



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

Processo n° 16327.000582/2009-28
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1101-000.774 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de agosto de 2012
Matéria IRPJ E OUTRO
Recorrente CITIBANK DTVM S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1991

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO PARA FINS DE PREVENÇÃO. IMPEDIMENTO JUDICIAL. INÉRCIA FAZENDÁRIA.

O Fisco deve lavrar auto de infração para fins de prevenção da decadência. Na pendência de ordem judicial que impeça o lançamento de ofício, deve a Fazenda buscar a reforma do *decisum*, pela via recursal pertinente. Frente à inércia a que deu causa o próprio agente lançador, assumiu os riscos da caducidade. Não se aplica, aqui, o critério de cômputo do artigo 173, inciso II, do CTN, uma vez não ter se demonstrado que o cancelamento judicial dos autos de infrações precedentes fora determinado pela averiguação de vício formal.

IRPJ. POSTERGAÇÃO DE RECEITAS. TRIBUTAÇÃO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL.

A partir da vigência da Lei nº 9.430/96, em caso de recolhimento de tributo realizado depois do período de competência (postergação do tributo), não é mais aplicável o método de imputação proporcional.

CSLL. DIFERENÇA DEVEDORA DA VARIAÇÃO IPC/BTNF. INDEDUTIBILIDADE JUNTO À BASE IMPONÍVEL.

O saldo devedor da parcela de correção monetária referente à diferença de variação, no ano-base de 1990, do IPC e do BTNF não pode ser deduzido da base de cálculo da CSLL, a teor do artigo 41 do Decreto nº 332/91.

INCONSTITUCIONALIDADE. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. SÚMULA CARF Nº 02.

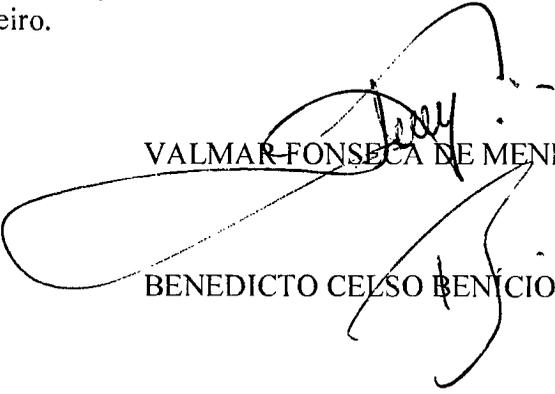
O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. SÚMULA CARF Nº 04.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção de Julgamento, por unanimidade, ACOLHER A PRELIMINAR DE DECADÊNCIA suscitada, a fim de determinar o cancelamento dos autos de infração lavrados. Farão declaração de voto os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro.


VALMAR FONSECA DE MENEZES - Presidente

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JUNIOR - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Valmar Fonseca de Menezes, Benedicto Celso Benício Júnior, Edeli Pereira Bessa, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, José Ricardo da Silva e Nara Cristina Takeda Taga.

Relatório

Por meio de ação fiscal levada a efeito junto ao contribuinte suso qualificado, foi apurada, conforme descrição fática contida nos autos de infração de fls. 114/116 e 123/125, suposta inobservância do regime de escrituração pertinente ao IRPJ e à CSLL, operada mediante exclusão, na apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição, tocantes ao ano-calendário de 1991, de valores referentes ao saldo devedor da correção monetária atinente à diferença IPC/BTNF, nos termos do artigo 3º da Lei nº 8.200/91, alterado pela Lei nº 8.682/93, de um lado, e dos artigos 32 e seguintes do Decreto nº 332/91, de outro.

Segundo estresidos relatos, a irregularidade em questão cerrara amparo em medida liminar obtida, em 05.05.1992, nos autos do Mandado de Segurança nº 92.0046671-0. Sentença proferida no bojo do citado *writ*, datada de 14.09.1994, denegara, contudo, a segurança pleiteada, jogando por terra a antecipação de tutela jurisdicional alcançada.

Foi interposto Recurso de Apelação, então, pelo contribuinte, oportunamente provido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF-3). A União ingressou, ulteriormente, com Recurso Extraordinário, direcionado ao Supremo Tribunal Federal – remédio ao qual se deu provimento, mediante aresto datado de 22.04.2004, transitado em julgado em 07.06.2004.

Em 04.09.1995, a autoridade fiscal já havia, de todo modo, lavrado autos de infração (Processo Administrativo nº 13805.005559/1995-10) em face do impetrante, para fim de constituir créditos de IRPJ, de CSLL e de ILL, incidentes à correção monetária excluída das correlatas bases imponíveis, apuradas no ano-calendário de 1991. Reconheceu-se, na oportunidade, a suspensão da exigibilidade das cifras cobradas, nos termos do artigo 151, inciso IV, do CTN.

Em face desse AII, o contribuinte peticionou nos autos do indigitado Mandado de Segurança – àquele tempo, já em sede de Apelação – , alegando descumprimento de ordem judicial. O i. relator determinou, em tal cenário, o cancelamento dos autos de infração, enquanto perdurasse a discussão judicial.

Ciente dessa ordem, a autoridade fiscal a interpretou, por conta, como denotativa de singela suspensão do andamento das peças acusatórias, até decisão judicial final.

Finalmente, depois do trânsito em julgado do aresto exarado pelo Supremo Tribunal Federal, proferido em resposta ao Recurso Extraordinário interposto pela União, enviou o Fisco, ao contribuinte, carta-cobrança do crédito lançado de ofício.

Ocorre que, conforme relatório aposto a acórdão (fls. 30/31) da lavra do vetusto Primeiro Conselho de Contribuintes, gerado no âmbito do Processo Administrativo nº 13805.005559/1995-10, a autuada deixara, originalmente, de apresentar impugnação aos autos de infração exordiais, em razão de o cancelamento das peças acusatórias ter sido predeterminado pelo próprio relator da Apelação judicial interposta pelo contribuinte. Transitada em julgado a decisão que deu provimento ao Recurso Extraordinário da União, o contribuinte, depois de receber a relatada carta-cobrança, optou por opor, enfim, impugnação desfavorável às exigências de fronde.

A d. DEINF/SPO entreviu como imperiosa a reabertura de prazo para a exposição de instrumento impugnatório, permitindo ao contribuinte a apresentação da nova defesa. Todavia, a d. DRJ/SPO-1, revendo aquele ato, proferiu despacho diverso, informando inexistir previsão legal para a recontagem do interregno hábil para interposição de impugnação. Ato contínuo, de todo modo, a d. DEINF/SPO, escorada em despacho formalizado pela própria relatora do caso no âmbito da. DRJ/SPO-1, excluiu a multa e o crédito referentes ao ILL, sob auspícios de essencial revisão de ofício do ato lançador.

Cientificada, a autuada opôs Recurso Voluntário ao extinto Primeiro Conselho de Contribuintes. Este órgão colegiado, mediante o Acórdão nº 101-96.965, declarou nulos os autos de infração administrados pelo Processo Administrativo nº 13805.005559/1995-10, ressalvando o direito do Fisco de efetuar novos lançamentos, dentro de prazo decadencial contado da data do trânsito em julgado da decisão que pôs termo ao Recurso Extraordinário da União.

A Fiscalização, então, recompôs o lucro real do ano-calendário de 1991, mediante adição do valor correspondente ao saldo devedor da diferença de correção monetária entre o IPC e o BTNF. Resultou disso IRPJ a pagar. Refez-se, no mais, conforme demonstrativo de fls. 105/106, o cálculo do imposto aferido nos anos-base de 1993 a 1998, considerando-se os efeitos da possível dedução da despesa de correção monetária especial – que, na forma da legislação em vigor, eram passíveis de ser aproveitados pelo sujeito passivo, à razão de 25% (vinte e cinco por cento), para 1993, e de 15% (quinze por cento), para o período compreendido entre 1994 e 1998.

Imputados os pagamentos efetuados a maior nos períodos citados, apurou-se o saldo devedor derradeiro de IRPJ, com base na Lei nº 8.200/91, na Lei nº 8.682/93 e no Decreto nº 332/91. A Fiscalização recompôs, ainda, a base de cálculo da CSLL, mediante adição do valor do resultado da correção monetária referida, com amparo no artigo 41 do Decreto nº 332/91 e na Lei nº 8.200/91. Chegou-se, com tal proceder, a saldo devedor da contribuição, passível de exigência, nos moldes do demonstrativo de fl. 124.

