



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

Processo nº 13609.000834/2009-64
Recurso nº 515.851 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1101-00.362 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 2 de setembro de 2010
Matéria CSLL
Recorrentes Ical Indústria de Calcinação Ltda
DRJ em Belo Horizonte

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2007

DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. TRÂNSITO EM JULGADO DE DECISÃO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE.

O trânsito em julgado de decisão favorável ao contribuinte, em ação que declare a inexistência de relação jurídica tributária, tem os seguintes efeitos quanto à fluência do prazo decadencial: 1) no caso de fatos pretéritos o prazo pára de correr; 2) no caso de fatos posteriores, o prazo não corre.

DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. TRÂNSITO EM JULGADO DE AÇÃO RESCISÓRIA.

O trânsito em julgado da ação rescisória de ação que declare a inexistência de relação jurídica tributária tem os seguintes efeitos quanto à fluência do prazo decadencial: 1) no caso de fato pretérito ao trânsito em julgado da ação rescindida, o prazo volta a fluir; 2) no caso de fatos posteriores ao trânsito em julgado da ação rescindida, o prazo começa a correr.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso de ofício para afastar a preliminar de decadência e determinar o retorno dos autos para análise do mérito, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ – Presidente


CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO - Relator

EDITADO EM: 24 NOV 2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, Edeli Pereira Bessa, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, José Ricardo da Silva, Marcos Vinicius Barros Ottoni.



Relatório

Trata-se de recurso de ofício e de recurso voluntário de decisão da 2ª Turma da DRJ em Belo Horizonte que exonerou parte do crédito tributário lançado, por entender haver decaído o direito do Fisco de lançar, e manteve o restante do lançamento, por julgar improcedente a impugnação.

Conforme consta do relatório fiscal que embasou o auto de infração (proc. fls. 192 a 205), inicialmente, o contribuinte obteve decisão judicial que afastou a cobrança da CSLL, por considerar que a Lei nº 7.689, de 1988, era inconstitucional. Tal decisão transitou em julgado em 25/02/1992 (proc. fls. 30 a 41). Posteriormente, o contribuinte ingressou com mandado de segurança, pelo qual obteve decisão favorável, determinando que não fosse cobrada CSLL com base na Lei nº 8.212, de 1991. Essa decisão teve o trânsito em julgado em 02/03/2001 (proc. fls. 45 a 52). No entanto, por meio de ação rescisória, a União conseguiu reverter esta última decisão, restabelecendo o direito de cobrar a CSLL devida, segundo a Lei nº 8.212, de 1991, no período não recolhido (proc. fls. 56 a 70).

Ainda conforme relatório fiscal, o parecer PGFN/CRJ nº 2.740, de 2008 (proc. fls. 16 a 29) diz *“estar o Fisco no direito de constituir os créditos tributários, tanto em relação ao período a partir do trânsito em julgado do MS na data de 02/03/2001, por um período de tempo de cinco anos a partir do trânsito da ação rescisória (25/08/2005); quanto em relação ao período anterior ao trânsito julgado do mesmo MS pelo restante do tempo decadencial de cinco anos, sendo este tempo restante a diferença entre a data de 25/08/2005, data do trânsito em julgado da Ação Rescisória, e a data da ciência do lançamento pelo contribuinte”*.

Frente essa situação, a fiscalização (proc. fls. 184 a 215): 1º) constatou a falta dos recolhimentos mensais de CSLL por estimativa dos anos de 2000 a 2002 e 2007, efetuou o levantamento desses valores, e aplicou a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa (art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430, de 1996); 2º) constatou a falta de recolhimento da CSLL anual, apurou a CSLL devida anualmente referente aos anos-calendários de 2000 a 2002 e 2007, efetuando o lançamento de ofício, acompanhado da multa de 75%. A ciência do auto de infração ocorreu em 25/06/2009.

