



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

Processo nº 16327.720191/2013-18
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1103-000.155 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Data 24 de setembro de 2014
Assunto Conversão em diligência
Recorrente Banco Santander S.A.
Recorrida Fazenda Nacional

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Aloysio José Percínio da Silva- Presidente.

(assinado digitalmente)

Breno Ferreira Martins Vasconcelos - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Aloysio José Percínio da Silva, Eduardo Martins Neiva Monteiro, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Joselaine Boeira Zatorre e Breno Ferreira Martins Vasconcelos.

RELATÓRIO

Lançamento

A questão sob julgamento diz respeito a auto de infração, lavrado em 27/02/2013, para a exigência de débitos de CSLL (fls. 355-362).

Conforme consignado no Termo de Verificação Fiscal “TVF”, de fls. 351-354, os débitos que foram objeto do auto de infração em análise estão com a exigibilidade suspensa

devido ao depósito judicial de seu montante integral nos autos do mandado de segurança nº 2008.61.00.014199-9.

O referido mandado de segurança foi impetrado pela recorrente para que fosse reconhecido o seu direito de não proceder ao recolhimento da CSLL à alíquota majorada, de 9% para 15%, aplicável às instituições financeiras, conforme estabelecido pelo artigo 17 da Medida Provisória nº 413/08, convertida na Lei nº 11.727/08.

O lançamento de ofício, no valor total de R\$57.335.258,11, diz respeito aos depósitos judiciais realizados pela autuada em (i) 30/06/08, referente ao período de maio/08, no valor de R\$7.684.842,20; e (ii) 31/01/11, referente ao período de dezembro/10, no valor de R\$49.650.15,91.

De acordo com a autoridade fiscal, o lançamento dos débitos com exigibilidade suspensa fez-se necessário para prevenir os efeitos de uma possível decadência, caso o resultado da lide seja favorável à União.

Ademais, a autoridade fiscal determinou que a autuada realizasse a retificação da sua DIPJ do ano calendário de 2010 (sic), com o objetivo de refletir a majoração de alíquota da CSLL das instituições financeiras, ocorrida a partir do mês de maio de 2008. Segundo a autoridade fiscal, a autuada considerou a alíquota de 9% da CSLL, em vez de ter sido utilizada a alíquota anual proporcional ao aumento de 9% para 15%, a partir do mês de maio de 2008, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 810/2008. A referida intimação consta do TVF na fl. 353.

A integralidade dos débitos constituídos no auto de infração foi declarada em DCTF pela recorrente sob o código 2469 (CSLL – Entidades Financeiras – Estimativa Mensal), tendo sido informado que os débitos estariam com a sua exigibilidade suspensa, conforme o extrato de fls. 349-350.

Impugnação

A recorrente apresentou a impugnação de fls. 365-393, em 28/03/2013, alegando que os créditos tributários objeto do auto de infração já teriam sido constituídos por depósito judicial integral, sendo desnecessário e indevido o lançamento de ofício por parte da fiscalização.

Aduz a recorrente que o STJ apreciou a matéria pelo rito do recurso repetitivo, previsto no art. 543-C do CPC, no julgamento do Resp nº 1.140.956/SP, em que foi firmado o entendimento de que o depósito do crédito tributário impede a realização, pelo fisco, de atos de cobrança, os quais têm início com a lavratura do auto de infração.

Assevera ainda a recorrente que o crédito tributário objeto do auto de infração padece dos requisitos de liquidez e certeza, uma vez que a fiscalização incorreu em equívoco ao lançar o crédito tributário da CSLL que foi depositado judicialmente a maior.

Isso porque, quando da realização do depósito judicial, a Recorrente deixou de considerar no cômputo da base de cálculo da CSLL, referente ao ano calendário de 2010, os valores despendidos a título de inovação tecnológica, no valor de R\$210.843.586,24, bem como não havia se apropriado da integralidade dos créditos de CSLL (saldos de base negativa

anteriores a dezembro de 1998) previstos no artigo 8º da Medida Provisória nº 1.807/99, no valor de R\$43.708.912,80.

Assim, conforme demonstrado na planilha de fls. 376, o valor depositado judicialmente, objeto do auto de infração, deveria ser de R\$40.794.985,28, e não R\$49.794.985,28. A referida diferença teria sido levada ao conhecimento do fisco antes da lavratura do auto de infração, conforme alegado na impugnação (fl. 375).

