



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

Processo nº 10830.007680/2007-58
Recurso nº 1
Resolução nº **1101-000156 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 5 de março de 2015
Assunto Solicitação de Diligência
Recorrente AVERY DENNISON DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os membros do colegiado, por maioria de votos, em CONVERTER o julgamento em diligência, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Apresentadas três soluções distintas e aplicado o art. 60 do RICARF, divergiram da solução final as Conselheiras Edeli Pereira Bessa e Maria Elisa Bruzzi Boechat, que negavam provimento ao recurso. Declarou-se impedido o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone, substituído no Colegiado pela Conselheira Maria Elisa Bruzzi Boechat. Fez declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa. Fez sustentação oral o patrono da recorrente, Dr. Victor Borges Charli (OAB/SP nº 328.059).

[documento assinado digitalmente]

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

[documento assinado digitalmente]

ANTÔNIO LISBOA CARDOSO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Maria Elisa Bruzzi Boechat, Paulo Reynaldo Becari, Antônio Lisboa Cardoso (relator) e Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto tão somente contra parte da decisão proferida pela 2ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas que julgou procedente em parte a exigência do IRPJ, decorrente de suposta compensação na determinação do lucro real do ano-calendário de 2003, de valores de prejuízos fiscais superiores aos montantes controlados pela Receita Federal.

A decisão recorrida manteve parcialmente a exigência, conforme sintetiza a ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

ESTIMATIVAS IRPJ E CSLL. DIVERGENCIAS. VALORES APURADOS DIPJ E RECOLHIDOS. RECOMPOSIÇÃO MENSAL.

Constitui infração passível de imposição de multa isolada a falta de recolhimento durante o ano-calendário de estimativas devidas pela contribuinte, segundo legislação pertinente. Havendo divergência entre os valores das estimativas, apontados na apuração mensal da DIPJ, e os recolhimentos acumulados no ano pela empresa, cumpre recompor nos autos as diferenças mensais efetivamente não recolhidas, uma vez que a penalidade incide apenas sobre as antecipações não concretizadas.

MULTA ISOLADA. IRPJ DEVIDO NO AJUSTE COM MULTA DE OFÍCIO. COMPATIBILIDADE.

No caso de pessoa jurídica optante pela tributação com base no lucro real anal, cabível a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais devidas, independentemente da imposição de multa de ofício sobre o imposto exigido ao final do período, sobretudo quando a diferença exigida no ajuste não decorre de irregularidades nas antecipações.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. INSUFICIÊNCIA DE SALDO. ADEQUAÇÃO DE CÁLCULO. IRPJ A PAGAR.

Cabível a exigência de imposto apurado sobre parcela do lucro real compensada com prejuízos fiscais acima do saldo remanescente, em decorrência de autuações em períodos anteriores. Procede-se, contudo, a correção no valor da base de cálculo do adicional apurado nos autos, deduzindo-se a parcela não sujeita ao percentual de 10%.

AÇÃO JUDICIAL. PERÍODOS ANTERIORES. OBJETOS DISTINTOS.

Inexistindo identidade de objeto das ações judiciais interpostas pela contribuinte e a matéria objeto de apreciação no contencioso administrativo, não há que se falar em suspensão da exigibilidade do presente crédito tributário, fundamentada em depósitos judiciais realizados para garantir exigências fiscais formalizadas em autos específicos.

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**Ano-calendário: 2002, 2003**MULTA ISOLADA. PERCENTUAL APLICÁVEL. RETROATIVIDADE BENIGNA.*

Prevendo a legislação vigente na formalização do crédito tributário percentual de penalidade inferior ao aplicável na ocorrência da irregularidade, correta a aplicação da multa isolada no percentual de 50% por força do princípio da retroatividade benigna.

*Impugnação Procedente em Parte**Crédito Tributário Mantido em Parte*

Cientificada em 09/04/2013 (AR – fls. 541), foi interposto o recurso voluntário de fls. 542 e seguintes, em 11/05/2013, no qual a Recorrente sustenta e informa juntando-se os respectivos DARF's, recolhidos, dentro do prazo de 30 dias contados da ciência da decisão, o valor das exigências referentes às multas isoladas de IRPJ e CSLL decorrentes das divergências verificadas entre os valores apurados em DIPJ e valores recolhidos por estimativa.