Em 22/07/2009, o contribuinte apresentou sua impugnação (proc. fls. 220 a 248). Em sua defesa, alega a decadência do direito de lançar a multa isolada pelo não recolhimento das estimativas de 2000 a 2002, em decorrência do prazo estabelecido no art. 173 do CTN. Diz que a conclusão do parecer da PGFN, sobre os prazos decadenciais aplicáveis à empresa, não tem qualquer fundamento legal. Diz que o prazo de decadência não se interrompe. Diz que o Fisco ajuizou ação rescisória em 23/08/2002, contra o MS que protegia o contribuinte da constituição do crédito e que o Conselho de Contribuintes vem entendendo que é possível efetuar o lançamento para prevenir a decadência durante o trâmite de ação rescisória. Junta jurisprudência administrativa que admite lançamento para prevenir a decadência no curso de ação rescisória. Conclui se o Conselho admite o lançamento preventivo no curso da ação rescisória é porque entende que o prazo decadencial continua a fluir durante o trâmite da ação. Afirmar que o prazo decadencial flui conforme o art. 173 do CTN e admite que se havia impedimento de lançar de ofício em decorrência do mandado de segurança, este impedimento

deixa de existir com a interposição da ação rescisória, que ocorreu em 23/08/2002, de modo que o prazo fatal para lançamento seria o dia 23/08/2007.

Também diz que não poderia ter sido lançada a multa isolada e a multa de ofício sobre a apuração anual e junta jurisprudência administrativa neste sentido. Informa que a impossibilidade de lançar as duas multas decorre das seguintes razões: a base de cálculo das duas multas são iguais; só pode haver cumulação de multas se houver previsão legal expressa; as faltas cometidas na emissão de um mesmo documento (DIPJ) são consideradas infração única; o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que previu as duas multas, não previu a cumulatividade delas, não podendo o intérprete substituir o legislador; não pode haver duas penas sobre mesma base de cálculo; a aplicação das duas multas seria dupla punição sobre a mesma falha e no mesmo tributo; a alteração efetuada pela Lei nº 11.488, de 2007, demonstra que, antes dela, a dupla penalidade era indevida, devendo ser afastada a multa isolada.

Adiciona que, independente destas razões, não poderia ter sofrido o lançamento de multa isolada, pois possui sentença favorável em ação que afastou a cobrança com base na Lei 7.689, de 1988. Diz que, em decorrência, essa lei é totalmente inconstitucional, no que tange a sua pessoa, e este fato foi confirmado na decisão do mandado de segurança que impetrou posteriormente. Conclui que até 2005 estava protegida pela decisão do mandado de segurança e desobrigada da contribuição.

Quanto a CSLL exigida anualmente, diz que “*ajuizou ação declaratória que foi julgada totalmente procedente pelo Egrégio Tribunal Regional Federal da 1ª Região, proc. 91.01.01769-17 Desta decisão não houve recurso, pelo que o V.- Acórdão transitou livremente em julgado. Assim, em relação à Recorrente a Lei 7.689/88, é totalmente inconstitucional, estando, portanto desobrigada de recolher a Contribuição Social sobre o Lucro, amparada que está pelo princípio constitucional da COISA JULGADA. Aliás, a Recorrente permanece amparada pela COISA JULGADA, decorrente da decisão proferida nos autos da Ação Declaratória de nº 89.00.01377-7 A Ação rescisória de nº 2002.01.00.02 97 39-5, tem como objetivo rescindir o Acórdão proferido no MS 96 01.37 611-9, não alterando, portanto, o "status" da Coisa Julgada que ampara a Recorrente. Assim, propugna que o auto não pode prosperar, pois foi lavrado com base na Lei nº 8.212, de 1991, que é insuficiente para definir a tributação, pois é a Lei nº 7.689, de 1988, que defini a regra matriz de tributação e por isso é imprescindível. Conclui que, como ainda está protegido da incidência da Lei nº 7.689, de 1988, não poderia ter sido autuado. Reforça sua defesa dizendo que embora a Lei nº 7.689 não seja aplicável a seu caso, ela existe no universo jurídico, como comprovam diversas leis que a ela se referem, e ela afasta a Lei nº 8.212, de 1991.*

Em 18/09/2009, a 2ª Turma da DRJ em Belo Horizonte exonerou parte do crédito tributário lançado, por entender haver decaído o direito do Fisco de lançar, e manteve o restante do lançamento, por julgar improcedente a impugnação (proc. fls. 285 a 307). Conforme decisão, considerando o prazo do art.173 do CTN, o momento final para lançamento do ano-calendário de 2002 seria em 31/12/2008, portanto o lançamento efetuado em 25/06/2009 não poderia alcançar os anos-calendários de 2000 a 2002.