Argumenta a recorrente que o auto de infração carece de vício de motivação, tendo em vista que (i) os débitos impugnados já estavam declarados na DCTF do contribuinte; e (ii) não ser possível a cobrança de estimativas da CSLL após o encerramento do ano calendário.

Segundo a recorrente, ainda que se considere que os valores lançados de ofício se referem aos ajustes anuais de 2008 e 2010, em valores coincidentes com as estimativas, haveria de se concluir pela nulidade do auto de infração, tendo em vista que a fiscalização não recompôs as bases de cálculo de CSLL efetivamente devidas em 31/12 de 2008 e 2010. Nesse aspecto, destaca a recorrente, exemplificativamente, que a autoridade fiscal desconsiderou os saldos negativos de CSLL relativos aos anos-calendário de 2008 e 2010.

Em relação à determinação para que o contribuinte retificasse a DIPJ, referente ao ano calendário de 2010, a recorrente alega não ter vislumbrado a relação de causa e efeito entre o suposto erro cometido em relação ao cálculo da proporcionalidade da alíquota no ano-calendário de 2008 e o reflexo, dessa suposta infração, no ajuste anual de 2010.

Por fim, a recorrente alega que a majoração de alíquota da CSLL deve ser afastada, por ofensa aos princípios da referibilidade, da irretroatividade e da anterioridade.

Pleiteando, contudo, que, caso a DRJ entenda por não apreciar os argumentos expostos na impugnação, em razão da suposta renúncia à discussão administrativa, seja determinado o sobrestamento do presente processo administrativo, a fim de se evitar eventual decisão conflitante com a que será proferida na esfera judicial, nos termos do artigo 265, IV, a, do Código de Processo Civil.

Acórdão da DRJ

Primeiramente, a DRJ constatou a existência de “*concomitância entre as razões levadas pela impugnante ao Poder Judiciário e aquelas trazidas ao presente processo administrativo, em particular no que concerne às alegadas ofensas aos princípios da referibilidade, irretroatividade e anterioridade, bem como aos artigos 195, §9º, e 246, da CF*”.

Dessa forma, por considerar que houve renúncia à instância administrativa, em relação a essa matéria impugnada, a DRJ limitou-se ao enfrentamento das questões não submetidas ao poder judiciário.

A decisão recorrida afastou, assim, o pedido de sobrestamento do presente processo administrativo, tendo em vista que o Decreto nº 70.235/1972 não determina a suspensão do trâmite do processo administrativo até o julgamento do processo judicial. Segundo a DRJ, diante do princípio da oficialidade, que obriga a administração a impulsionar o processo até sua decisão final, é defeso à autoridade fiscal sobrestar o julgamento de qualquer processo na inexistência de impeditivo legal.

Sustenta, ainda, a regular continuidade do processo administrativo com fundamento em diversas decisões do extinto Conselho de Contribuintes, exemplificadas pela ementa transcrita abaixo:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SOBRESTAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. Não há previsão legal para o sobrestamento do julgamento de processo de exigência fiscal, ao processo judicial, dentro das normas reguladoras do Processo Administrativo Fiscal. A administração pública tem o dever de impulsionar o processo até sua decisão final (princípio da oficialidade). Apenas a cobrança do débito deverá aguardar o pronunciamento judicial se demonstrada a ocorrência de uma das causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário. (Acórdão 202.17272, sessão de 23/08/2006)

Sobre a possibilidade de lançamento de ofício dos tributos com exigibilidade suspensa pelo depósito integral do crédito tributário, afirma a DRJ que *“a propositura de ação judicial e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não têm o condão de impedir o Fisco de efetuar o lançamento de ofício, visto que essa atividade é vinculada e obrigatória, conforme disposto no art. 142 do CTN”*.

Nesse sentido, a DRJ cita o Parecer PGFN/CRJN nº 1.064/93 e a Súmula nº 48 do CARF, para concluir que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário por força de medida judicial não impede a lavratura do auto de infração.