Frente a tais razões, foram lavrados os autos de infração sob escólio, integrados pelos termos, pelos demonstrativos e pelos documentos neles mencionados.

O crédito tributário lançado, composto por tributos, multa proporcional e juros de mora, calculados até 29.05.2009, perfaz o total de R\$ 8.354.459,21 (oito milhões, trezentos e cinquenta e quatro mil, quatrocentos e cinquenta e nove reais e vinte e um centavos), para o IRPJ, e de R\$ 4.570.213,37 (quatro milhões, quinhentos e setenta mil, duzentos e treze reais e trinta e sete centavos), para a CSLL.

Inconformado com a autuação, da qual foi devidamente cientificado em 05.06.2009, o contribuinte apresentou, em 07.07.2009, a impugnação de fls. 138/200, com os documentos anexados às fls. 201/325. Por meio deste instrumento, deduziu, em resumo, as seguintes ilações:

- O direito ao lançamento já decaiu, eis que expirado o prazo de 05 (cinco) anos previsto pelo artigo 150, § 4º, do CTN. A decisão do Conselho de Contribuintes, exarada no bojo do Processo Administrativo nº 13805.005559/1995-10, tem efeitos restritos à nulidade daquele lançamento;

- A decisão judicial não impediu a realização de lançamento voltado a evitar a decadência; ao revés, apenas determinou, à autoridade fiscal, que se abstivesse de praticar quaisquer atos censórios contra a impugnante, no sentido de aplicar a esta sanções derivadas do não pagamento do tributo, atrelado à decisão que suspendeu a exigibilidade do crédito tributário. O *decisum* judicial visou somente a garantir a eficácia da ordem que suspendeu a exigibilidade do crédito tributário, obstando a penalização do contribuinte;

- A decadência não se interrompe, de forma que a decisão judicial não teria o condão de afastar a fluência do prazo decadencial, cabendo à Fazenda reverter a decisão, para evitar o perecimento do direito que entendia lhe caber. Havendo discussão judicial, deve o Fisco efetuar o lançamento no prazo legal, conforme Pareceres nº 743/88 e 1.064/93, ambos da PGFN, e consoante o disposto no artigo 63 da Lei nº 9.430/96. Não há fundamento para se computar o prazo decadencial a partir da data em que se tornou definitiva a decisão que reformou a anterior, ou a contar de momento diverso daqueles preconizados pelos artigos 150, § 4.º, e 173, inciso I, do CTN;

- Admitindo-se, para argumentar, que impedimento houvesse, este se deu até o momento em que reconhecido o direito da Fazenda quanto à matéria discutida judicialmente. Considerando que, em 22.04.2004, foi publicado o acórdão que proveu o Recurso Extraordinário da Fazenda, começaria a fluir em 30.04.2004 (cinco dias tem a impugnante para recorrer) o prazo decadencial pertinente, expirando-se em 30.04.2009. Quando menos, o transcurso do quinquênio de caducidade teria início na data de 21.05.2004, quando a Fazenda foi intimada da decisão que proveu seu Recurso Extraordinário;

- O lançamento é insubsistente, devido a falhas na apuração do montante exigido, que retiram qualquer certeza, liquidez ou exigibilidade do suposto crédito. A imputação realizada pelo i. fiscal, no cálculo da postergação do IRPJ, vai contra a legislação e o entendimento do CARF. Em vez do lançamento de juros isolados, referentes ao período da postergação – em consonância com os artigos 43 da Lei nº 9.430/96, de um lado, e 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, de outro –, realizou o i. agente fazendário mera imputação de pagamento – inclusive com acréscimo de multa de mora de 20% (vinte por cento). Gerado foi, com isso, saldo remanescente, sobre o qual se aplicou nova multa, equivalente a 75% (setenta e cinco por cento). Conforme o § 6º do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, o lançamento do crédito deveria ser efetuado pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro períodos-base – à qual o contribuinte tem direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º do cuidado comando. Eventual crédito exigido resultará, pois, da diferença entre o imposto pago a maior no exercício posterior, de uma banda, e aquele devido em exercício anterior, de outra. Para o valor postergado, haverá cobrança de correção monetária e de juros de mora, pelo prazo em que ocorrer a postergação de pagamento (§ 7º do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598/77);

- Esse regramento específico, e não a imputação, é que deve ser observado na quantificação da exigência decorrente da postergação de pagamento, não cabendo, por isso, falar-se na multa moratória prescrita pelo artigo 61 da Lei nº 9.430/96. Também no Parecer Normativo CGST nº 02/96, o procedimento a ser adotado pela Fiscalização foi minuciosamente descrito. Nos casos em que há postergação, nulo é o lançamento que não observa os procedimentos peculiares aplicáveis à espécie. A Nota Cosit nº 106/2004, de sua vez, não serve de fundamento para a manutenção do lançamento, pois não se trata, aqui, de postergação por erro no regime de competência;

- A multa de mora é indevida, porquanto estava a postulante amparada por medida judicial favorável, durante todo o período em que ocorreu a postergação, não podendo ser computado qualquer acréscimo a título de multa, sob pena de descumprimento da decisão judicial e do artigo 63 da Lei nº 9.430/96. Sobre o valor postergado há, apenas, cobrança de correção monetária e de juros, pelo prazo em que ocorrida a postergação de pagamento (§ 7º do artigo 6.º do Decreto-lei nº 1.598/77), sem acréscimo de multa. A postergação de tributo configura uma forma de denúncia espontânea, nos termos do artigo 138 do CTN. A Lei nº 11.488/07, de mais a mais, alterou o artigo 44 da Lei nº 9.430/96, afastando a exigência de multa pelo pagamento de tributo depois do vencimento, aplicando ao caso a retroatividade benigna do artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN. Assim, não poderia ser exigido qualquer valor de multa na imputação, tampouco ser cobrada multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre eventual saldo;

- No ano-base de 1991, a despesa relativa à CSLL era dedutível da base de cálculo do IRPJ, pelo regime de competência. Por isso, o fiscal deveria afastar do lucro real o importe relativo à CSLL lançada (admitindo-se, para argumentar, que esta seja devida);

- Ao calcular o IRPJ, o i. fiscal incorreu em erro, pois os valores pagos a maior nos anos de 1996 a 1998, informados no demonstrativo de fl. 106, não foram corretamente transpostos para o demonstrativo de imputação de pagamento inserto no auto de infração. A claudicação perpetrada diminuiu o valor considerado como pago por postergação, devendo ser corrigido o auto infracional;

- Na Lei nº 8.200/91, não há dispositivo que impeça a apropriação da diferença de IPC/BTNF, para efeitos de apuração da CSLL. Apesar disso, o artigo 41 do Decreto nº 332/91 – norma de índole inferior – modificou a base de cálculo da exação, vedando o reconhecimento da existência dessa diferença de índice de correção monetária. Um mero decreto não pode determinar, por óbvio, adições à base de cálculo de tributos, majorando, assim, a exigência, sob pena de se violar o princípio da legalidade, assegurado pelos artigos 5º, inciso II, e 150, inciso I, da Constituição Federal, e pelo artigo 97, inciso IV e § 1º, do CTN. O Decreto afronta, ainda, os artigos 59; 84, inciso IV; e 195, alínea “I”, da Constituição Federal; bem como os artigos 99 e 110 do CTN e a Lei nº 7.689/88. Foi alterado, em todo esse cenário, de forma ilícita, o conceito de “lucro” construído pelo direito privado, responsável por balizar a incidência da contribuição em comento;

- A impugnante é sociedade referida pelo artigo 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91. Nos termos da Lei nº 7.689/88, sujeita-se, por tal razão, a pagamento de CSLL segundo alíquota superior àquela fixada para as demais empresas, em ofensa ao princípio da isonomia tributária, assegurado pelos artigos 5º, inciso I, 150, inciso II, e 194, inciso V, da Constituição Federal, em conjunto com o artigo 60, § 4º, inciso IV, da Carta Maior. A alíquota aplicável ao caso deve ser a mesma aplicada às outras empresas – ou seja, de 10% (dez por cento). Do mesmo modo, fere a isonomia exigir adicional de IRPJ computado mediante alíquota maior do que a fixada para as demais empresas, nos anos de 1991 a 1994;

- Embora ainda não exigidos no auto de infração, vem-se impugnar, desde já, a exigência de juros sobre a multa de ofício, por falta de amparo legal. Citam-se o artigo 161 do CTN e os artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/96, no sentido deste raciocínio;

- Os juros não podem ser exigidos com base na Selic, figura híbrida composta pela correção monetária, por juros e por valores correspondentes à remuneração de serviços das instituições financeiras. Este índice, ademais, é fixado unilateralmente pelo Executivo, em extrapolação ao percentual de 1% (um por cento) previsto pelo artigo 161 do CTN.

