Ela se torna integrante do tributo e como tributo deve ser vista. É o que se deduz, sem dificuldade, do texto da Lei 4.357-64. A correção monetária é, pois, o próprio imposto que sem ela estaria sendo reduzido no tempo" (grifos da transcrição).

A correção monetária também chamada revalorização dos créditos, nada mais é do que uma das técnicas utilizadas pelo direito para restaurar a igualdade real dos débitos, dentro da nova concepção financeira nacional do realismo monetário. É uma das cláusulas de salvaguarda do mesmo poder aquisitivo da moeda e está ligado à teoria das dívidas de valor, ou seja, àquelas que se referem à substância do débito, forçando, como esclarece o Prof. PHILOMENO J. DA COSTA, uma quantidade nomi-nativa maior do mesmo dinheiro.

Embora, como preleciona o ilustre Prof. ARNOLD WALD, in R.T. nº 449/56:

"Na realidade, a doutrina tanto estrangeira, como brasileira, ainda não chegou a um acordo definitivo e final sobre os débitos que devam ser considerados dívidas de valor. Parece, todavia, pacífico que sempre que ocorre inadimplemento ou mora, o débito que existe na relação jurídica originária



(obrigação ou "shuld") se transforma em ressarcimento ou indenização na relação jurídica secundária (responsabilidade ou "haftung") e que toda indenização, qualquer que seja a sua forma e a sua origem, deve ser considerada dívida de valor."

Assim, apesar de ser correto afirmar-se que a doutrina predominante alinha os débitos fiscais entre as dívidas de dinheiro, não é menos certo concluir-se que, como a correção monetária pela legislação brasileira somente tem aplicação se constatadas aquelas duas circunstâncias já apontadas (atraso no pagamento e perda de substância do valor da moeda), não vislumbramos, no direito positivo nacional, qualquer afronta à doutrina predominante sobre a teoria de valor, quando, atendendo à realidade presente, equiparou os débitos fiscais, quando não recolhidos tempestivamente, às dívidas de valor, determinando a sua correção.

Notando-se que, como muito bem acentuou o preteado Prof. RUBENS GOMES DE SOUZA, no trabalho intitulado "A Inflação e o Direito Tributário, in R.D.Á., nº 96/11:

"A correção monetária nada acrescenta às situações jurídicas definitivamente constituídas: apenas repõe em sua condição original um dado financeiro variável em função das flutuações do valor real da moeda como instrumento legal de pagamento."

É entendimento da maioria esmagadora da doutrina e também jurisprudência mansa e pacífica que, aplicando a correção monetária prevista em lei, a administração pública simplesmente mantém a integridade da obrigação tributária, atualizando o valor dos créditos, visto que a alteração do valor nominal da dívida em virtude da aplicação da correção monetária não implica em maior sacrifício para o contribuinte, nem em qualquer proveito real para a Fazenda Nacional, pois o crédito fiscal em termos reais não é alterado, assistindo inteira razão ao ex-Procurador-Geral da Fazenda Nacional, Dr. JAIME ALÍPIO DE BARROS, quando em parecer aprovado pelo Senhor Ministro da Fazenda - Proc. SC-84.112-69 - afirma que:

"Poder-se-ia afirmar que a correção monetária garante verdadeiramente a aplicação prática do princípio da isonomia, elevada no direito pátrio à categoria de imperativo constitucional; a igualdade de sacrifício de todos os cidadãos sujeitos à lei tributária não estaria



realmente assegurada se qualquer contribuinte por força de simples atraso ocasional ou deliberado no recolhimento de seus débitos fiscais, pudesse se beneficiar particularmente da desvalorização da moeda. Aos fatos anteriores à Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964 - quando era permitido a quem pagasse mais tarde pagar menos - se contrapõem os fatos de hoje quando não se exige mais de quem deixou de pagar antes, porém simplesmente se pede o mesmo. Mantida a integridade da obrigação fiscal, com a correção monetária nem lucra o Tesouro com a aplicação dos índices, nem perde com ela o contribuinte."