Quanto ao recurso repetitivo do STJ, REsp nº 1.140.956/SP, a decisão recorrida admite ser entendimento pacífico do STJ que o depósito do montante integral do crédito tributário suspende sua exigibilidade e veda a prática de atos de cobrança por parte da Administração Tributária. No entanto, afirma a DRJ que *“o lançamento em tela foi efetuado tão somente para prevenir a decadência, protegendo assim o direito da Fazenda Pública, não se configurando como ato coercitivo para a exigência da contribuição”*.

O aludido entendimento, na perspectiva da DRJ, é reiterado pelo teor do disposto no artigo 63 da Lei nº 9.430, que, ao dispor sobre a não incidência da multa de ofício 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 CTN, garantiria a possibilidade de lançamento de ofício dos tributos com a exigibilidade suspensa.

Sobre as alegações da recorrente de que o auto de infração teve por objeto a cobrança de estimativa da CSLL após o encerramento do ano calendário, a DRJ reitera o fundamento apresentado pela fiscalização de que os créditos tributários constituídos dizem respeito ao ajuste anual, tendo em vista que *“os valores suspensos judicialmente e informados nas estimativas de CSLL não poderiam ser deduzidos no ajuste anual e, portanto, resultaram em saldos a pagar de CSLL”*.

No que diz respeito aos equívocos cometidos pela recorrente, na apuração do *quantum* devido no depósito judicial, que, por não terem sido considerados pela autoridade fiscal no lançamento de ofício, causariam a nulidade do auto de infração, entendeu a DRJ que a

recorrente não comprovou o alegado e, portanto, seria incabível a arguição de nulidade do auto de infração pela ausência dos requisitos de liquidez e certeza do crédito tributário constituído.

No mesmo sentido, assevera a DRJ que *“não assiste razão ao pleito da impugnante de que o Fisco deveria considerar eventuais saldos negativos da CSLL, em função da ausência de previsão legal”*.

Ademais, a decisão recorrida reconhece ter havido erro na intimação que determinou a retificação da DIPJ do ano calendário de 2010 (fl. 353). Segundo a DRJ, está evidente que as observações da fiscalização dizem respeito ao ano calendário de 2008, visto que *“o termo de verificação fiscal de fls.351/354 faz (i) tanto menção expressa à Instrução Normativa RFB nº 810/2008, cujo artigo 3º prevê a proporcionalidade na determinação da alíquota da CSLL, em função das receitas brutas mensais do ano-calendário de 2008, (ii) como também reproduz valores informados na DIPJ 2009, ano-calendário de 2008, tais como a base de cálculo de CSLL, R\$358.190.567,89, e a recuperação de crédito de CSLL, R\$9.671.145,33 (fls.39)”*.

Recurso Voluntário (fls. 479-524)

O recurso interposto pela recorrente destaca que a autoridade fiscal, ao lavrar o auto de infração, reconheceu que o crédito tributário objeto do presente processo administrativo está com a sua exigibilidade suspensa em razão de depósito integral realizado nos autos do mandado de segurança nº 2008.61.00.014199-9.

Segundo a recorrente, a segurança requerida no referido mandado de segurança foi denegada por acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da Terceira Região, em 24/03/2011, razão pela qual foi interposto recurso extraordinário ao STF, o qual, conforme extrato juntado aos autos, aguarda o exame de admissibilidade pelo referido Tribunal (fls. 545-551).

Reiterou, novamente, a recorrente, que o crédito tributário objeto do auto de infração já está constituído, sendo desnecessária e indevida a lavratura do auto de infração. Mais especificamente, a recorrente rebateu a fundamentação da decisão recorrida de que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não tem o condão de impedir o Fisco de efetuar o lançamento de ofício, alegando que o depósito do montante integral dos tributos aperfeiçoa verdadeira hipótese de lançamento por homologação, capaz de constituir o crédito tributário. Tais alegações foram fundamentadas na doutrina de Hugo de Brito Machado e em decisões do STJ, transcritas nas fls. 483-486.

Nesse sentido, o recurso aduz que o contribuinte, ao realizar o depósito integral, *“realiza todas as atividades que caracterizam o lançamento, quais sejam (i) calcula o valor do tributo; (ii) efetua o pagamento, ou no caso de tal cobrança não ser devida; (iii) substitui o “pagamento antecipado” pelo depósito judicial em montante integral.”*

Na interpretação dada pelo contribuinte ao artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, *“a Fazenda Nacional, por sua vez, ao aceitar como integral o depósito realizado pelo contribuinte, para fins de suspensão de exigibilidade do crédito, anuiu expressa ou tacitamente com o valor indicado pelo contribuinte, o que equivale à homologação fiscal”*.