Também, é afirmado que, ao contrário do defendido no parecer da PGFN, o prazo de decadência começaria a correr da data da propositura da ação rescisória e não da data da decisão favorável. Esse raciocínio é desenvolvido a partir da premissa de que o direito de lançamento é um direito potestativo e que corre sem interrupção ou suspensão, salvo quando exista impedimento ao seu exercício, principalmente decorrente imposição judicial. Conforme a DRJ, havendo impedimento para o lançamento, não corre o prazo prescricional. Salienta que



a partir do trânsito em julgado do mandado de segurança, ocorrido em 25/03/2001, que impediu o lançamento com base na Lei nº 8.212, de 1991, o Fisco ficou impossibilitado de efetuar o lançamento e o prazo decadencial parou de correr. Diz que o art. 23 da Lei nº 3.470, de 1958, contém regra neste sentido, que, inclusive, está em linha com o inciso I, do art. 173, do CTN. Informa que o prazo decadencial só recomeçará a correr quando afastado o impedimento para o lançamento.

Relembra que o art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996, permite o lançamento para prevenir a decadência nos casos de medida liminar favorável ao contribuinte. Daí conclui que a simples interposição de ação, contra exação, por parte do contribuinte não interrompe a decadência. Indaga-se do efeito que teria a interposição de rescisória por parte da União para desconstituir decisão transitada em julgado que exonerasse o contribuinte de algum tributo. Responde que o efeito é que o Fisco tem de efetuar o lançamento para prevenir a decadência.

Explica seu entendimento do seguinte modo: *“se a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial contra a Fazenda Nacional para discutir exigência tributária não interrompe o prazo de decadência (conforme previsão expressa de lei); por analogia, a propositura pela União (Fazenda Nacional) de ação rescisória para desconstituir decisão transitada em julgada (a favor do sujeito passivo) faz com que seja reiniciado o prazo decadencial, devendo o lançamento ser efetuado para prevenir a decadência.”* Isso porque, *“a sentença, apesar do trânsito em julgado, possui definitividade relativa, enquanto não decorrido o prazo para ajuizamento de ação rescisória sem sua propositura ou, se ajuizada, após sua conclusão. Tendo sido proposta a competente ação rescisória, dentro do prazo legal, a questão posta em juízo pelo contribuinte não foi definitivamente decidida. Se o pedido rescisório da Fazenda Nacional for julgado procedente, o crédito será exigível. No entanto, para que seja exigível é necessário que ele esteja constituído, por meio de lançamento de ofício.”* Enfim, a DRJ sustenta que *“na data da propositura da ação rescisória, desaparece o impedimento para que o Fisco efetue o lançamento de ofício dos valores devidos pelo sujeito passivo, cuja exigibilidade ficará suspensa até a solução da rescisória, ficando, por sua vez, sem efeitos caso a rescisória lhe seja favorável ou, caso contrário, perfeitamente exigível pela Fazenda Nacional.”*

Com base nesses argumentos, a DRJ decidiu que *“para os anos-calendário de 2000 e 2001, exercícios de 2001 e 2002, deve-se aplicar a regra de decadência prevista no art. 173, I, do CTN. O que faz com que este prazo seja contado da data em que restou afastado o impedimento jurídico que obstava ao Fisco de efetuar o lançamento. Isto é, na situação posta nos autos, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário pelo lançamento extingue-se após 5 (cinco) anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Então, considerando que a Fazenda Nacional ajuizou a ação rescisória em 23/08/2002, a contagem do prazo terá início em 01/01/2004, findando-se em 31/12/2008. E também para o ano-calendário de 2002, exercício de 2003, a contagem será a mesma, início em 01/01/2004 e término em 31/12/2008”*. Dessarte, reconheceu a decadência para os anos-calendários de 2000 a 2002.

No mérito, a DRJ entendeu procedente o lançamento da multa isolada, que considerou penalidade distinta da multa aplicada por falta de declaração e pagamento do tributo apurado ao fim do período.

Também, entendeu procedente o lançamento da CSLL anual, pois entendeu que a sentença que resguardou o contribuinte da cobrança com base na Lei nº 7.689,



de 1988, não declarou a inconstitucionalidade da lei, mas apenas afastou sua aplicação ao autor do feito, e que, ademais, a Lei 8.212, de 1991, seria aplicável por si só.