Requer, assim, sejam tais valores formalmente excluídos do montante total cobrado por meio do presente processo administrativo.

Desta forma, diz que a discussão a partir do presente recurso se restringe às exigências decorrentes da compensação de prejuízos fiscais, sustentando não proceder a parte da decisão que rejeitou os argumentos da Recorrente quanto ao aproveitamento dos prejuízos fiscais, isso porque a conclusão de ações judiciais (ainda em andamento) que possuem como objeto de discussão justamente os valores de prejuízos fiscais de anos anteriores trará efeitos diretos aos resultados do período objeto da presente autuação, motivo pelo qual não faz sentido dar seguimento à presente cobrança sem, no mínimo, aguardar-se pelo resultado dos demais feitos.

Diz que a Fiscalização, ao lavrar o Auto de Infração, considerou que a Recorrente compensou, na determinação do lucro real do ano-calendário de 2003, valores de prejuízos fiscais superiores aos montantes controlados pela Receita Federal.

Com efeito, em relação a esta suposta compensação a maior de prejuízo fiscal no ano-calendário de 2003, a Fiscalização levou em consideração os prejuízos fiscais alterados de ofício nos anos-calendários de 1996, 1997, 1998 e 1999, através da lavratura de autos de infração que originaram os processos administrativos nos 10830.00493612001-80, 10830.00683712001-32, 10830.009025/2002-20 e 10830.00937012003-44.

Foram considerados, assim, valores que ainda não se encontravam definitivamente constituídos (uma vez que eram objeto de defesas administrativas e ações judiciais que ainda tramitavam na época em que o Auto de Infração ora em discussão foi lavrado) para a composição do montante supostamente não recolhido pela empresa:

Em relação à compensação a maior de prejuízo fiscal, será apurado novo valor do Lucro Real para o ano-calendário 2003, considerando as alterações provocadas pelos lançamentos de ofício acima mencionados. (grifos nossos).

Em outras palavras, o Agente Fiscal tomou conhecimento da suposta irregularidade no cálculo do prejuízo fiscal objeto deste processo administrativo por conta de autuações anteriores. Assim continua o Fiscal em seu relatório:

Em decorrência dos Autos de Infração anteriormente lavrados, referentes aos anos-calendário de 1996, 1997, 1998 e 1999, formalizados através dos processos nos. 10830.004936/2001-80, 10830.006837/2001-32, 10830.00902512002-20 e 10830.009370/2003-4, houve alteração do valor do prejuízo apurado nas respectivas DIPJ, conforme Planilha anexada ao presente Termo de Verificação contendo 3 (três) folhas, que resultou em excesso de compensação de prejuízo no ano -calendário de 2003, ultrapassando o saldo disponível em R\$ 1.114.315,54. As alterações provocadas pelos lançamentos de ofício não foram registradas na contabilidade fiscal da empresa.

Sustenta assim que, da simples leitura do trecho da autuação acima, restar inequívoco o desacerto do procedimento adotado pela Fiscalização e corroborado pela r. decisão recorrida, ao considerar como critério para a apuração da suposta compensação a maior de prejuízo fiscal as alterações promovidas por lançamentos de ofício que ainda se encontravam em discussão, seja no âmbito administrativo, seja no judicial.

Assevera que à época da autuação a Recorrente jamais poderia ter alterado em seus livros tampouco nas suas DIPJs os valores dos prejuízos apurados que ainda encontravam-se pendentes de análise pela Administração e pelo Poder Judiciário inclusive com depósitos judiciais das quantias controversas.

Portanto, o Auto de Infração em discussão foi lavrado, inadvertidamente, sem a mandatória verificação da ocorrência da constituição definitiva dos respectivos créditos tributários.

Passa assim a à análise de cada um dos casos que influenciarão no prejuízo fiscal, objeto do recurso voluntário, tem-se que:

(i) Processo Administrativo nº 10830.004936/2001-80 — Neste processo, a Fiscalização reduziu o prejuízo fiscal do ano-calendário de 1996, de R\$ 1.186.998,05 para R\$940.144,88, por suposta realização do lucro inflacionário em valor inferior ao percentual mínimo estabelecido por lei. Ocorre que a decisão final administrativa reconheceu um saldo de prejuízo fiscal para 1996 no montante de R\$ 1.063.692.50.