A 8ª TURMA DA DRJ EM SÃO PAULO – SP I, ao julgar a impugnação protocolada, houve por bem exonerar em parte os lançamentos oficiosos, corrigindo os equívocos cometidos na transposição dos valores consignados no demonstrativo de fl. 106, de um lado, ao auto de infração, de outro, consoante aresto (fls. 328/345) assim ementado:

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE
PESSOA JURÍDICA – IRPJ
Data do fato gerador: 31/12/1991
AÇÃO JUDICIAL COM DECISÃO DEFINITIVA.
COISA JULGADA.*

Incabível qualquer pretensão de alteração do que foi determinado em decisão judicial transitada em julgado.

INEXISTÊNCIA DE NULIDADE.

Satisfeitos os requisitos do art. 10 do Decreto n.º 70.235/72 e não tendo ocorrido o disposto no art. 59 do mesmo diploma legal, não há que se falar em anulação ou cancelamento do auto de infração.

DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA.

Conforme art.173, II, do CTN, o direito da Fazenda constituir o crédito tributário extingue-se em cinco anos contados da data de decisão definitiva que houver anulado o lançamento anteriormente efetuado.

INCONSTITUCIONALIDADE.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de normas.

JUROS SELIC. MULTA DE OFÍCIO.

Juros e multa exigidos conforme a legislação de regência.

CSLL NÃO ESCRITURADA. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DE OFÍCIO DA CSLL DO LUCRO REAL.

Não escriturada no exercício fiscal competente, não pode ser deduzida a CSLL do lucro real.

VALORES APURADOS. VALORES TRANSPOSTOS NO AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO. PARCELA EXONERADA.

Exonera-se a parcela lançada, bem como a multa, correspondente a erro na transposição do demonstrativo dos valores apurados para o auto de razão.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Data do fato gerador: 31/12/1991

AÇÃO JUDICIAL COM DECISÃO DEFINITIVA. COISA JULGADA

Incabível qualquer pretensão de alteração do que foi determinado em decisão judicial transitada em julgado.

INEXISTÊNCIA DE NULIDADE. *Satisfeitos os requisitos do art. 10 do Decreto n.º 70.235/72 e não tendo ocorrido o disposto no art. 59 do mesmo diploma legal, não há que se falar em anulação ou cancelamento do auto de infração.*

DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA.

Conforme art. 173, II, do CTN, o direito da Fazenda constituir o crédito tributário extingue-se em cinco

anos contados da data de decisão definitiva que houver anulado o lançamento anteriormente efetuado.

INCONSTITUCIONALIDADE.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade de normas.

JUROS SELIC. MULTA DE OFÍCIO. Juros e multa exigidos conforme a legislação de regência.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

Cientificada desse acórdão em 16.12.2009 (fl. 348), a interessada interpôs o Recurso Voluntário sob análise (fls. 349/530), em 15.01.2010, reiterando os argumentos ventilados em primeira instância.

É o relatório.

Voto

Conselheiro BENEDICTO CELSO BENÍCIO JUNIOR, Relator:

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos legais para seu seguimento. Dele conheço.

Para que os pontos suscitados em recurso sejam abordados com a devida acurácia, dividirei a exposição em tópicos, nos seguintes moldes:

(i) Preliminarmente: da alegada decadência do direito fazendário de constituir os autos de infração guerreados

Como alhures se explanou, os autos de infração em apreço (fls. 114/116 e 123/125) foram constituídos com o escopo de exigir, do contribuinte, importes de IRPJ e de CSLL tocantes ao ano-calendário de 1991 (exercício de 1992), resultantes de supostas irregularidades na dedução, junto às bases impositivas dos dois tributos, do saldo devedor da parcela de correção monetária referente à diferença de variação, no ano-base de 1990, do IPC e do BTNF.

Importar pizar, de pronto, consoante amplamente veiculado no curso dos autos (e como bem relatado pelas próprias peças acusatórias), que a dedução infirmada foi realizada com arrimo em antecipação liminar de efeitos da tutela jurisdicional, concedida, em 05.05.1992, no âmbito do Mandado de Segurança nº 92.0046671-0. A segurança pedida neste *mandamus*, veio, eventualmente, a ser denegada, dando a recorrente andamento, então, a

Recurso de Apelação (Processo nº 95.03.036992-4), recebido pelo juízo *a quo* nos efeitos devolutivo e suspensivo e distribuído ao TRF-3 em 04.05.1995 (fl. 25).

Não obstante isso, a Fazenda lavrou, em 04.09.1995, autos de infração desfavoráveis à petionária (cópias às fls. 446/459), por meio dos quais exigira importes de IRPJ, de CSLL e de ILL respeitantes à matéria sob dissecação, juntamente com montantes de juros de mora e de multa punitiva mensurada em 100% (cem por cento) do principal.

Ora, vê-se, aqui, o primeiro problema sério dos autos.

Sabe-se que a precedente recepção do Recurso de Apelação, nos efeitos devolutivo e suspensivo, representara, por si, a consagração do sobrestamento da exigibilidade dos passivos fiscais então debatidos. A superveniente lavratura de peças infracionais, engendrada na pendência do julgamento daquele remédio judicial, jamais poderia, pois, contemplar multa proporcional.

Ainda assim, esta foi a conduta adotada pelo Fisco. Perante tal panorama, tem-se notícia de que a recorrente peticionou nos autos do Recurso de Apelação protocolizado, requerendo a anulação dos AII's, por suposta inobservância de ordem judicial. O i. juiz relator do libelo apelatório, reconhecendo razão na insurgência do sujeito passivo, determinou, à época, o cancelamento das peças lançadoras, consoante vocábulo assim declinado (fl. 17):

“(...) Determinei a requisição destes autos, porquanto, a apelante, em petição de 22.09.95, alega ter o Departamento da Receita Federal em 04/09/95, lavrado auto de infração, intimando-a ao recolhimento, no prazo de 30 dias, do montante correspondente ao Imposto de Renda constante de fls. 373.

Diante do exposto, vislumbro o descumprimento à ordem judicial, posto que esta apelação foi recebida no efeito suspensivo e tenho como eivado de vício a lavratura do referido auto, uma vez que a matéria encontra-se ‘sub iudice’.

Destarte, por ser completamente nulo tal auto, de infração, determino o Cancelamento deste, até o julgamento da presente Apelação.

Registro que deve o Sr. Chefe do Departamento da Receita Federal abster-se de qualquer ato censório contra a apelante, até nova o determinação deste juízo.

Oficie-se ao Departamento da Receita Federal, comunicando o ‘decisum’.

Decorrido o prazo para eventual interposição de recurso, devolvam-se os autos ao Douto Ministério Público Federal, para parecer, conforme já solicitado. (...)” (g.n.)

A nosso ver, andou bem o i. juiz do TRF-3 ao determinar o desfazimento daqueles primeiros autos de infração, porquanto eivados de vícios na mensuração dos lançamentos. Jamais se poderia, contudo, ordenar, no mesmo ato, que a Receita Federal se abstivesse de lavrar outros instrumentos de imputação, sob pena de se estar, com isso,

impedindo que o Fisco constituísse créditos tributários potencialmente legítimos, dentro do interregno decadencial.

A ordenança jurisdicional comentada é ilegal e inconstitucional, e disso temos plena convicção. O cancelamento das primeiras peças lavradas não poderia ser acompanhada senão da autorização para que o Fisco constituísse outras em seu lugar, para fins de prevenção da caducidade, sem consideração de quaisquer consectários punitivos.

De todo modo, certo é que aquela decisão interlocutória, merecedora de severas reprimendas, poderia e deveria ter sido desafiada pela d. Procuradoria da Fazenda Nacional, mediante interposição de Agravo de Instrumento. Inexiste, contudo, relato de que isto tenha ocorrido; em verdade, tudo o que sabemos é que a autoridade fazendária, devidamente oficiada daquele comando judicial, optou por se quedar inerte, interpretando o *decisum*, por seu risco, como indicativo de “sobrestamento” do curso do processo administrativo de exigência.