Ademais, foi afirmado no recurso que a *“tese fiscal”* sustentada pela DRJ, de que a regra estabelecida no artigo 63 da Lei nº 9.430/96 autorizaria expressamente o lançamento de

ofício nas hipóteses em que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorre de decisão judicial, não se aplica aos casos em que há prévia constituição do crédito tributário.

Entende a recorrente que, ao realizar o depósito judicial de determinado tributo, o contribuinte realiza as condutas previstas no artigo 142 do CTN e, portanto, a realização do lançamento de ofício *“torna-se despicienda, eis que todas as atividades que seriam implementadas pela lavratura do auto de infração já o foram previamente realizadas pelo próprio contribuinte”*.

No que diz respeito ao entendimento firmado pelo STJ, no julgamento do REsp 1.140.956/SP, mencionado na impugnação, a recorrente reitera o teor do artigo 62-A do Regime Interno do CARF, que determina a necessidade de reprodução pelos conselheiros do CARF do entendimento firmado pelo STJ, nas decisões proferidas sob o rito dos recursos repetitivos.

Ainda, alega a recorrente que a lavratura do auto de infração não teve finalidade alguma, tendo em vista que, caso a recorrente não obtenha êxito na demanda judicial, os depósitos judiciais serão convertidos em renda da União, extinguindo-se, assim, o crédito tributário.

A questão do vício do auto de infração pela iliquidez e incerteza dos créditos tributários constituídos pela fiscalização também foi retomada, mediante a demonstração de que, ao contrário do que restou consignado no acórdão da DRJ, já haviam sido **juntadas provas aos autos de que o montante depositado em juízo excedeu o real valor controvertido**.

Ademais, o recurso voluntário sustenta não ter havido renúncia à esfera administrativa, reproduzindo os argumentos da impugnação sobre a inconstitucionalidade da majoração da alíquota da CSLL devida pelas instituições financeiras.

Registra a recorrente, enfim, que a DRJ não enfrentou a questão da intimação constante do TVF (fl. 352), cujo teor determina a retificação da DIPJ da recorrente, referente ao ano calendário de 2010, para que seja refletida a majoração da alíquota da CSLL.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Breno Ferreira Martins Vasconcelos

A numeração de fls. indicada neste voto é a do e-processo.

Lançamento de ofício para prevenir a decadência

Alegou a recorrente que o julgamento do presente processo administrativo estaria necessariamente adstrito à reprodução do entendimento firmado pelo STJ no julgamento do REsp 1.140.956/SP, por força do disposto no artigo 62-A¹ do Regimento Interno deste

¹ Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 30/10/2014 por BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS, Assinado digitalmente em 20/12/2014 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA

Conselho. Na ementa do referido julgamento, sob o rito de recurso repetitivo, o STJ consignou que o depósito integral dos créditos tributários, ainda que realizado no bojo de mandado de segurança, impede a lavratura do auto de infração. Vejamos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. AÇÃO ANTIEXACIONAL ANTERIOR À EXECUÇÃO FISCAL. DEPÓSITO INTEGRAL DO DÉBITO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (ART. 151, II, DO CTN). ÓBICE À PROPOSITURA DA EXECUÇÃO FISCAL, QUE, ACASO AJUIZADA, DEVERÁ SER EXTINTA.

1. O depósito do montante integral do débito, nos termos do artigo 151, inciso II, do CTN, suspende a exigibilidade do crédito tributário, impedindo o ajuizamento da execução fiscal por parte da Fazenda Pública.