Assim, houve uma efetiva glosa no montante de R\$ 123.305,55 do saldo de prejuízos fiscais do ano -calendário de 1996. Apenas com relação a este montante a Recorrente reconhece que houve impacto no saldo de prejuízo fiscal de 2003, pois este auto de infração não exigiu qualquer valor a título de IRPJ ou CSLL, mas tão somente ajustou o valor do prejuízo fiscal, refletindo nos saldos de prejuízos fiscais dos anos subsequentes. Apenas com relação a este valor (esta base de cálculo) é que os Julgadores poderiam ter mantido a exigência fiscal

(ii) Processo Administrativo nº10830.006837/2001-32 — Neste processo administrativo, formalizou-se a cobrança de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS nos anos-calendários de 1996, 1997, 1998 e 1999, por apropriação indevida de variação cambial passiva, falta de contabilização de receita e glosa de despesa, reduzindo o prejuízo fiscal do ano-calendário de 1996 para R\$ 857.877,08. Contudo, embora tenha sido mantida a glosa no âmbito administrativo a Recorrente ajuizou a Ação Anulatória nº 2006.61.05.010174-5, depositando em juízo o valor integral dos valores em discussão.

Uma vez que a Recorrente seja vencedora nesta ação, não prevalecerá qualquer redução no valor do prejuízo fiscal no ano-calendário de 1996 e, conseqüentemente, não deverá ser reconhecido qualquer impacto no prejuízo fiscal de 2003. Desta forma, enquanto estiver pendente de julgamento a ação judicial e suspensa a exigibilidade do crédito tributário por meio do depósito Judicial, não pode ser reconhecido na via administrativa qualquer impacto deste caso no saldo de prejuízo fiscal de 2003;

(iii) Processo Administrativo nº 10830.009025/2002-20 — Neste processo administrativo, foi formalizada a exigência de IRPJ referente ao ano-calendário de 1997, alterando o lucro real de R\$ 494.403,23 para R\$ 741.259,41, resultando em uma cobrança de um valor de IRPJ de R\$ 164.116,13. Ocorre que este crédito tributário, ao final da discussão administrativa, foi reduzido para R\$ 10.259,44, isto é, menos de 10% do valor inicialmente exigido. Ou seja, a alteração do lucro real foi muito menos do que a exigida no auto de infração. O impacto desta decisão administrativa no cálculo do saldo de prejuízos fiscais de 1997 e, conseqüentemente, no saldo de prejuízos fiscais de 2003 não foi levado em consideração pelo r. decisão recorrida, o que é absolutamente ilegal e irregular;

(iv) Processo Administrativo nº 10830.009370/2003-44 — Neste processo administrativo, foi formalizada exigência de IRPJ referente ao ano-calendário de 1999, alterando o lucro real de R\$ 1.332.293,69 para R\$ 3.576.219,13, que resultou na cobrança de um valor de IRPJ de R\$ 105.086,61. Contudo, embora tenha sido mantida a exigência no âmbito administrativo a Recorrente ajuizou a Ação Anulatória nº 2004.61.05.011087-7, depositando em juízo o valor integral dos valores em discussão. Uma vez que a Recorrente seja vencedora nesta ação, o que provavelmente ocorrerá, eis que já foi vencedora na primeira instância, não prevalecerá qualquer redução no valor do prejuízo fiscal no ano-calendário de 1999 e, conseqüentemente, não deverá ser reconhecido qualquer impacto no prejuízo fiscal de 2003. Desta forma, enquanto estiver pendente de julgamento a ação judicial e suspensa a exigibilidade do crédito tributário por meio do depósito judicial, não pode ser reconhecido, na via administrativa, qualquer impacto deste caso no saldo de prejuízo fiscal de 2003.

Logo, a Fiscalização não poderia considerar valores que não se encontram definitivamente constituídos para a composição do montante supostamente não recolhido pela empresa.