Ora, o silêncio fazendário é inescusável. Ao não infirmar a decisão copiada à fl. 17, prostrou-se a Fazenda sob o jugo de mandamento judicial ilícito. A nulificação dos autos de infração primeiramente lavrados poderia até não ser revertido, mas deveria o Fisco ter buscado, em superiores instâncias, o reconhecimento da possibilidade de formalização de outros AII's, devidamente expurgados das multas sancionadoras, capazes de obstar o aperfeiçoamento da caducidade.

Ao não recorrer do *decisum*, deixando que se perfizesse a coisa julgada, o ente lançador permitiu aperfeiçoar, de um lado, o cancelamento das primeiras peças imputacionais, e, de outro lado, a impossibilidade de lavratura de novos instrumentos, enquanto não julgado o Recurso de Apelação manejado perante o TRF-3.

Depois de transitado em julgado o acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento do Recurso Extraordinário interposto pela União, o Fisco intentou revigorar as primeiras cópias de acusação, encaminhando missivas de cobrança ao contribuinte. Impugnadas em vão as exigências, foi a controvérsia dirimida somente pelo extinto Primeiro Conselho de Contribuinte (fls. 29/37), em julgamento ao Recurso Voluntário movimentado pelo sujeito passivo, no curso do Processo Administrativo nº 13805.005559/1995-10. Na oportunidade, aquele colegiado, por maioria de votos, entendeu terem sido irremediavelmente nulificados os AII's exordiais, por determinação do TRF-3, resguardando-se aos agentes fazendários o direito de constituir outros autos de infração, dentro de prazo decadencial supostamente iniciado “a partir do trânsito em julgado da ação judicial”.

Foi assim, pois, que, já nos meandros do ano-calendário de 2009, os novos autos infracionais, objeto do corrente processo administrativo, foram formatados. Não nos parecesse, contudo, que essa possibilidade ainda existisse, ao revés do que foi entendido até então.

Vejamos. Como explicado, o Fisco, ainda que suspensa a respectiva exigibilidade, deveria formalizar o crédito tributário, lançando-o de ofício se preciso fosse. Não deveria se cominar, em tal hipótese, qualquer multa punitiva. *In casu*, os primeiros autos de infração respeitantes à matéria discutida ignoraram essa forma, haja vista terem sido produzidos de maneira a encampar todos os consectários legais. A correta determinação judicial do cancelamento de tais peças veio ladeada, todavia, pela ordenação insidiosa da

impossibilidade de lavratura de quaisquer outras, enquanto não dirimido o Recurso de Apelação aviado pelo sujeito passivo.

Segundo também relatamos, essa decisão interlocutória deveria ter sido recorrida pela Fazenda, mediante Agravo de Instrumento. Tal medida, de império inegável, não foi adotada. Os agentes fiscais se sujeitaram, assim, por inércia ou por desídia, ao desmando do *decisum* encartado à fl. 17, ficando impedidos de lavrar autos de infração válidos. Claro que nada disso poderia ser imputado à ora recorrente; a não insurgência da Fazenda, tendente a restabelecer o direito de lançar com fins de prevenção da decadência, prejudicou, noutras palavras, apenas a esta, sem qualquer reflexo nocivo aos direitos do contribuinte.

Parece-nos óbvio, assim, que se perfez a decadência dos lançamentos em comento, concernentes ao ano-calendário de 1991, muito antes da lavratura do segundo grupo de autos de infração, formalizado nos idos do ano-calendário de 2009.

Para que não haja dúvidas, lembre-se que os interregnos de caducidade, no direito tributário brasileiro, regem-se segundo 03 (três) diferentes critérios, preconizados, nomeadamente: i) pelo artigo 150, § 4º, do CTN; ii) pelo artigo 173, inciso I, do CTN; e iii) pelo artigo 173, inciso II, do CTN,

As duas primeiras regras, se aplicadas ao caso, levariam à óbvia constatação do perecimento do direito fazendário de lançar. Qualquer que fosse o *dies a quo* admitido – data dos fatos geradores, turno um, ou o primeiro dia do exercício subsequente àquele em que possível a formalização creditícia, turno outro –, indubitável é o transcurso de mais de 05 (cinco) anos, até o *dies ad quem*.

O comando do artigo 173, inciso II, do CTN, abaixo reproduzido, poderia, por seu lugar, fazer derivar entendimento diverso. O átimo de início do quinquênio decadencial, em dita situação, corresponderia à “data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado”:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

(...)

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.” (g.n.)

O aresto ora recorrido enunciou, expressamente, o entendimento de que o preceito em estudo se cominaria à espécie. Considerando, como decisão que supostamente anulara os lançamentos pretéritos, o aresto proferido em sede de Recurso Extraordinário (fl. 22), transitado em julgado em 07.06.2004 (fl. 23), os julgadores inferiores postularam, de fato, pela interpretação de que a decadência só se teria perfeito em 07.06.2009 – 02 (dois) dias depois da ciência, ao contribuinte, dos autos de infração presentemente postos em xeque.

Dois graves equívocos, porém, imbuem o raciocínio do acórdão predecessor.

De um lado, é de se notar que, em nenhum momento, atentou-se para o fato de o artigo 173, inciso II, do CTN ter lugar somente quanto o auto de infração anterior tenha sido cancelado por conta de vício *formal*. Não é este o caso. A decisão interlocutória proferida, provocada pelo contribuinte, colheu fundamento, segundo nos parece, no fato de ter sido cominada indevida penalidade punitiva, a despeito da suspensão da exigibilidade dos valores debitórios. Outro motivo legítimo inexistiria, afinal, eis que o lançamento preventivo de caducidade, quando perfeitamente engendrado, tem respaldo na lei e na jurisprudência.

Ocorre termos claro, na esteira da melhor doutrina, que claudicações na mensuração do *quantum debeatur* – quer em relação ao principal, quer na definição das penalidades aplicáveis – consubstanciam vícios de natureza *material*. São desta espécie, afinal, todos os erros cometidos na desincumbência da competência administrativa esculpida pelo artigo 142, *caput*, do CTN:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.” (g.n.)

A decisão em comento não especificou, porém, o motivo que realmente substanciou o cancelamento do primeiro grupo de peças infracionais. Podemos apenas deduzir que a razão tenha sido a impingência indevida de consectários sancionadores. Não é de todo inverossímil, então, que também imaginemos que tal *decisum* tenha sido exarado com espreque no equivocado entendimento de que obrigações fiscais *sub judice* não podem, automaticamente, ser objeto de lançamento de ofício.

Nesse caso, apesar disso, ainda estaríamos em presença de vício material. Isto porque o entendimento debatido, embora eivado de confusão e de atecnicidade, implicaria considerar, em substância, que a suspensão da exigibilidade impediria a própria construção do lançamento. Noutras palavras, a decisão judicial copiada à fl. 17, acaso se entenda seu escopo dessa maneira, nada mais fizera do que asseverar que os AII's formalizados careciam de substrato ou de conteúdo material, uma vez que o montante do tributo devido e a ocorrência certa do fato imponible estariam prejudicadas pela pendência da lide judicial.

Vemos que, qualquer que tenha sido a razão para o cancelamento judicialmente determinado, tocou ele, necessariamente, a aspectos e definições da própria substância do lançamento, e não a aspectos meramente formais do ato (requisitos extrínsecos). Inaplicável, pois, o regramento do artigo 173, inciso II, do CTN.

Mas não é só. De outro lado, incumbe ainda ressaltar que o *dies a quo* incidente, mesmo que impingente o citado comando complementar, não seria aquele definido pelo acórdão guerreado, identificado à data de certificação do trânsito em julgado do aresto proferido em sede de Recurso Extraordinário.

Note-se que o curso do quinquênio decadencial erigido pelo artigo 173, inciso II, do CTN se inicia com a definitividade da decisão que preconizar a nulidade do auto infração, forte na constatação de vício formal. *In casu*, isto ocorreu no momento em que a decisão interlocutória de fl. 17 fez coisa julgada, nos idos do ano-calendário de 1996, haja vista a não apresentação, pela União, do competente Recurso de Agravo de Instrumento (preclusão temporal). Ulteriormente, ainda mais caracterizado ficou o cenário de definitividade quando, ao interpor Recurso Extraordinário, em 11.10.1996 (fl. 24), o Fisco não versou, sequer obliquamente, sobre a matéria analisada (preclusão lógica).

Em tais termos, o cômputo do lustro de decadência, na melhor das hipóteses, estender-se-ia até ao ano-base de 2001, e não até os idos de 2004.