(Precedentes: REsp 885.246/ES, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/06/2010, DJe 06/08/2010; REsp 1074506/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/08/2009, DJe 21/09/2009; AgRg nos EDcl no REsp 1108852/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/08/2009, DJe 10/09/2009; AgRg no REsp 774.180/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/06/2009, DJe 29/06/2009; REsp 807.685/RJ, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/04/2006, DJ 08/05/2006; REsp 789.920/MA, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/02/2006, DJ 06/03/2006; REsp 601.432/CE, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/09/2005, DJ 28/11/2005; REsp 255.701/SP, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/04/2004, DJ 09/08/2004; REsp 174.000/RJ, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/05/2001, DJ 25/06/2001; REsp 62.767/PE, Rel. Ministro ANTÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/04/1997, DJ 28/04/1997; REsp 4.089/SP, Rel. Ministro GERALDO SOBRAL, Rel. p/ Acórdão MIN. JOSÉ DE JESUS FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/02/1991, DJ 29/04/1991; AgRg no Ag 4.664/CE, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/08/1990, DJ 24/09/1990)

2. É que as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário (art. 151 do CTN) impedem a realização, pelo Fisco, de atos de cobrança, os quais têm início em momento posterior ao lançamento, com a lavratura do auto de infração.

3. O processo de cobrança do crédito tributário encarta as seguintes etapas, visando ao efetivo recebimento do referido crédito:

- a) a cobrança administrativa, que ocorrerá mediante a lavratura do auto de infração e aplicação de multa: exigibilidade-autuação;*
- b) a inscrição em dívida ativa: exigibilidade-inscrição;*
- c) a cobrança judicial, via execução fiscal: exigibilidade-execução.*

4. Os efeitos da suspensão da exigibilidade pela realização do depósito integral do crédito exequendo, quer no bojo de ação anulatória, quer no de

ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária, ou mesmo no de mandado de segurança, desde que ajuizados anteriormente à execução fiscal, têm o condão de impedir a lavratura do auto de infração, assim como de coibir o ato de inscrição em dívida ativa e o ajuizamento da execução fiscal, a qual, acaso proposta, deverá ser extinta.

5. A improcedência da ação antiexacional (precedida do depósito do montante integral) acarreta a conversão do depósito em renda em favor da Fazenda Pública, extinguindo o crédito tributário, consoante o comando do art. 156, VI, do CTN, na esteira dos ensinamentos de abalizada doutrina, verbis:

"Depois da constituição definitiva do crédito, o depósito, quer tenha sido prévio ou posterior, tem o mérito de impedir a propositura da ação de cobrança, vale dizer, da execução fiscal, porquanto fica suspensa a exigibilidade do crédito.

(...)

Ao promover a ação anulatória de lançamento, ou a declaratória de inexistência de relação tributária, ou mesmo o mandado de segurança, o autor fará a prova do depósito e pedirá ao Juiz que mande cientificar a Fazenda Pública, para os fins do art. 151, II, do Código Tributário Nacional. Se pretender a suspensão da exigibilidade antes da propositura da ação, poderá fazer o depósito e, em seguida, juntando o respectivo comprovante, pedir ao Juiz que mande notificar a Fazenda Pública. Terá então o prazo de 30 dias para promover a ação. Julgada a ação procedente, o depósito deve ser devolvido ao contribuinte, e se improcedente, convertido em renda da Fazenda Pública, desde que a sentença de mérito tenha transitado em julgado"

(MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 27ª ed., p. 205/206).

6. In casu, o Tribunal a quo, ao conceder a liminar pleiteada no bojo do presente agravo de instrumento, consignou a integralidade do depósito efetuado, às fls. 77/78:

"A verossimilhança do pedido é manifesta, pois houve o depósito dos valores reclamados em execução, o que acarreta a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, de forma que concedo a liminar pleiteada para o fim de suspender a execução até o julgamento do mandado de segurança ou julgamento deste pela Turma Julgadora."

7. A ocorrência do depósito integral do montante devido restou ratificada no aresto recorrido, consoante dessume-se do seguinte excerto do voto condutor, in verbis:

"O depósito do valor do débito impede o ajuizamento de ação executiva até o trânsito em julgado da ação.

Consta que foi efetuado o depósito nos autos do Mandado de Segurança impetrado pela agravante, o qual encontra-se em andamento, de forma que a exigibilidade do tributo permanece suspensa até solução definitiva.

Assim sendo, a Municipalidade não está autorizada a proceder à cobrança de tributo cuja legalidade está sendo discutida judicialmente."

8. In casu, o Município recorrente alegou violação do art. 151, II, do CTN, ao argumento de que o depósito efetuado não seria integral, posto não coincidir com o valor constante da CDA, por isso que inapto a garantir a execução, determinar sua suspensão ou extinção, tese insindicação pelo STJ,

mercê de a questão remanescer quanto aos efeitos do depósito servirem à fixação da tese repetitiva.

9. Destarte, ante a ocorrência do depósito do montante integral do débito exequendo, no bojo de ação antiexacional proposta em momento anterior ao ajuizamento da execução, a extinção do executivo fiscal é medida que se impõe, porquanto suspensa a exigibilidade do referido crédito tributário.

10. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (REsp nº 1.140.956/SP, relatoria do Ministro Luiz Fux, da Primeira Seção do STJ, julgado em 24 de novembro de 2010) (sem grifos no original)

De fato, o entendimento manifestado pelo STJ na decisão transcrita acima está fundamentado na interpretação dada pelo referido Tribunal, em outros julgados, de que o depósito do montante integral do valor controvertido constitui o crédito tributário, sendo típico lançamento por homologação, o qual se aperfeiçoa com a aceitação, pela Fazenda Nacional, de que o depósito corresponde ao valor integral das obrigações *sub iudice*.

Ocorre, contudo, que esse entendimento, apesar de permear e fundamentar a solução encontrada no julgamento do REsp 1.140.956/SP, não compõe a questão efetivamente julgada pela Corte Superior, mas sim a *impossibilidade de ajuizamento de execução fiscal quando tiver ocorrido, em momento anterior, o depósito judicial do montante integral do débito exequendo*. Esta é a questão julgada sob o rito dos recursos repetitivos (à qual este Conselho está vinculado por força de nosso Regimento).

Trechos do relatório e voto do então Ministro relator Luiz Fux nos conduzem a essa conclusão:

Relatório

Noticiam os autos que a ora recorrida interpôs agravo de instrumento contra decisão que determinou prosseguimento da execução fiscal, não recebendo os embargos à execução, em que alegava a nulidade do executivo fiscal, porquanto crédito tributário em tela era objeto de discussão judicial, tendo sido depositado seu valor integral em mandado de segurança, suspendendo a sua exigibilidade. Por isso que a Fazenda Municipal estaria impedida de ajuizar ação exacional.

Voto

Entrementes, dentre os multifários recursos especiais relacionados à questão da impossibilidade de ajuizamento de executivo fiscal, ante a existência de ação antiexacional conjugada ao depósito do crédito tributário, grande parte refere-se à discussão acerca da integralidade do depósito efetuado ou da existência do mesmo, razão pela qual impõe-se o julgamento da controvérsia pelo rito previsto no art. 543-C, do CP, cujo escopo precípua é a uniformização da jurisprudência e a celeridade processual.

(...)

Por isso que o depósito do montante integral do débito, nos termos do artigo 151, inciso I, do CTN, suspende a exigibilidade do crédito tributário e impede o ajuizamento da execução fiscal por parte da Fazenda Pública. (sem grifos no original)

Cumpre lembrar que, nos termos do artigo 469 do Código de Processo Civil, os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença, não fazem coisa julgada.

Em outras palavras, a assertiva do STJ de que “*Os efeitos da suspensão da exigibilidade pela realização do depósito integral do crédito exequendo, quer no bojo de ação anulatória, quer no de ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária, ou mesmo no de mandado de segurança, desde que ajuizados anteriormente à execução fiscal, têm o condão de impedir a lavratura do auto de infração*” insere-se no conceito de *obiter dictum*, parte dispensável da decisão proferida em sede de recurso repetitivo, que não importa em vinculação para os casos subsequentes.

Afastado o argumento de aplicação mandatória do REsp nº 1.140.956/SP, a realização do lançamento, pela autoridade administrativa, parece-me, esta sim, obrigatória, a despeito da existência do depósito integral nos autos de ação judicial. Isso porque, conforme disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, o ato de lançamento é privativo da autoridade fiscal.

Contrario sensu, a atividade do sujeito passivo da obrigação tributária consistente no preenchimento de declarações e recolhimento (ou depósito) do valor que entende devido não pode ser considerada *ato administrativo de lançamento tributário*. José Souto Maior Borges² afirma que essa atividade do particular que antecede a homologação não corresponde a um ato de criação do Direito e esclarecendo que, “*mesmo quando se entenda – e com razão, aliás – essa atividade dos particulares, antecedente à homologação, como administrativa no sentido material, não poderá decerto, ser ela havida como praticada por uma ‘autoridade administrativa’*”.

Dessas afirmações, concluo, com Eurico Marcos Diniz de Santi³, que “o agente público é, assim, simultaneamente sujeito de um *dever* jurídico e titular de um *poder* jurídico.” Os efeitos desse poder-dever de lançar operam-se distintamente: “do descumprimento do dever de lançar, decorre a *responsabilidade funcional* (art. 142, parágrafo único do CTN); do não exercício do poder de lançar, decorre a *decadência* (art. 173 do CTN). Nos dois casos, a figura central é o agente administrativo, que será punido pelo Estado-administração, caso não cumpra o dever de lançar no prazo determinado, e que perderá o direito de constituir o crédito, caso não cumpra o prazo determinado para exercer o poder de lançar.”⁴

Sob essa perspectiva hermenêutica, o lançamento sob análise não só poderia como *deveria* ter sido realizado pela autoridade, ainda que o depósito integral suspenda a exigibilidade do crédito tributário. A despeito da possível interpretação dada pelo STJ, em reiterados precedentes, no sentido de que o depósito integral supriria o ato administrativo de lançamento, e também apesar de ser esta uma interpretação que reconhecidamente privilegia o princípio da praticabilidade e eficiência, entendo que ela encontra resistência intransponível no Código Tributário Nacional, que elege o agente administrativo como sujeito soberano do ato de lançamento (artigos 142, 147, 149 e 150).

² Lançamento Tributário. 2ª edição. Malheiros Editores: Rio de Janeiro, 2010, p. 373.

³ Lançamento tributário, enunciação, nulidade e anulação. In Direito Tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Quartier Latin: São Paulo, 2008, p. 583.

⁴ Op. Cit., p. 584.

Pela pertinência, transcrevo a lição de Eurico de Santi de que as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário não impedem o lançamento de ofício para prevenir a decadência. Vejamos.

Sem o ato-norma de lançamento tributário não há de se falar de incidência da “regra-matriz de exigibilidade”, que tem este como um dos supostos que delineiam seu suporte fático.

A regra-matriz de suspensão da exigibilidade do crédito atinge a regra-matriz de exigibilidade e não o suporte fático do fato jurídico suficiente para produção do ato-norma administrativo de lançamento tributário.

Portanto, a autoridade administrativa pode efetuar o “ato-fato de lançamento” mesmo que tenha sido realizada qualquer daquelas hipóteses da “regra-matriz de suspensão”.

A suspensão ataca a exigibilidade do crédito, não a norma de competência administrativa que juridiciza o “ato-fato de formalização do crédito”.

Só depois de formalizado o crédito tributário, na forma da relação jurídica intranormativa” que corresponde ao prescritor do ato-norma, e vencido o correspondente prazo, é que se verifica a possibilidade da eficácia da “regra-matriz de exigibilidade”: sem crédito tributário lançado ou crédito tributário instrumental constituído não há que se falar em suspensão de exigibilidade.

A exigibilidade pressupõe o suporte linguístico-existencial do crédito tributário. (Lançamento Tributário – 2ª edição. Max Limonad: São Paulo, 2001, p. 200 - sem grifo no original).

Outro aspecto importante a ser enfrentado reside no aspecto volitivo da declaração de débitos com a exigibilidade suspensa em obrigações acessórias da recorrente. Com base nas disposições do artigo 5º do Decreto-lei nº 2.124/84, consolidou-se no STJ, por meio da edição da Súmula 436⁵, o entendimento de que a declaração de débitos na DCTF importa confissão de dívida e dispensaria qualquer outra providência do fisco para sua cobrança.

Importante notar, contudo, que, no caso em tela, não há que se admitir que as declarações em DCTF, que indicam justamente o inconformismo da recorrente quanto à exigibilidade do montante depositado em juízo, tenham o condão de constituir o crédito tributário. Pelo contrário, ainda que se pretenda atribuir tal prerrogativa (privativa da autoridade, ao meu ver) ao contribuinte, sua manifestação em DCTF foi de verdadeira resistência, incerteza e dúvida quanto ao nascimento da obrigação tributária, e não um “reconhecimento” da dívida, como enuncia a Súmula 436 do STJ.