Nesse sentido, a Recorrente não poderia mesmo registrar na sua contabilidade fiscal os prejuízos fiscais alterados pelas supramencionadas autuações (especialmente as três últimas citadas) pelo simples fato de que (i) os créditos tributários terem sido reduzidos pelas decisões administrativas; e (ii) os créditos tributários se encontrarem em discussão e com suas exigibilidades suspensas, nos termos do artigo 151, inciso II, do Código Tributário Nacional:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

II - o depósito do seu montante integral;

A decisão administrativa final proferida nos autos do Processo Administrativo nº 10830.009025/2002-20 já deveria ter sido reconhecida na r. decisão recorrida, diminuindo, assim, o valor da redução do saldo de prejuízos de 2003.

O Decreto nº 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal federal, é claro ao dispor, no seu artigo 42, sobre a definitividade das decisões proferidas no âmbito

administrativo, em linha com o disposto no artigo 145 do CTN. Uma vez que a decisão final proferida no processo administrativo mencionado no parágrafo acima (Processo Administrativo nº 10830.009025/2002-20) reduziu o valor da exigência, reduzindo como consequência, o valor do lucro real do ano-calendário de 1997 e, assim, diminuindo a glosa do prejuízo fiscal deste mesmo ano, porque estes fatos definitivos e incontroversos não foram considerados pelos Julgadores de primeira instância administrativa?

Da mesma forma, os créditos tributários objeto dos processos administrativos nºs 10830.006837/2001-31 e 10830.009370/2003-44, que se encontram suspensos pela realização dos depósitos judiciais nos autos das respectivas ações anulatórias, também não podem servir de base para a alteração de ofício dos prejuízos fiscais, pois os créditos tributários em discussão somente dariam ensejo ao procedimento na hipótese de os desfechos das mencionadas ações judiciais serem desfavoráveis à Recorrente.

Como as decisões referentes aos dois derradeiros Autos de Infração, a serem proferidas pelo Poder Judiciário, **refletirão diretamente no presente caso**, a r. decisão recorrida deveria, no mínimo ter suspenso o curso da exigência fiscal ora em discussão até que sejam finalizadas as discussões judiciais.

O direito ao crédito tributário somente nasce com o lançamento definitivo, que decorre da decisão administrativa transitada em julgado (conforme o citado artigo 42 do Decreto nº 70.235/72) e não impugnada pela via judicial.

Evidente, pois, a argumento da Recorrente nos seguintes termos:

Atente-se que os depósitos judiciais realizados pela contribuinte suspendem a exigibilidade dos créditos tributários constituídos nos autos levados à discussão judicial, tanto que interrompeu a execução dos débitos inscritos na dívida ativa da União, não podendo alcançar o crédito tributário ora em litígio, decorrente de outra ação fiscal e de infrações distintas daquelas levadas ao crivo do Poder Judiciário.

Todavia, é de se consignar que na eventualidade de no Poder Judiciário transitar em julgado sentença favorável à empresa, deve ser aferida a repercussão na presente exigência de possível disponibilização de saldo de prejuízos fiscais em 31/12/2002, em montante superior ao admitido na presente ação fiscal. (grifos nossos)

Vejam, Ilmos. Julgadores, que a própria decisão já prevê e admite a possibilidade de, existindo decisão judicial favorável à Recorrente, ter de retificar a presente autuação, a qual tramita na esfera administrativa de maneira precária, pois baseada em situação (prejuízo fiscal alterado por Fiscais em autuações contestadas no Poder Judiciário) que pode ser modificada em um futuro próximo.

Situações semelhantes já foram apreciadas pelo Conselho de Contribuintes, que reconhece a necessidade de observância daquilo que ficar decidido pelo Poder Judiciário:

IRPJ - Ex(s): 2001

NORMAS PROCESSUAIS. PROCESSO JUDICIAL CONCOMITANTE COM O PROCESSO ADMINISTRATIVO. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário em sede de mandado de segurança não obsta o lançamento para prevenir a decadência. A concomitância entre o processo judicial e o processo administrativo impede que a administração se pronuncie sobre o mérito da Questão, que será

decidida na esfera judicial. Razões de recurso não conhecidas. Por unanimidade de votos, NÃO TOMAR CONHECIMENTO das razões de recurso, face à concomitância de discussão judicial e administrativa. (Ac. 103-21.832, em 27.01.2005, Rel. Conselheiro Paulo Jacinto do Nascimento - Publicado no DOU em: 08.03.2005).