Frente a todo o exposto, mostra-se completamente inadmissível o entendimento de que os autos de infração são temporâneos. Não se deve olvidar, outrossim, que o acórdão nº 101-96.965/08, proferido, pela Primeira Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, pertinente ao Processo Administrativo nº 13805.005559/1995-10, surte efeitos muito limitados sobre o presente litígio.

Com efeito, naquele aresto, prevaleceu o entendimento de que o TRF-3, ao impedir a lavratura de autos de infrações que substituíssem o primeiro grupo de AII's, interrompera a fluência do prazo de caducidade, reiniciando-se este somente com o trânsito em julgado da ação judicial. Sucede, no entanto, que a decadência, segundo lições colhidas no direito privado, não se interrompe jamais – não obstante existam exegetas que entendam que o direito tributário encampou regra interruptiva excepcional no artigo 173, inciso II, do CTN, ora inaplicável.

Temos, portanto, que as conclusões apontadas por aquele acórdão, objeto doutro processo administrativo, carecem de qualquer fulcro normativo. Mesmo que assim não fosse, em todo modo, não nos vincula o entendimento formatado em relação a outro litígio, distinto deste.

A ressalva realizada pelos julgadores de segunda instância daqueles autos, permissiva da efetivação de novo lançamento, teve nítida feição diretiva, capaz de servir de baliza à atividade fiscal. Não podem ser aquelas considerações tomadas, então, como determinações decisórias de observância compulsória, porquanto tocantes a lançamentos distintos. Não há como se alegar tenha sido aperfeiçoada a coisa julgada material, eis que a validade e a legitimidade dos autos de infração sob escólio jamais poderiam ter sido versadas por aquele colegiado, dadas a impertinência do objeto àquela controvérsia e a inconfundibilidade dos dois grupos de documentos de imputação oficiosa sob consideração.

Neste sentido, cremos indispensável acolhermos a preliminar de decadência suscitada, determinando-se o cancelamento integral dos autos de infração objeto deste processo. Acaso, no entanto, este não seja o entendimento partilhado pelos meus pares, passo, ato contínuo, a analisar o mérito recursal, em obediência ao disposto pelo artigo 59, § 1º, do RICARF (Anexo I da Portaria MF nº 256/09).

(ii) Da caracterização da postergação do pagamento do IRPJ e da indevida aplicação do método de “imputação proporcional”

No mérito, ainda que em tópico topograficamente erigido como preliminar, aventou o contribuinte que a postergação do pagamento do IRPJ, reconhecida pelo i. fiscal lançador, foi vertida em apuração equivocada, empregada segundo ilícito método de “imputação proporcional”.

Os valores de IRPJ em cobro foram derivados, realmente, da constatação de que o sujeito passivo deduziu, do lucro real apurado no ano-calendário de 1991, saldo devedor integral da parcela de correção monetária referente à diferença de variação, no ano-base de 1990, do IPC e do BTNF.

Como se sabe, o dispositivo do artigo 3º, inciso I, da Lei nº 8.200/91, adiante reproduzido, permitiu essa dedução somente de forma fracionada, durante os anos-calendários de 1993 a 1998:

“Art. 3º A parcela da correção monetária das demonstrações financeiras, relativa ao período-base de 1990, que corresponder à diferença verificada no ano de 1990 entra a variação do Índice de Preços ao Consumidor (IPC) e a variação do BTN Fiscal, terá o seguinte tratamento fiscal:

I - Poderá ser deduzida, na determinação do lucro real, em seis anos-calendário, a partir de 1993, à razão de 25% em 1993 e de 15% ao ano, de 1994 a 1998, quando se tratar de saldo devedor. (...)”

Assim, ao realizar a dedução integral e antecipada do saldo devedor de correção monetária especial, o contribuinte deu azo a típica situação de postergação do pagamento do IRPJ. Exatamente por esse motivo, intentou o i. agente atuante imputar os importes solvidos aos inadimplidos, impingindo juros de mora e multa proporcional ao remanescente.

Sucedem, porém, que a metodologia concretamente posta a funcionar não é legítima. Com efeito, consoante se pode deduzir do demonstrativo de fls. 105/106, banda primeira, e da memória de cálculo de fls. 107/109, encartada ao auto de infração, banda segunda, o i. fiscal atuante realizou o procedimento de “imputação proporcional” questionado pelo sujeito passivo, assim sumarizado:

i) expurgo, junto ao lucro real apurado no ano-base de 1991, das deduções reputadas descabidas, com a consequente apuração do IRPJ não pago;

ii) dedução, junto aos lucros reais atrelados aos anos-calendários de 1993 a 1998, do saldo negativo da parcela de correção monetária tocante à diferença

de variação do IPC e do BTNF, em atenção às taxas definidas pelo artigo 3º, inciso I, da Lei nº 8.200/91, com a conseguinte apuração de pagamentos a maior de IRPJ;

iii) consideração dos pagamentos a maior apurados, tocantes aos anos-base de 1993 a 1998, como correspondentes a quitações proporcionais de imposto, de multa de mora de 20% (vinte por cento) e de juros de mora. Para tais fins, utilizou-se fórmula assim definida (fl. 108):

$$\text{Imp. Orig. Pag} = (\text{Valor Pago} / \% \text{ Imp. (100\%)} + \% \text{ Juros} + \% \text{ Multa}) \times 100 / \text{Coef. Cor. Mon.}$$

iv) imputação dos valores resultantes da fórmula suso resenhada, supostamente representativos dos pagamentos extemporâneos de principal, à cifra debitória a que se chegou pelo cálculo do item i), com a conseguinte averiguação das importâncias de IRPJ a serem lançadas pelo auto de infração ora guerreado; e

v) cominação de juros de mora e de multa proporcional de 75% (setenta e cinco por cento) ao resultado do item precedente.

Ora, a singela análise do proceder fazendário nos permite perceber insubsistência flagrantes. É arbitrária, para dizer o mínimo, a alocação dos pagamentos a maior constatados, vinculados a competências posteriores, à quitação de importes de multa de mora de 20% (vinte por cento) e de juros de mora, computados sobre o imposto inadimplido no ano-base de 1991. Não se há, claro, como admitir essa imputação proporcional, mormente porquanto não optada pelo contribuinte; outrossim, mais gravosa se mostra a situação quando se tem em conta que o saldo devedor apurado ao final fora acrescido de outros juros de mora, lado um, e de multa de caráter punitivo, lado outro.

O método sob perscrutação afronta, cabalmente, o disposto no artigo 6º, §§ 4º a 7º, do Decreto-lei nº 1.598/77, adiante transcrito, refletido pelo artigo 273 do Decreto nº 3.000/99:

“Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

(...)

§ 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele



excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

§ 5º - A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou

b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 6º - O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.

§ 7º - O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência.”

O correto a se fazer, portanto, era a defenestração líquida do IRPJ pago a menor, mediante compensação com o valor “puro” do imposto quitado extemporaneamente (postergado para outro período de apuração). Havendo saldo devedor, este é que deveria ser lançado de ofício, devidamente acrescido de juros de mora e de multa proporcional de 75% (setenta e cinco por cento).

Mesmo, aliás, que inexistisse qualquer importe de principal a descoberto, poderiam ser requeridos, mediante lançamento de ofício, os juros de mora competentes. Inexigível, porém, seria a multa de ofício, eis que inexistente principal que lhe servisse de base de cálculo, ou a multa de mora, dado esta ser estranha ao campo dos lançamentos via auto infracional.

Tudo isso é possível, pise-se, graças ao preceito esculpido pelo artigo 43 da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

“Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao

b

vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

Foi justamente a partir da edição da Lei n.º 9.430, nos idos do ano de 1996, que este colegiado passou a vislumbrar a inaplicabilidade do método de “imputação proporcional”, para fins de mensuração de passivos parcial ou totalmente quitados sob cenário de postergação. De vasto campo amostral, pode-se colher, elucidativamente, as seguintes ementas de julgamento, similares a muitas outras existentes:

“IRPJ - POSTERGAÇÃO DE RECEITAS - TRIBUTAÇÃO - A partir da vigência da Lei n.º 9.430/96, em caso de recolhimento de tributo após o período de competência (postergação do tributo), não é mais aplicável o método de imputação proporcional.” (Ac. n.º 101-96.590/08)

“POSTERGAÇÃO DE RECEITAS - No caso de postergação de imposto devido e recolhido em período posterior a autuação deve limitar-se à multa e juros de mora, em razão da extinção da imputação proporcional de valores pela lei n.º 9.430/1996.” (Ac. n.º 101.94-905/05)

Caracterizada está, à guisa de conclusão, a claudicação cometida na aferição dos valores tributáveis. Ainda que identificáveis os importes cobráveis, com esteio nas cifras ilustradas pelos demonstrativos de fls. 106/107, cerramos conosco a exegese de que tais vícios não são sanáveis. Assim é porque os erros perpetrados, derivados da aplicação do método de “imputação proporcional”, impediram o próprio delineamento da matéria tributável, ao arripio do suso transcrito artigo 142 do CTN.