Dessa forma, entendo que a decisão recorrida não merece reparos quanto à possibilidade de lançamento para prevenir a decadência dos créditos tributários com exigibilidade suspensa, por força de depósito integral em mandado de segurança.

Da apuração do montante devido

Como decorrência lógica da conclusão alcançada, pela possibilidade (e necessidade) jurídica do lançamento sob análise, compete à autoridade fiscal efetivamente *apurar* o montante do tributo devido (art. 142 do CTN), mediante a recomposição do lucro real, nos

⁵ A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.

termos do artigo 219 do RIR/99, e não simplesmente realizar o lançamento com base nos valores que foram depositados em juízo.

Nesse aspecto, apesar de a recorrente ter informado à fiscalização sobre a existência de erro no cálculo de uma dedução (fls. 552-554), não houve sequer menção no TVF sobre o motivo pelo qual estes créditos não teriam sido considerados no lançamento.

Alega a recorrente que, no preenchimento da sua DIPJ AC 2010, houve um erro no cálculo da dedução prevista no artigo 8º da Medida Provisória nº 1.807/97, onde se considerou a compensação de 30% da CSLL calculada à alíquota de 9%, sendo que, nos termos da legislação vigente, diante da majoração da alíquota questionada judicialmente pela recorrente, a dedução poderia ser calculada à alíquota de 15%, o que manteria a **coerência** na apuração do tributo por meio da utilização dos mesmos critérios na quantificação dos débitos e créditos do contribuinte.

Sobre o assunto, a decisão recorrida consignou que a recorrente não teria comprovado a ocorrência de erro nos valores depositados judicialmente (fl. 473), por não ter demonstrado a existência de valores de créditos de CSLL.

Ao meu ver, de fato não foram juntados aos autos os elementos necessários para concluir sobre a existência de tais créditos, contudo, tanto o agente fiscal como a DRJ poderiam ter tido acesso, por meio dos sistemas da Receita Federal, às informações sobre os saldos de base negativa de CSLL e adições temporárias informados pelo contribuinte em suas DIPJ. Diante do princípio da verdade material, da tutela à constituição do crédito tributário líquido e certo e da conclusão lógica alcançada acima, não entendo razoável desconsiderar as alegações do contribuinte por mero juízo de conveniência, uma vez que obrigações acessórias preenchidas pela recorrente permitiriam ao fisco concluir pela procedência dos créditos.

Ademais, apesar de o TVF discorrer que o lançamento de estimativas não poderia ser feito após o final do ano-calendário, e que na realidade deveria ter sido realizado o lançamento com base no ajuste anual de CSLL, no auto de infração constata-se que se tomou como base de cálculo dos lançamentos de ofício precisamente o valor declarado a título de estimativa referente a maio de 2008 e dezembro de 2010 (fls. 357 e 358, respectivamente).

Desse modo, resta evidenciada uma divergência entre a fundamentação do TVF e a base de cálculo apresentada na atuação fiscal.

Diante desse cenário, é pertinente que tal dúvida seja esclarecida por meio da juntada, pela unidade de origem da Receita Federal, de memória de cálculo do ajuste anual da CSLL dos anos calendário de 2008 e 2010, explicitando a apuração realizada pelo agente fiscal e, pela contribuinte, dos documentos que comprovam o valor da referida dedução.

Conclusão

Em face das razões acima expostas, voto por converter o julgamento em diligência, para que a unidade de origem da Receita Federal do Brasil:

- a) Apresente relatório circunstanciado contendo memória de cálculo do ajuste anual da CSLL dos anos calendário de 2008 e 2010, explicitando a apuração realizada pelo agente fiscal; e

b) Intime o contribuinte para:

- i. comprovar documentalmente o valor da dedução alegadamente devida nos termos do artigo 8º da Medida Provisória nº 1.807/97; e
- ii. apresentar manifestação limitada ao resultado da diligência, no prazo legal de 30 (trinta) dias, nos termos do art. 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.754/11, findo o qual os autos devem ser devolvidos ao CARF para julgamento.

Sala das Sessões, em 24 de setembro de 2014.

(assinado digitalmente)

Conselheiro Breno Ferreira Martins Vasconcelos- Relator