1º Conselho de Contribuintes / 1 a. Câmara / ACÓRDÃO 101-96.439 em 08.11.2007

No mesmo sentido:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Anos-calendário: 1998 e 1999

Ementa: NORMAS PROCESSUAIS - DISCUSSÃO JUDICIAL CONCOMITANTE COM O PROCESSO ADMINISTRATIVO - Tendo o contribuinte optado pela discussão da matéria perante o Poder Judiciário, tem a autoridade administrativa o direito/dever de constituir o lançamento, para prevenir a decadência, ficando o crédito assim constituído sujeito ao que ali vier a ser decidido. A submissão da matéria à tutela autônoma e superior do Poder Judiciário, prévia ou posteriormente ao lançamento, inibe o pronunciamento da autoridade administrativa sobre o mérito da incidência tributária em litígio. cuja exigibilidade fica adstrita à decisão definitiva do processo judicial.

MULTA DE OFICIO E JUROS DE MORA - EXIGIBILIDADE SUSPensa MEDIANTE DEPOSITO.

O depósito do valor do crédito exclui a aplicação da multa de ofício e dos juros de mora até a força do montante depositado.

Recurso não conhecido.

Por unanimidade de votos, não conhecer do recurso quanto as matérias submetidas ao Poder Judiciário e excluir a incidência da multa de ofício e juros de mora sobre os valores depositados.

(Ac. nº 101-96.439 em 08.11.2007, Rel. conselheiro José Ricardo da Silva - Publicado no DOU em: 15.09.2008)

Portanto o presente recurso deve ser totalmente provido para cancelar a exigência de IRPJ decorrente do suposto aproveitamento a maior de prejuízos fiscais no ano-calendário de 2003.

Alternativamente, o presente recurso deve ser provido para modificar a decisão recorrida, de forma que sejam reconhecidos no presente caso os julgamentos proferidos nos autos dos Processos Administrativos nº 10830.004936/2001-80 e nº 10830.009025/2002-20, os quais reduziram as exigências fiscais iniciais e, conseqüentemente, a diferença quanto ao saldo de prejuízos fiscais de 2003. Ademais, o presente recurso deve ser provido para modificar a decisão recorrida, de forma que se suspenda, até decisão judicial definitiva, a exigência fiscal no presente caso, que decorre em virtude dos lançamentos objeto dos Processos Administrativos nº 10830.00683712001-32 e nº 10830.009370/2003-44, cujas decisões impactarão diretamente o presente caso.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Antônio Lisboa Cardoso

Inicialmente, informa a Recorrente que, conforme comprovam os DARFs anexos, recolheu, dentro do prazo de 30 dias contados da ciência da decisão, o valor das exigências referentes às multas isoladas de IRPJ e CSLL decorrentes das divergências verificadas entre os valores apurados em DIPJ e valores recolhidos por estimativa.

Requer, assim, sejam tais valores formalmente excluídos do montante total cobrado por meio do presente processo administrativo.

Desta forma, a discussão a partir do presente recurso se restringe às exigências decorrentes da compensação de prejuízos fiscais, em relação às quais, apesar das ações judiciais não guardarem identidade com os fatos discutidos nos presentes autos, contudo, a despeito de não possibilitar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, todavia, as mesmas poderão influir no resultado do presente processo, conforme alertou a decisão recorrida, pois, dependendo do resultado das ações judiciais (processos 2006.61.05.010174-5 e 2004.61.05.0110087-7), “... *que se favoráveis à Recorrente poderá influenciar no saldo de prejuízos fiscais admitidos na apuração da base tributável nos autos*” (fl.508).

Assim entendo necessário converter o julgamento em diligência para que a Unidade de Origem informe o andamento e eventual resultado dos processos judiciais nºs 2004.61.05.0110087-7 e 2006.61.05.010174-5, e processos administrativos nº 10830.004936/2001-80 e 10830.009025/2002-20, devolvendo-se os autos para prosseguimento do julgamento.

Cientificar a Recorrente, para querendo, manifestar-se sobre o resultado da diligência no prazo de 30 (trinta) dias.