Em direção idêntica a essa já decidi este órgão, consoante se pode deprender do seguinte excerto, colhido do corpo do Acórdão n.º 101-96.590/08:

“Com relação aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1997, a autoridade fiscal procedeu aos cálculos sob a sistemática da imputação proporcional, ou seja, considerou que nos valores recolhidos no ano-base de 1996 estariam incluídos os juros moratórios, bem como a multa de mora.

Assim, o cálculo do imposto devido constante do auto de infração foi efetuado utilizando-se de imputação proporcional dos valores recolhidos em 1996 e 1997.

Ocorre que com a entrada em vigor da lei no 9.430/1996 tal sistemática de apuração deixou de ser aplicada, tendo em vista a possibilidade de lançamento de multa e juros

moratórios desacompanhados de tributo (artigo 43 e seu parágrafo único).

Conforme se pode verificar no demonstrativo do cálculo do IRPJ (a título de exemplo) às fls. 297 e 298, após inclusão da base tributável, a fiscalização excluiu dos valores pagos os juros moratórios e a multa de mora, com o intuito de apurar o valor líquido ainda devido. Assim, a autuação para que se proceda a comparação de tais valores visando a verificação da extinção do crédito tributário, fez a exclusão das parcelas correspondentes de multa e juros de mora do valor recolhido intempestivamente, e é isso que está consignado no demonstrativo de apuração do imposto. Tendo sido recolhido o valor do imposto devido, fora do prazo de vencimento do mesmo, o lançamento deveria cingir-se ao lançamento dos acréscimos moratórios correspondente, de forma isolada.

Assim, não tendo sido perfeitamente determinada a matéria tributável, requisito essencial do lançamento, previsto no artigo 142 do CTN, excluo do lançamento o item correspondente à postergação de receitas.” (g.n.)

Assim, posiciono-me pelo cancelamento dos lançamentos pertinentes ao IRPJ, deixando de versar sobre os demais argumentos recursais que postulavam por esta mesma prestação jurisdicional.

Igual solução não se aplica, contudo, à CSLL, consoante adiante explanaremos.

(iii) Da indedutibilidade, junto à base de cálculo da CSLL, do saldo devedor da parcela de correção monetária referente à diferença de variação do IPC e do BTNF

O Fisco glosou a totalidade da dedução realizada, pelo sujeito passivo, frente à base imponible da CSLL. Assim se procedeu em virtude de não se poder excluir, do lucro líquido tributável, quaisquer importes de saldo devedor da parcela de correção monetária referente à diferença de variação, no ano-base de 1990, do IPC e do BTNF, em razão do comando do artigo 41, *caput*, do Decreto nº 332/91, *in verbis*:

“Art. 41. O resultado da correção monetária de que trata este capítulo não influirá na base de cálculo da contribuição social (Lei nº 7.689/88 e do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido.”

A recorrente argumenta, em seu favor, que esta vedação não poderia ser veiculada por meio de Decreto, dado gerar efeitos na determinação da própria base de cálculo da CSLL. Entendimento divergente levaria a afronta ao princípio da legalidade tributária, uma vez inexistir preceito idêntico na Lei nº 8.200/91.

Ocorre, entretanto, que a lei ordinária indigitada fez, sim, diferenciação entre o IRPJ e a contribuição social sob estudo. O artigo 3º, inciso I, deste diploma, alhures já copiado, autorizou deduções somente em relação ao lucro real – base de cálculo que, por sua natureza, diz apenas com o imposto, e não com a CSLL. Em tal seara, indubitável é que o Decreto nº 332/91 não chegou a inovar o direito, limitando-se apenas a aclarar situação legislada preexistente.

De todo modo, não caberia a nós analisar a constitucionalidade da citada legislação infraordinária. Sobre o assunto, limitar-me-ei a lembrar que nada mais pode esse colegiado do que prestigiar a aplicação concreta das normas, segundo a forma já sedimentada pela Súmula CARF nº 02:

“Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

(iv) Das demais alegações recursais voltadas a desafiar a constitucionalidade ou a legalidade da legislação tributária vigente

Em referência aos demais tópicos tocantes à discussão sobre a validade sistêmica da legislação fiscal vicejante, reportar-me-ei às breves considerações acima ventiladas. Destarte, não acolho, por impossível, a arguição de violação à isonomia, derivada da previsão de alíquotas distintas de CSLL para os diferentes contribuintes, e a ilação de inconstitucionalidade da cobrança de juros de mora computados à taxa referencial Selic, a partir de 01.04.1995.

No que concerne ao último tópico, imperioso é sublinhar, para reforçar, que outra Súmula deste Conselho, a de nº 04, trouxe a lume percuciente lição:

“Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.”

(v) Da exigência de juros de mora computados sobre as multas de ofício



Por derradeiro, verificamos que a recorrente se insurgiu contra a cominação de juros de mora contabilizados sobre as multas punitivas lançadas.

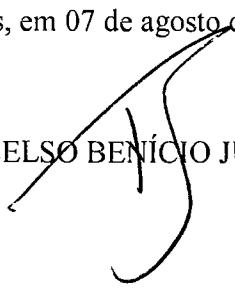
Acredito, aqui, que a peticionária esteja questionando a cobrança dos consectários moratórios que incidirão em eventual execução dos passivos remanescentes, depois de esgotado o contencioso administrativo. Afinal de contas, a análise dos autos infracionais permite entrever que não se cobrou, até agora, qualquer juro sobre penalidades.

Alheio aos autos, pois, é o objeto discutido. Não é aqui que o contribuinte logrará debater o tema, porquanto ainda não ter ocorrido a exigência em questão. Logo, não despenderemos energia com o tópico, limitando-nos a debelar as construções recursais.

Isto posto, ACOLHO A PRELIMINAR DE DECADÊNCIA suscitada, a fim de determinar o cancelamento dos autos de infração lavrados. Acaso vencido por meus pares, voto, no mérito, por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, com vistas a determinar o cancelamento dos autos de infração lançadores de IRPJ, em razão dos insanáveis equívocos cometidos na determinação da matéria tributável, ao arrepio do artigo 142 do CTN.

Sala das Sessões, em 07 de agosto de 2012

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JUNIOR - Relator



Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Como bem descreve o I. Relator, o Fisco inicialmente formalizou auto de infração em 04/09/95 para exigência de IRPJ, CSLL e ILL, e correspondente multa de ofício, devidos em razão da glosa de deduções no ano-calendário 1991, as quais subsistiam autorizadas judicialmente em razão de apelação interposta contra sentença denegatória em mandado de segurança, recebida nos efeitos devolutivo e suspensivo. Comunicado este fato ao juízo competente, este houve por bem anular os lançamentos, determinando que o Fisco se abstivesse *de qualquer ato censório contra a apelante, até nova determinação* daquele juízo.

Discordo, porém, do posicionamento do I. Relator acerca da ilegalidade e inconstitucionalidade da decisão que determinou tal anulação, pois, até a edição da Lei nº 9.430/96, o único meio à disposição do Fisco para constituir o crédito tributário e evitar arguições de decadência era o lançamento de ofício mediante auto de infração ou notificação de lançamento, consoante disposto no CTN e no Decreto nº 70.235/72:

CTN, Lei nº 5.172/66:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Decreto nº 70.235/72:

Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.-(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

[...]

Art. 62. Durante a vigência de medida judicial que determinar a suspensão da cobrança, do tributo não será instaurado procedimento fiscal contra o sujeito passivo favorecido pela decisão, relativamente, à matéria sobre que versar a ordem de suspensão.

Parágrafo único. Se a medida referir-se a matéria objeto de processo fiscal, o curso deste não será suspenso, exceto quanto aos atos executórios.

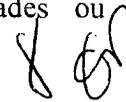
Destaco, porém, que naqueles dois instrumentos de lançamento, a intimação para cumprimento da exigência apresenta-se como requisito essencial. Tais determinações, em conjunto com o disposto no art. 62, acima transcrito, permitem perfeitamente a conclusão de que não seria possível formalizar lançamentos por meio de auto de infração ou notificação de lançamento enquanto pendente decisão judicial que suspendesse a exigibilidade do crédito tributário.