Do exposto, parece-nos, fundamentalmente, ter ficado sobejamente demonstrado:

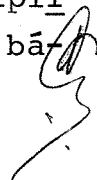
1º) ser a intitulada correção monetária uma técnica de atualização das parcelas do crédito tributário (imposto e multa). Consequentemente, o que se exige do sujeito passivo é o tributo ou multa atualizados e não um terceiro gravame sobre ele incidente. Ela traduz a medida da desvalorização ou perda de substância das parcelas corrigidas.

2º) não ser viável divisar na correção monetária objetivos punitivos. Esta conclusão não só é inerente à ratio essendi do próprio instituto, como também é uma decorrência inequívoca de sua aplicação, em vista de somente repor o valor dos créditos fiscais ao statuto quo da época em que deveriam ter sido liquidados.

3º) finalmente, o aludido instituto, além de nada acrescentar às situações jurídicas definitivamente constituídas, ainda é um dos instrumentos que asseguram a igualdade de todos perante a lei."

Exatamente por não implicar em qualquer inovação é que o Código Tributário Nacional, embora expressamente preservasse o princípio da reserva legal para a majoração de tributos, deixou expresso, no dispositivo invocado pelo recorrente, não constituir majoração do tributo a atualização do valor monetário da base de cálculo, isto é, independer de ato do legislativo para a simples atualização da base de cálculo.

A atualização do crédito tributário, está disciplinada em diversos diplomas legislativos, sendo o mais remoto e bá-



sico de todo o sistema a Lei nº 4.357/64, que dispôs em seu art.7º, literalmente:

"Art. 7º - Os debitos fiscais, decorrentes do não-recolhimento, na data devida, de tributos, adicionais ou penalidades, que não forem efetivamente liquidados no trimestre civil em que deveriam ter sido pagos, terão o seu valor atualizado monetariamente em função das variações no poder aquisitivo da moeda nacional." (grifamos)

Não tem, ainda, a menor procedência a alegação de que a multa e os juros de mora não possam, no caso, ultrapassar 30% (trinta por cento) do total do imposto, isto porque, tratando-se de lançamento ex officio, a multa aplicável é a prevista no art. 21, alínea "b" do Decreto-lei nº 401, de 30.12.68, in verbis:

"Art. 21 - Nos casos de lançamento ex officio do imposto de renda, serão aplicadas as seguintes multas:

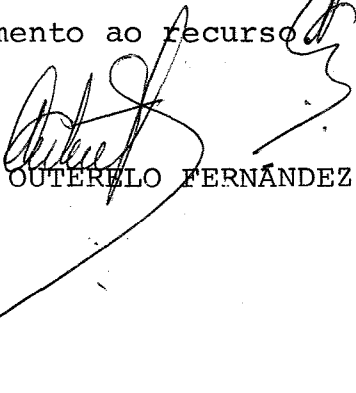
.....

b) de 50% (cinquenta por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto devido, nos casos de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese da alínea seguinte."

Os juros de mora são devidos de acordo com o art. 2º da Lei nº 5.421, de 25.04.68, alterado pelo art. 2º do Decreto-lei 1.736, de 20.12.79, conforme entendimento do plenário da Câmara Superior de Recursos Fiscais e recentes julgados das diversas Câmaras deste Conselho, inclusive do decidido, a unanimidade, por este Colegiado, em sessão de 11.11.80 (Acórdão nº 101-71.931).

Finalmente, tendo em vista que, no caso dos autos, não consta a regular extinção da sociedade e, também, não se cogita no momento de execução forçada, correta foi a notificação da decisão em nome de qualquer dos sócios, como reiteradamente tem decidido o Egrégio Tribunal Federal de Recursos.

Em face do exposto, rejeito as preliminares e,
no mérito, nego provimento ao recurso.


AMADOR OUTEREÑO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELA
TOR