[documento assinado digitalmente]

Antônio Lisboa Cardoso , Relator

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Observa-se nos autos que, no momento em que promovida a compensação de prejuízos aqui glosada, a contribuinte já havia sido cientificada dos lançamentos anteriores que alteraram o saldo de prejuízos disponíveis para compensação. De fato, optando pela apuração anual do lucro real no ano-calendário 2003, a compensação em questão foi promovida em 31/12/2003, e o último lançamento que afetou o saldo de prejuízos fiscais, objeto do processo administrativo nº 10830.009370/2003-44, foi formalizado no curso daquele ano-calendário.

Contudo, ao contrário do que defende a interessada, os recursos administrativos interpostos contra os lançamentos anteriores somente atribuem suspensão da exigibilidade aos créditos tributários, e não afastam ou suspendem outros efeitos do lançamento.

E isto porque, em sede de recurso administrativo, somente se cogita de efeito suspensivo quando a lei expressamente o diz, consoante os ensinamentos de Maria Sylvia Zanella Di Pietro¹:

Recursos administrativos são todos os meios que podem utilizar os administrados para provocar o reexame do ato pela Administração Pública.

Eles podem ter efeito suspensivo ou devolutivo; este último é o efeito normal de todos os recursos, independentemente de normal legal; ele devolve o exame da matéria à autoridade competente para decidir. O efeito suspensivo, como o próprio nome diz, suspende os efeitos do ato até a decisão do recurso; ele só existe quando a lei o preveja expressamente. Por outras palavras, no silêncio da Lei, o recurso tem apenas efeito devolutivo.

Segundo as lições da mesma doutrinadora, os atos administrativos, revestidos de presunção de legitimidade, produzem efeitos enquanto não anulados ou cancelados por autoridade competente:

A presunção de legitimidade, assim, opera no sentido da atribuição de validade aos atos administrativos, caso não restem concreta e eficazmente invalidados pelo contribuinte (de se lembrar a inadmissibilidade da negação geral); nesta hipótese, a presunção atribui força tal ao ato que pode ele instrumentar as medidas seguintes na direção de sua execução forçada.

Por sua vez, o Código Tributário Nacional assim estipula a suspensão decorrente dos recursos administrativos:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

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

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes. (negrejou-se)

Paulo de Barros Carvalho² também restringe os efeitos da suspensão à exigibilidade do crédito tributário, subsistindo íntegro o crédito tributário em si:

Nasce o direito de perceber o valor da prestação tributária no exato momento em que surge o vínculo jurídico obrigacional, equivale a dizer, quando se realiza aquele fato hipoteticamente descrito no suposto da regra-matriz de incidência. Aparece, então, para o sujeito ativo, o direito subjetivo de postular o objeto, e, para o sujeito passivo, o dever jurídico de prestá-lo. Contando de outra forma, afirmaremos que advém um crédito ao sujeito pretensor e um débito ao sujeito devedor.

*Por exigibilidade havemos de compreender o direito que o credor tem de postular, efetivamente, o objeto da obrigação, e isso tão-só ocorre, como é óbvio, depois de tomadas todas as providências necessárias à constituição da dívida, com a lavratura do ato de lançamento tributário. No período que antecede tal expediente, ainda não se tem o surgimento da obrigação tributária, inexistindo, consequentemente, crédito tributário, o qual nasce com o ato do lançamento tributário. **Ocorrendo alguma das hipóteses previstas no art. 151 da Lei n. 5.172/66, aquilo que se opera, na verdade, é a suspensão do teor da exigibilidade do crédito, não do próprio crédito que continua existindo tal qual nascera.** Com a celebração do ato jurídico administrativo, constituidor da pretensão, afloram os elementos básicos que tornam possível a exigência: a) identificação do sujeito passivo; b) apuração da base de cálculo e da alíquota aplicável, chegando-se ao quanto do tributo; e c) fixação dos termos e condições em que os valores devem ser recolhidos. Feito isso, começa o período de exigibilidade. **A descrição concorda bem com os atributos que dissemos ter o ato jurídico administrativo do lançamento: presunção de legitimidade e exigibilidade.** Com ele, inicia a Fazenda Pública as diligências de gestão tributária, para receber o que de direito lhe pertence. É o lançamento que constitui o crédito tributário e que lhe confere foros de exigibilidade, tornando-o susceptível de ser postulado, cobrado, exigido.*