Inexistindo outro instrumento para a constituição do crédito tributário, é compreensível a preocupação do Fisco de que sua inércia pudesse ensejar futuras alegações de decadência contra exigência que viesse a ser formalizada apenas quando revertida definitivamente a decisão judicial em comento. Daí a adoção da única forma possível para constituição do crédito tributário - auto de infração com aplicação de multa de ofício e intimação para seu pagamento -, e a conseqüente sujeição à interpretação judicial de que esta medida era inválida, porque o contribuinte não poderia ser constrangido a pagar tributo com exigibilidade suspensa.

Já com a edição da Lei nº 9.430/96, implicitamente foi admitida a formalização de lançamento sem intimação para cumprimento da exigência, ao assim se estabelecer:

Art. 63. Não caberá lançamento de multa de ofício na constituição do crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma do inciso IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Alberto Xavier (*in Do Lançamento - Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário. Rio Janeiro, Forense, 2001, p. 429*) entende que o art. 62 do Decreto nº 70.235/72 ficou tacitamente revogado em face do artigo 63 da Lei nº 9.430/96. E, de fato, na prática, a edição da Lei nº 9.430/96 conciliou interesses do Fisco e dos contribuintes, permitindo a verificação da matéria tributável mais proximamente ao fato gerador, e a correspondente constituição do crédito tributário sem imputação de penalidades ou descumprimento de ordem judicial suspensiva de sua exigibilidade.



Por estas razões, também não concordo com a censura feita pelo I. Relator à inatividade da Fazenda Nacional contra a decisão judicial que anulou o primeiro lançamento. O contexto legislativo presente naquele momento autorizava a interpretação adotada pelo juízo competente, e a ausência de recursos contra a decisão em comento representa a concordância, naquele caso concreto, com a restrição imposta temporariamente à exigência do crédito tributário, a qual acabou por dar segurança ao Fisco de que atuara até o limite do que lhe era possível.

Também não concordo com a alegação da recorrente de que sua pretensão, ao questionar judicialmente o primeiro lançamento, restringia-se à exclusão da multa e à declaração de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, sem pleitear sua anulação, de modo que a restrição a atos censórios não impediria, a partir da edição da Lei nº 9.430/96, a formalização do lançamento sem a aplicação de penalidade e com suspensão da exigibilidade. Há ato judicial que, no caso concreto, determinou que o *Chefe do Departamento da Receita Federal* se abstivesse de qualquer ato censório contra a apelante, até nova determinação deste juízo. É perfeitamente razoável a interpretação de que a autoridade administrativa estava impedida de formalizar qualquer lançamento até que o juízo competente se manifestasse favoravelmente à exigibilidade do crédito tributário e, demais disto, não se verifica nos autos a petição referida pela recorrente, que poderia restringir a interpretação da decisão em referência àquela por ela invocada.

E, prevalecendo a interpretação aqui defendida, não pode ser ela dissociada do disposto no art. 23 da Lei nº 3.470/58, incorporado ao art. 903 do Decreto nº. 3.000/99 (RIR/99), *in verbis*: “não correrão os prazos estabelecidos em lei para o lançamento ou a cobrança do imposto, a revisão da declaração e o exame da escrituração do contribuinte ou a da fonte pagadora do rendimento, até decisão na esfera judiciária, nos casos em que a ação das repartições da Secretaria da Receita Federal for suspensa por medida judicial contra a Fazenda Nacional”. Prevalecendo o entendimento de que o lançamento tributário era impraticável até que o Poder Judiciário o permitisse, não é possível imputar ao Fisco qualquer consequência por sua inatividade.

Neste sentido, inclusive, são as disposições do CTN, ao tratar do prazo decadencial para constituição do crédito tributário:

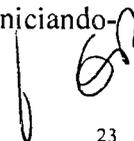
Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. (negrejou-se)

O prazo decadencial, portanto, flui a partir do momento em que o lançamento pode ser efetuado. Na pendência de decisão judicial que impede o lançamento tributário, não há inércia e não há decadência. O prazo decadencial, em tais condições, somente tem sua contagem deflagrada a partir do momento em que o lançamento volta a ser possível, iniciando-



se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que se tornou eficaz a decisão judicial que possibilitou a sua formalização.

Diz a doutrina que a decadência não se interrompe ou suspende. Mas esta conclusão decorre, tão só, da inexistência de hipóteses expressas de suspensão ou interrupção, à semelhança do que ocorre com a prescrição. A lei tributária, porém, implicitamente reconhece esta possibilidade não só no inciso em destaque, como também no inciso II do mesmo art. 173 do CTN, que fixa a decisão anulatória de lançamento por vício formal como marco inicial de nova contagem do prazo decadencial para formalização do lançamento substitutivo.

Acrescento, ainda, que não tem qualquer aplicação no presente caso o disposto no art. 150, §4º do CTN, pois seus efeitos pressupõem que a Fazenda Pública não tenha se pronunciado acerca de conduta antecipada pelo sujeito passivo, o que, evidentemente, aqui não se verificou.

Por estas razões, reputo correto o direcionamento adotado no acórdão nº 101-96.965/08, em razão da cobrança promovida nos autos do processo Administrativo nº 13805.005559/95-10. A exigência ali formalizada foi anulada por decisão judicial definitiva, e necessária seria nova constituição do crédito tributário para que seu pagamento fosse exigido da contribuinte, a partir do momento que esta exigência voltou a ser possível.

Importa, assim, avaliar se o segundo lançamento foi formalizado antes de transcorrido o prazo decadencial para tanto, o qual, como já disse, tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento passou a ser possível. Consta da decisão interlocutória proferida nos autos da Apelação em Mandado de Segurança nº 95.03.36992-4 (fl. 17) o que já transcrito pelo I. Relator:

(...) Determinei a requisição destes autos, porquanto, a apelante, em petição de 22.09.95, alega ter o Departamento da Receita Federal em 04/09/95, lavrado auto de infração, intimando-a ao recolhimento, no prazo de 30 dias, do montante correspondente ao Imposto de Renda constante de fls. 373.

Diante do exposto, vislumbro o descumprimento à ordem judicial, posto que esta apelação foi recebida no efeito suspensivo e tenho como eivado de vício a lavratura do referido auto, uma vez que a matéria encontra-se 'sub judice'.

Destarte, por ser completamente nulo tal auto, de infração, determino o Cancelamento deste, até o julgamento da presente Apelação.

*Registro que deve o Sr. Chefe do Departamento da Receita Federal **abster-se de qualquer ato censório contra a apelante, até nova o determinação deste juízo.***

Oficie-se ao Departamento da Receita Federal, comunicando o 'decisum'.

*Decorrido o prazo para eventual interposição de recurso, devolvam-se os autos ao Douto Ministério Público Federal, para parecer, conforme já solicitado. (...)
(negrejei)*

Ao apreciar a apelação do sujeito passivo, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região deu-lhe provimento em sessão de 17/04/96, na medida em que o órgão Especial daquela Corte, em 28/09/95, reconheceu a inconstitucionalidade da disposição constante do inciso I do art. 3º da Lei nº 8.200/91, no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade na Remessa "Ex Officio" nº 94.03.47561-7 (fl. 18). Não houve autorização, portanto, para

qualquer ato censório contra a apelante, mas sim a confirmação da tese por ela defendida e contrária ao pagamento do crédito tributário correspondente.

Admitido em 04/02/97 o Recurso Extraordinário interposto pela União (fl. 19), o Supremo Tribunal Federal acolheu a tese da Fazenda Nacional ao corrigir o erro material da decisão inicialmente proferida em 22/08/2002 (fl. 20), dando provimento ao recurso extraordinário em decisão de 30/03/2004 (fl. 21). O trânsito em julgado verificou-se em 07/06/2004 (fl. 27).

Diante deste contexto, somente com a decisão do Supremo Tribunal Federal foi afastado o impedimento imposto pelo Tribunal Regional da 3ª Região, passando a ser possível o lançamento do crédito tributário correspondente em 2004, o que remete o início do prazo decadencial para 01/01/2005, e evidencia a validade da exigência aqui formalizada em 05/06/2009.