Para sustentar essas conclusões, diz que não se pode confundir o controle direto da constitucionalidade com o controle difuso, tendo cada um sua ação própria e cada uma delas os seus efeitos próprios. Lembra que no controle difuso (ou indireto) o fundamento da decisão é a inconstitucionalidade, mas esta não integra a decisão. Afirmar que *“em resumo, pode-se asseverar, consentâneo com a natureza do método difuso de verificação da constitucionalidade, que a declaração da inconstitucionalidade inserta na ementa não passa de fundamento da decisão da turma, cuja real substância se restringe a dar provimento ao apelo das autoras, negando o da União. Assim sendo, não houve reconhecimento, em termos definitivos, da inconstitucionalidade da contribuição.”* Recapitula que o STF apreciou em ação incidental diversa a constitucionalidade da lei nº 7.689, de 1988, considerando-a conforme a Constituição, salvo o seu art. 8º. Destaca o art. 469 do CPC, no que tange aos limites da coisa julgada, para asseverar que as razões de decidir não se agregam a coisa julgada. Conclui dizendo que com o advento da Lei nº 8.212, de 1991 (que define o fato gerador, base de cálculo, contribuinte e alíquotas), a contribuição prevista na lei 7.689, de 1988, foi reestabelecida. Afirmar que apenas com base na Lei 8.212, de 1991, a cobrança seria legítima. Argumenta que, conforme o STF, a Lei 7.689, de 1988, continua válida e eficaz.

Com base nesses entendimentos, em função da decadência, a DRJ cancelou a cobrança da CSLL anual dos anos-calendários de 2000 a 2002 e as multas isoladas referentes aos meses de fevereiro de 2000 a dezembro de 2002, recorrendo de ofício. Por outro lado, manteve a exigência da CSLL anual referente ao ano-calendário de 2007 e a multa isolada de janeiro de 2003. Em 28/08/2009, o contribuinte foi cientificado da decisão (proc. fl. 315).

Em 25/09/2009, o contribuinte apresentou recurso voluntário (proc. fls. 316 a 336). Repete suas alegações, quanto à aplicação da multa isolada e quanto a exigência da CSLL anual.

É o relatório



Voto

Conselheiro CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO, relator.

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Preliminarmente, cabe verificar se houve ou não a decadência do direito de lançar, que alcançaria os anos-calendários de 2000 a 2002, tema objeto do recurso de ofício.

No que tange a esta questão, é revelador notar que o parecer da PFN, o Fiscal autuante, o próprio contribuinte e os julgadores da DRJ - **todos** – entenderam e concordaram que após o trânsito em julgado do mandado de segurança, que determinou que o Fisco não exigisse a CSLL com base na Lei nº 8.212, de 1991, não corre o prazo de decadência tendo em vista a impossibilidade de lançamento.

De fato, se o Fisco fica impossibilitado de efetuar o lançamento por uma decisão judicial transitada em julgado, nesse mesmo instante fica suspenso o prazo decadencial. A razão é simples: se a decadência é a reação jurídica à inércia do titular de direito potestativo, estando este impedido por fato alheio a sua vontade de exercer seu direito, não se pode falar em inércia sua. No caso em tela, o Fisco estava impedido de constituir o crédito tributário por mandado de segurança que afirmava não existir relação jurídica entre o contribuinte e o Fisco, no que tange a CSLL. Ou seja, havia uma decisão judicial, transitada em julgado, determinando a inexistência de causa para lançamento e isso impede o Fisco de efetuar qualquer declaração de existência da relação jurídica por meio de lançamento, sob pena de desobediência à determinação judicial.

Em outras palavras, com o trânsito em julgado de decisão favorável declarando inexistência de relação jurídica, exceto por expressa salvaguarda da própria decisão ou por outra decisão judicial, não é possível constituir o crédito tributário, nem mesmo com suspensão da exigibilidade, para fins de resguardar da decadência. Isso porque a Justiça, mais do que determinar que o Fisco se abstenha de qualquer cobrança, declara a inexistência da relação jurídica.

É importante frisar a diferença entre a situação no curso da ação e após seu trânsito em julgado. Durante a ação, é possível efetuar o lançamento com suspensão da exigibilidade, mesmo havendo liminar favorável ao contribuinte, salvo determinação expressa da Justiça. Após transitar em julgado decisão favorável ao contribuinte, que declare a inexistência de relação jurídica, não é mais possível efetuar o lançamento, mesmo suspendendo a exigibilidade, salvo determinação judicial que permita tal prática.