Em passagem anterior de sua obra³, ao definir os atributos do ato jurídico administrativo de lançamento, o autor reconhece que *a presunção de legitimidade está presente em todos os atos praticados pela Administração e, certamente, também qualifica o lançamento. Dado a conhecer ao sujeito passivo, será tido como autêntico e válido, até que se prove o contrário, operando em seu benefício a presunção juris tantum. Por mais absurda que se apresente a pretensão tributária nele contida, o ato se sustenta, esperando que outra decisão da própria autoridade ou de hierarquia superior o desconstitua, quer por iniciativa do sujeito passivo, quer por providência de ofício, nos sucessivos controles de legalidade a que os atos administrativos estão subordinados.*

Neste mesmo sentido, o autor declarará a improcedência da dicotomia *lançamento provisório e definitivo*⁴, observando que *a susceptibilidade a impugnações é predicado de todos os atos administrativos, judiciais e legislativos, com exceção somente daqueles que se tornaram imutáveis por força de prescrições do próprio sistema positivo. E assevera:*

² Curso de Direito Tributário, 17ª edição, São Paulo, Editora Saraiva, 2005, p. 439-440.

³ Op. cit., p. 411.

⁴ Op. cit., p. 413-414.

Um ato administrativo tem-se por pronto e acabado quando, reunindo os elementos que a ordem jurídica prescrever como indispensáveis à sua compostura, vier a ser oficialmente comunicado ao destinatário. A contingência de estar aberto a refutações é algo que o próprio sistema prevê e disciplina, mas que não elide a definitividade da figura.

Por esta razão, inclusive, esta Relatora rejeitou argumentação deduzida nos autos do processo administrativo nº 10830.0016840/2009-11, com vistas a afastar a multa de ofício aplicada em razão da glosa de prejuízos que, revertidos em lançamento anterior, foram utilizados pela contribuinte no período posteriormente fiscalizado. A interessada defendia que a suspensão da exigibilidade decorrente dos recursos administrativos interpostos contra o lançamento inicial a dispensariam de retificar seus controles de prejuízos fiscais e impediriam a caracterização de infração sujeita a multa de ofício. A pretensão foi afastada nos seguintes termos do voto condutor do Acórdão nº 1101-000.969:

A recorrente, porém, acrescenta que deveria ser afastada a multa de ofício ante a suspensão da exigibilidade do lançamento anterior. Todavia, a penalidade está prevista no art. 44, inciso I da Lei nº 9.430/96 para os casos de lançamento de ofício decorrente de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, como constatado no presente caso. A mesma Lei somente autoriza a constituição do crédito tributário sem a aplicação de multa de ofício no seguinte caso:

Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

Por sua vez, o Código Tributário Nacional assim dispõe acerca da suspensão da exigibilidade do crédito tributário:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

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

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela conseqüentes.

E, não bastasse a impugnação e o recurso voluntário integrarem o inciso III, e não os incisos IV e V do art. 151 do CTN, referidos no art. 63 da Lei nº 9.430/96 como hipóteses que podem afastar a aplicação da multa em lançamento de ofício, há que se observar que o art. 151 do CTN apenas suspende a exigibilidade do crédito tributário e não todo e qualquer efeito do ato administrativo de lançamento.

Como bem observa a doutrina transcrita pela recorrente, o que se suspende, portanto, é o “dever de cumprir a obrigação tributária”, qual seja, a obrigação tributária principal formalizada no lançamento questionado administrativamente. Os demais deveres decorrentes, no caso, da reversão para lucro dos prejuízos e bases negativas originalmente apurados, não estão alcançados pela suspensão estabelecida, naqueles termos, pelo Código Tributário Nacional.

*Acrescente-se que, em sede de recurso administrativo, somente se cogita de efeito suspensivo quando a lei expressamente assim o diz. Nesse mesmo sentido, são os ensinamentos da professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro (in *Direito Administrativo*, pág. 640, 18ª ed. 2005):*

[...]

Assim, à falta de previsão expressa em outro sentido, os recursos administrativos têm apenas efeito devolutivo da matéria recorrida. Ou seja, se a norma em referência determina, tão só, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, claro está que apenas este efeito do ato administrativo é postergado. A reversão do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa tem efeito imediato, e o lançamento de ofício de sua utilização indevida somente poderia ser impedido por conduta espontânea do sujeito passivo que revertesse esta utilização antes do início do procedimento fiscal tendente a promovê-lo de ofício.

Inadmissível, portanto, a conclusão da recorrente de que não haveria que se falar em retificação do saldo de seu prejuízo fiscal antes do julgamento definitivo do processo em referência. Quanto à possibilidade de “solve et repete” aventada pela recorrente, cumpriria à recorrente manejar os competentes recursos, como procedeu, e à Administração Tributária vincular o julgamento destes autos à apreciação do lançamento que lhe precede, como aqui também se verificou.

E, no que tange à analogia, o Código Tributário Nacional somente autoriza sua utilização na ausência de disposição expressa. Assim, se há lei determinando a aplicação de multa de ofício no lançamento decorrente de falta de declaração e recolhimento, sua supressão somente é possível em face de outra disposição legal, consoante se verificou com a edição do art. 63 da Lei nº 9.430/96. Se o legislador entendesse que, também nos casos como o presente, não houve infração a ser penalizada, certamente o dispositivo legal teria sido ampliado para alcançar hipóteses previstas em outros incisos do art. 151 do CTN.

É certo que caso se verifique a reversão dos lançamentos antes promovidos, o saldo de prejuízos fiscais será restabelecido, porém, enquanto esta circunstância não se verificar, não é permitido ao sujeito passivo utilizar os valores que deveria ter excluído de seus registros no LALUR. Tais atos deveriam aguardar o desfecho dos demais processos administrativos.

Inadmissível, assim, atribuir efeito financeiro retroativo a eventual decisão administrativa ou judicial que venha a desconstituir o lançamento, de modo a permitir que os prejuízos fiscais infirmados em lançamento se prestem a reduzir a base tributável no período de apuração aqui atuado.

Esclareça-se, ainda, não ter lugar, aqui, a aplicação subsidiária do art. 265, inciso IV do Código de Processo Civil, assim redigido no que importa ao presente litígio:

Art. 265. Suspende-se o processo:

[...]

IV - quando a sentença de mérito:

a) *depender do julgamento de outra causa, ou da declaração da existência ou inexistência da relação jurídica, que constitua o objeto principal de outro processo pendente;*

[...]

§ 5º *Nos casos enumerados nas letras a, b e c do nº IV, o período de suspensão nunca poderá exceder 1 (um) ano. Findo este prazo, o juiz mandará prosseguir no processo.*

Nas lições de Vicente Greco Filho⁵, referido dispositivo trata da denominada *questão prejudicial*, por ele conceituada como *relação jurídica controvertida, logicamente antecedente, que subordina a resolução de outra dita principal e apta, em tese, a ser objeto de uma ação principal*. No presente caso, segundo a classificação exposta pelo autor, estar-se-ia frente a uma prejudicial externa, na medida em que *a relação jurídica antecedente depende de decisão em outro processo, e não no mesmo processo em que vai ser proferida a sentença*

Assim, o pressuposto para a suspensão do processo é a questão externa ser *logicamente antecedente*. Contudo, diante do contexto antes delineado, antes de ser uma questão prejudicial ao processo, o lançamento inicialmente formalizado infirma a própria existência do direito material pretendido pela interessada. Em consequência, a suspensão é inócua, pois eventual decisão favorável ao sujeito passivo somente disponibilizaria prejuízo fiscal para compensação no momento em que se tornasse definitiva e extinguisse o crédito tributário lançado.

Diante do exposto, na medida em que o saldo de prejuízos fiscais da contribuinte já havia sido alterado por lançamentos formalizados antes da compensação aqui questionada, é desnecessário investigar a situação atual dos litígios formados em razão dos lançamentos anteriores, razão pela qual o presente voto é contrário à conversão do julgamento em diligência e NEGA PROVIMENTO ao recurso voluntário.

[documento assinado digitalmente]

EDELI PEREIRA BESSA - Conselheira