Por oportuno esclareço que este entendimento subsiste frente ao que expresso pelo Superior Tribunal de Justiça ao decidir, na sistemática prevista pelo art. 543-C do Código de Processo Civil, o que assim foi ementado no acórdão proferido nos autos do REsp nº 973.733/SC, publicado em 18/09/2009:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de

desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. *In casu*, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. *Destarte*, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (negrejou-se)*

O referido julgado é comumente utilizado para evidenciar que o fato de o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação não é suficiente para, em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação, tomar-se o encerramento do período de apuração como termo inicial da contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos. Resta claro, a partir da ementa transcrita, que é necessário haver uma conduta objetiva a ser homologada, sob pena de a contagem do prazo decadencial ser orientada pelo disposto no art. 173 do CTN.

Relevante notar, porém, que, no caso apreciado pelo Superior Tribunal de Justiça, a discussão central prendia-se ao argumento da recorrente (Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS) de que o prazo para constituição do crédito tributário seria de 10 (dez) anos, contando-se 5 (cinco) anos a partir do encerramento do prazo de homologação previsto no art. 150, §4º do CTN, como antes já havia decidido aquele Tribunal Superior.

De fato, o relatório daquele julgado expressa que em debate estava o lançamento formalizado em 26/03/2001, de valores devidos em 01/01/92 e 01/01/95. Por sua vez, a autarquia previdenciária, além de invocar o art. 45 da Lei nº 8.212/91, pretendeu que o prazo para constituição do crédito tributário tivesse início após a homologação do lançamento, momento que reputava ser o *primeiro dia seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado*.

Em resposta a esta arguição, o Ministro Relator Luiz Fux assim se posicionou:

Outrossim, impende assinalar que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

Já no presente caso, há circunstâncias especiais que fazem com que o *primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado* não corresponda ao *primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible*, as quais não foram objeto de análise pelo Superior Tribunal de Justiça.

Quanto à definição do que se entende por *exercício*, importa observar que tal conceito é extraído do Direito Financeiro, correspondente ao ano civil, consoante dispõe a Lei nº 4.320/64:

Do Exercício Financeiro

Art. 34. O exercício financeiro coincidirá com o ano civil.

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nêle arrecadadas;

II - as despesas nêle legalmente empenhadas. (grifos não dispostos no original)

Aliás, esta mesma interpretação é encontrada nos arts. 9º e 104 do CTN, bem como no art. 150, III, “a” e “b”, da Constituição Federal:

Código Tributário Nacional (CTN)

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II - cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda;

[...]

Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

I - que instituem ou majoram tais impostos;

II - que definem novas hipóteses de incidência;

III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.

Constituição Federal

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

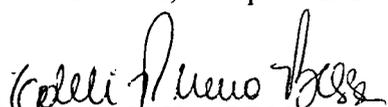
III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (negrejou-se)

Assim, mantém-se o entendimento antes exposto de que o prazo decadencial para o lançamento que se tornou possível em 2004 tem início no primeiro dia do exercício seguinte, qual seja, 2005.

Por tais razões, voto por REJEITAR a preliminar de decadência.


EDELI PEREIRA BESSA – Conselheira

Declaração de Voto

Conselheiro CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO

Conforme o relator, o auto se refere ao ano-calendário de 1991 e foi cientificado em 2009.

Existiu uma primeira autuação, feita em 1995, que foi cancelada por determinação de Tribunal (TRF-3), em 1995, porque o contribuinte discutia a matéria judicialmente. Além da anulação o Tribunal determinou que a fiscalização se abstivesse de praticar *atos censórios* contra o contribuinte até determinação da justiça. Ainda conforme o relator, a discussão judicial foi até o STF, que acabou decidindo favoravelmente ao Fisco sobre a matéria discutida.

Com tal decisão do STF, o Fisco pretendeu cobrar o auto que havia sido anulado pelo TRF-3 e o Primeiro Conselho de Contribuintes acabou confirmando administrativamente o cancelamento prévio (pela justiça) da cobrança. A partir desta decisão, a fiscalização entendeu possível refazer o lançamento e lavrou novo auto de infração, em 2009, relativo ao ano de 1991. O argumento do Fisco para estender o prazo decadencial foi de que apenas a partir da decisão do STF é que começou a correr a decadência, já que até então o Fisco estava impedido de *praticar atos censórios* contra o contribuinte.

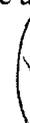
No entanto, parece equivocado pretender que a decisão, por proibir qualquer *ato censório*, impedisse o Fisco de refazer o lançamento. Ao contrário, parece que o TRF-3 proibiu apenas a aplicação de multa. Inclusive, cabe registrar que a defesa do contribuinte argumentou na sustentação oral que o pedido feito ao TRF-3 visou apenas afastar a aplicação da multa. O que confirmaria o sentido ora atribuído a *ato censório*.

Dessarte, o lançamento poderia ser imediatamente refeito após a decisão do TRF-3, porém sem a multa. Assim, não cabe pensar em suspensão ou interrupção do prazo decadencial e o lançamento só poderia ter sido feito até 1997.

Ademais, independente do exato conteúdo da decisão, o Fisco deveria ter questionado judicialmente tal decisão, pelos instrumentos processuais adequados, a fim de se defender de qualquer lesão causada pela decisão. Também, caso tivesse dúvidas quanto ao conteúdo da decisão, deveria ter embargado, para que o TRF-3 esclarecesse exatamente o que pretendia dizer com a proibição de *atos censórios*. Mas, não houve tal defesa ou questionamento, por inércia do Fisco.

Dessarte, não parece razoável pretender estender o início da contagem (ou continuação da contagem) do prazo decadencial até a decisão final do STF, pois não se pode sequer afirmar que a decisão do TRF-3 tenha impedido o lançamento.

De qualquer modo, mesmo admitindo-se por hipótese que a decisão do TRF-3 tivesse impedido o lançamento, de sorte a interromper ou suspender o prazo decadencial, ainda assim não seria razoável pretender que o prazo decadencial ficasse suspenso até a decisão



do STF. Para bem compreender este ponto é preciso recapitular o ambiente jurídico existente nos anos noventa.

Com o advento da Constituição de 1988 dois fenômenos ocorreram. Primeiro surgiram diversas leis adequando o sistema de tributação à Constituição. Segundo, o questionamento judicial das regras de tributação tornou-se corriqueiro. Nesta linha, o mandado de segurança que, por definição legal, voltava-se contra ato concreto, por construção pretoriana, passa a ser usado contra a lei em tese.

Assim, surgem decisões interlocutórias que sustentam a inexistência de relação jurídica em razão de inconstitucionalidade da lei e que proíbem o Fisco de fazer o lançamento da matéria. Porém, logo fica claro para boa parte do judiciário que tal forma de decidir tinha graves inconvenientes, pois a decisão judicial final poderia ser favorável ao Fisco mas a decisão interlocutória proibitiva do lançamento poderia implicar na decadência. Aos poucos, cria-se um consenso de que a justiça deveria admitir o lançamento, para prevenir a decadência, embora não coubesse a cobrança de multa já que o contribuinte teria agido amparado por decisões judiciais.

A partir deste ponto de consciência da questão, tornam-se raras as liminares ou sentenças que, além de reconhecer a inexistência do crédito, impediam o lançamento. Tal posição acaba sendo positivada pelo art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996, *in verbis*, na redação original e alterada.

Art. 63. Não caberá lançamento de multa de ofício na constituição do crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma do inciso IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

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.

A disposição legal deixa claro que as decisões judiciais, que não sejam definitivas, devem apenas suspender a exigibilidade do crédito e que, nessa situação, o Fisco pode e deve efetuar o lançamento para prevenir a decadência, porém sem aplicar a multa.

Ora, considerando a inovação jurídica do ordenamento trazida pelo dispositivo transcrito, mesmo se o Fisco tivesse alguma dúvida sobre o conteúdo da decisão do TRF-3 (se havia proibido ou não o lançamento), deveria ter feito o lançamento. Afinal, a



novidade legislativa esvaziaria eventual conteúdo proibitivo da decisão. Mas, o Fisco resolveu não refazer o lançamento e esperou passivamente até a decisão do STF.

Inclusive, mesmo que a decisão tivesse expressamente proibido o Fisco de fazer o lançamento, com o advento do art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996, há uma alteração do panorama jurídico, que retiraria a validade da decisão. Portanto, mesmo supondo que a decisão houvesse interrompido o prazo decadencial, este voltaria a correr com a entrada em vigor da lei. Deste modo, mesmo supondo este conteúdo para a decisão, o lançamento só poderia ter sido efetuado até 2002.

Por tais razões, voto por reconhecer a decadência do período lançado.

Sala das Sessões, 7 de agosto de 2012.



Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro

6