Esse é um ponto relevante e uma abordagem histórica ajuda a esclarecer. O CTN é de 1966 e nesse tempo o mandado de segurança só alcançava atos concretos (existentes). É nesse contexto que existe a previsão do inciso IV, do art. 151, do CTN, pois o mandado de segurança voltava-se apenas contra lançamentos já efetuados e a liminar favorável apenas poderia suspender a exigibilidade do crédito que já havia sido formalizado pelo lançamento. Anos após, por construção pretoriana, admitiu-se o mandado de segurança contra a lei em tese (mandado de segurança preventivo). A partir desse momento, poderia ser impetrado o mandado de segurança e haver liminares antes de efetuado qualquer lançamento. Inicialmente, existiram liminares que ao invés de apenas impedir a exigência, determinaram a proibição do lançamento. Em reação, surgiu corrente doutrinária que esclareceu que não caber tal proibição, no curso da ação, já que isso conduziria a decadência, nos casos da decisão final ser desfavorável ao contribuinte. A mesma doutrina propugnava que a liminar apenas impedisse a cobrança, o que significava que o lançamento não está proibido. Esse modo de pensar se tornou majoritário e ficou pacificado que no curso de ação judicial, mesmo havendo juízo liminar favorável ao contribuinte, era possível o lançamento, que ficaria sem exigibilidade. Portanto, a conclusão doutrinária é de que o prazo decadencial fluía normalmente no curso da ação (salvo expressa determinação judicial em contrário). Nessa linha, acaba sendo positivado o lançamento para prevenir a decadência, pelo art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996. Porém, de outra banda, é pacífico que após o trânsito em julgado de ação que declare a inexistência de relação jurídica tributária, o Fisco fica impedido de formalizar o crédito, mesmo que não o venha a exigir (cobrar), mesmo que pretendesse lançar com a exigibilidade suspensa. Inclusive, isso está implicitamente posto no inciso X do art. 156 e no inciso I do art. 173, ambos do CTN e é inerente ao sistema.

Portanto, na data do trânsito em julgado do mandado de segurança, que ocorreu em 02/03/2001, ficou suspensa a contagem do prazo decadencial. Porém, para o deslinde da questão em julgamento é preciso definir em que momento volta a correr o prazo decadencial.

No processo, de um lado o parecer da PFN e o autuante entendem que o prazo volta a correr do trânsito em julgado da ação rescisória que reverteu em favor da União a decisão do mandado de segurança, e de outro lado o contribuinte e a maioria dos julgadores da DRJ entendem que esse prazo começa a correr da interposição da ação rescisória.

Todavia, considerando que a simples interposição de rescisória não afeta em nada a decisão a ser rescindida, não parece possível que apenas isso tenha algum efeito no prazo decadencial. De fato, somente após existir decisão favorável a União, com trânsito em julgado, revertendo a ação anterior, é que haverá efeitos sobre a decisão rescindida e somente aí reaparece o direito potestativo do Fisco efetuar o lançamento. Assim, entendo que somente com o trânsito em julgado da ação rescisória, em 25/08/2005, é que voltou a correr o prazo decadencial.

Desse modo, considerando que o auto de infração foi cientificado ao contribuinte em 25/06/2009, tem-se que entre esse momento e a data do trânsito em julgado da ação rescisória, ocorreram 3 anos e 10 meses. Portanto, o lançamento pode retroagir apenas 1 ano e 2 meses do trânsito em julgado do mandado de segurança. Como esse ocorreu em 02/03/2001, o poderiam ter sido lançados fatos tributáveis ocorridos até 02/01/2000 e isso alcança todo o lançamento feito em 25/06/2009.

Por essas razões voto por dar provimento ao recurso de ofício, para afastar a decadência. Considerando que com isso fica afastada a preliminar em razão da qual a DRJ exonerou parte do crédito lançado, e considerando que a legislação relativa à multa isolada sofreu alterações em 2007 (não se podendo asseverar que a decisão da DRJ para fatos em 2007



seja a mesma que para fatos em 2000 a 2002), proponho que o julgamento no CARF deve ser suspenso, para que a DRJ julgue o mérito dos lançamentos que havia exonerado em razão do juízo preliminar de decadência. Só após esse novo julgamento da DRJ é que o processo deve voltar ao CARF, para julgamento do primeiro recurso voluntário e de eventual recurso (de ofício ou voluntário) decorrente deste segundo julgamento na DRJ.



CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO