



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.004204/2007-22
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-010.862 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de julho de 2023
Recorrente SPAL INDUSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 19/06/2002 a 31/12/2002

DECADÊNCIA. CONTAGEM DE PRAZO NA AUSÊNCIA DE PAGAMENTO.

O termo de início para contagem do prazo decadencial somente podem ser considerados com base no § 4º, do art. 150, quando todos os requisitos para o lançamento por homologação tiverem sido cumpridos, inclusive o pagamento antecipado, caso contrário, aplica-se a regra do artigo 173, inciso I, do CTN.

MULTA DE OFÍCIO. HIPÓTESES DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INAPLICABILIDADE SOBRE O CRÉDITO SUSPENSO. INOCORRÊNCIA.

A aplicação da multa de ofício somente é afastada pela aplicação do art. 63, da Lei nº 9.430/1996, quando a exigibilidade do crédito tributário tiver sido suspensa por qualquer das hipóteses previstas no art. 151, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luis Cabral - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luis Cabral, Renata da Silveira Bilhim, Marina Righi Rodrigues Lara, Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Carlos Frederico Schwochow de Miranda.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão n.º 05-22.929, proferido pela 3ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Campinas/SP, que por unanimidade de votos julgou improcedente a Impugnação do Auto de Infração e considerou devida a exação.

Por bem retratar os fatos em questão, adoto parcialmente o relatório do Acórdão da DRJ Campinas/SP, nos seguintes termos:

“Trata-se de Auto de Infração da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão Financeira — CPMF, fls. 161/174, que constituiu o crédito tributário total de R\$ 9.052.773,33, somados o principal, multa de ofício e juros de mora calculados até 30/11/2007.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 140/160, a autoridade autuante narra o desenvolvimento da auditoria e noticia a obtenção de liminar e segurança pela contribuinte no Mandado de Segurança n.º 2002.61.00.014001-4, bem como o posterior acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região que deu provimento à apelação e à remessa oficial, declarando a exigibilidade da CPMF. Tendo sido verificado a falta de recolhimento da contribuição no período auditado, o crédito foi constituído de ofício.

Cientificado do lançamento em 19/12/2007, fl. 179, o sujeito passivo apresentou impugnação em 11/01/2008, fl. 272, impugnação esta juntada à fls. 181/203, alegando, em síntese:

a) inexistência de identidade entre a presente demanda administrativa e o Mandado de Segurança n.º 2002.61.00.014001-4;

b) os dispositivos legais invocados para consubstanciar o lançamento não disciplinavam os fatos apurados no Auto de Infração, à época da sua ocorrência. Com efeito, os dispositivos legais suscitados no Auto de Infração como fundamentos para o lançamento ora guerreado, a Emenda Constitucional n.º 21/99 e o Decreto n.º 3.775,01, consubstanciaram a exigência da CPMF tão somente até o dia 17/06/2002. Dessa forma, o crédito tributário relativo ao período de 18/06/2002 a 31/12/2002, objeto do presente Auto de Infração, jamais poderia ser exigido da Impugnante com fundamento em dispositivos que amparavam a exigência da CPMF em período anterior, uma vez que estes não se subsumem aos fatos descritos, o que por consequência, acarreta na falta da adequada motivação legal ao ato administrativo analisado.

c) de acordo com o artigo 150, § 4º, do CTN, os períodos exigidos no Auto de Infração, compreendidos entre 19/06/2002 a 11/12/2002, encontram-se atingidos pela decadência, o que ocasionará a extinção dos créditos tributários constituídos, nos moldes do artigo 156, inciso V, do Código Tributário Nacional. No remoto caso de não ser considerado aplicável o artigo mencionado no item anterior, aplicar-se-ia o disposto no artigo 173, inciso I, do CTN, o que implicaria na decadência dos períodos exigidos no Auto de Infração compreendidos entre 19/06/2002 a 05/12/2002;

d) no mandado de segurança n.º 2002.61.00.014001-4 o crédito tributário discutido permanece com sua exigibilidade suspensa, uma vez que houve oposição de embargos de declaração em face do v. acórdão que reconheceu a constitucionalidade da exação e até o presente momento, a Impugnante não foi intimada acerca do teor da decisão do referido recurso. Assim, seria incabível a aplicação da multa de ofício e dos juros de mora;

e) é ilegal e inconstitucional a utilização da Taxa Selic a título de juros de mora.”

A Recorrente havia impetrado Mandado de Segurança, através do processo n.º 2002.61.00.014001-4, no qual foi proferida a decisão abaixo reproduzida, e exarada no dia 04 de julho de 2003:

“Em face do 'exposto e tudo o mais que dos autos consta, JULGO PROCEDENTE O PEDIDO DA IMPETRANTE, pelo que CONCEDO A SEGURANÇA no presente writ, a fim de determinar que a autoridade impetrada se abstenha do desconto da Contribuição Provisória de Movimentação ou Transmissão de valores e créditos de natureza financeira - CPMF. Constitucional n.º 37/2002, incidente sobre as operações_ e movimentações financeiras realizadas pelas impetrantes e relacionadas As contas indicadas nestes autos, a partir de 18 de junho de 2002.”

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou apelação contra a concessão da segurança na Primeira Instância, ao Tribunal Regional da 3ª Região Fiscal, que a julgou procedente.

Ato contínuo, foram apresentados Embargos Declaratórios pela Recorrente, que foram rejeitados, resultando na Decisão do TRF3, publicada no dia 25 de agosto de 2004, e corrigida nos seguintes termos, no dia 16 de maio de 2007, a qual, desde a primeira data havia revertido a decisão de primeira instância:

“Diante disso, de ofício, reconheço a existência de erro material para que a ementa passe a ter a seguinte redação:

“CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO PROVISÓRIA SOBRE MOVIMENTAÇÃO OU TRANSMISSÃO DE VALORES E DE CRÉDITOS E DIREITOS DE NATUREZA FINANCEIRA (CPMF) – EC nº 37/02 – INCONSTITUCIONALIDADES – NÃO OCORRÊNCIA – ADIN’s nº 2.666-6 E nº 2031-5/DF

1 – O Supremo Tribunal Federal já se manifestou no sentido de que a Emenda Constitucional nº 37/2002 apenas dispôs sobre a continuidade da CPMF, não instituindo ou modificando tal contribuição de forma a exigir o lapso nonagesimal previsto no artigo 195, § 6º, da Constituição Federal, especialmente no que diz respeito aos critérios de fixação de seu montante.

2 – Dessa forma, restam incólumes os princípios da legalidade e o da anterioridade mitigada, limites objetivos da atividade impositiva tributária e, bem assim, o da bicameralidade.

3 – Inexistência de direito líquido e certo.

4 – Precedentes do Supremo Tribunal Federal.

5 – Apelação e remessa oficial providas.”

Dessa forma, não existindo qualquer omissão a ser suprida, voto pela rejeição dos embargos e pela correção do erro material, conforme fundamentação.”

O Demonstrativo de Apuração do Auto de Infração, folhas 165 a 171, discrimina os cálculos de crédito tributário devido, juros e multa, resultando no montante total de R\$ 9.052.773,33 (nove milhões, cinquenta e dois mil, setecentos e setenta e três reais e trinta e três centavos), para fatos geradores compreendidos entre 19 de junho de 2002 e 31 de dezembro de 2002, tendo sido o referido Auto de Infração lavrado no dia 12 de dezembro de 2007, e dado ciência a Recorrente no dia 13 de dezembro de 2007.

A Autoridade Julgadora de Primeira Instância assim decidiu em relação à Impugnação impetrada pela Recorrente:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PROVISÓRIA SOBRE MOVIMENTAÇÃO OU TRANSMISSÃO DE VALORES E DE CRÉDITOS E DIREITOS DE NATUREZA FINANCEIRA - CPMF

Período de apuração: 19/06/2002 a 31/12/2002

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Na hipótese em que o recolhimento não ocorre ou ocorre em desconformidade com a legislação aplicável e, por conseguinte, procede-se ao lançamento de ofício, o prazo decadencial de cinco anos tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que esse lançamento de ofício poderia ter sido realizado. Observado tal prazo na constituição do crédito tributário, não ocorre a decadência.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA. DISCUSSÃO JUDICIAL.

Constatada a falta de recolhimento, cabível a aplicação da multa de ofício, salvo na presença de liminar ou tutela antecipada. Reconhecimento judicial de efeitos suspensivos a embargos de declaração configura transferência para a esfera judicial da discussão, o que impede a apreciação da questão na esfera judicial.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. FALTA DE RECOLHIMENTO.

Constatada a falta de retenção/recolhimento da contribuição, correta a exigência de ofício do tributo não recolhido.

Lançamento Procedente”

A Recorrente tomou ciência da Decisão de Primeira Instância no dia 30 de março de 2009, e apresentou Recurso Voluntário no dia 28 de abril de 2009.

Em seu Recurso Voluntário afirma que a Decisão de Primeira Instância precisa ser reformada, apresentando os seguintes argumentos:

- I. **Decadência do Crédito Tributário** – afirma que a regra de decadência a ser aplicada é aquela prevista no § 4º, do artigo 150, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional (CTN), e não aquela considerada pela DRJ, que seria o inciso I, do artigo 173, do mesmo CTN. Afirma que o critério a ser aplicado (§4º, art. 150) decorre do fato da Recorrente não ter recolhido os valores devidos por estar amparada por decisão judicial suspendendo a exigibilidade do crédito tributário. Pleiteia que a contagem do prazo decadencial inicia-se no terceiro dia útil da semana seguinte ao período de apuração em que ocorreria o fato gerador da CPMF.
- II. **Concomitância de Objeto de Ação Judicial e Processo Administrativo Fiscal** – A Recorrente argumenta que não seria cabível a aplicação de multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) tendo em vista que o crédito tributário estava com a sua exigibilidade suspensa em razão de decisão judicial, e que o caput e § 2º, do artigo 63, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, impediria a cobrança desta multa. A DRJ não apreciou este ponto por ter considerado que um embargo apresentado no processo judicial de Mandado de Segurança abordou o tema, gerando concomitância de objeto entre o processo judicial e o administrativo. A Recorrente argumentou em Recurso Voluntário que não houve concomitância de objeto, pois o processo judicial trata tão somente da arguição de constitucionalidade da Lei.

Finalmente apresenta o seguinte pedido:

“IV — DO PEDIDO

Diante de todo o exposto, conforme detalhadamente sustentado no presente Recurso Voluntário, ratificando os termos da Impugnação apresentada, requer a Recorrente seja o presente recebido e provido para reformar o v. acórdão da C. Turma Julgadora, com a extinção total da autuação praticada, a fim de (i) reconhecer a extinção do crédito tributário exigido por força da decadência; e (ii) caso remanesça a exigência da obrigação principal, o que não se acredita, reconhecer a impossibilidade de cobrança da multa imputada, porquanto à época da lavratura do Auto de Infração a exigibilidade do crédito tributário encontrava-se suspensa por força de decisão judicial, conforme devidamente comprovado neste autos.”

A Recorrente apresentou requerimento de desistência parcial do Processo Administrativo Fiscal, no que diz respeito aos débitos referentes ao período de apuração de Dezembro/2002, nos valores R\$ 207.253,89 (duzentos e sete mil, duzentos e cinquenta e três reais e oitenta e nove centavos) e R\$ 122.941,51 (cento e vinte e dois reais, novecentos e quarenta e um reais e cinquenta e um centavos), folhas 333 a 334.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Luis Cabral, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

Desistência Parcial

Preliminarmente verifico que a desistência parcial, referida no Relatório deste Voto, enquadra-se no previsto nos §§ 1º, 2º, 3º e 5º, artigo 78, da Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015 – o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), conforme reproduzo a seguir:

Art. 78. Em qualquer fase processual o recorrente poderá desistir do recurso em tramitação.

§ 1º A desistência será manifestada em petição ou a termo nos autos do processo.

§ 2º O pedido de parcelamento, a confissão irretratável de dívida, a extinção sem ressalva do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial com o mesmo objeto, importa a desistência do recurso.

§ 3º No caso de desistência, pedido de parcelamento, confissão irretratável de dívida e de extinção sem ressalva de débito, estará configurada renúncia ao direito sobre o qual se funda o recurso interposto pelo sujeito passivo, inclusive na hipótese de já ter ocorrido decisão favorável ao recorrente.

§ 4º Havendo desistência parcial do sujeito passivo e, ao mesmo tempo, decisão favorável a ele, total ou parcial, com recurso pendente de julgamento, os autos deverão ser encaminhados à unidade de origem para que, depois de apartados, se for o caso, retornem ao CARF para seguimento dos trâmites processuais.

§ 5º Se a desistência do sujeito passivo for total, ainda que haja decisão favorável a ele com recurso pendente de julgamento, os autos deverão ser encaminhados à unidade de origem para procedimentos de cobrança, tornando-se insubsistentes todas as decisões que lhe forem favoráveis.”

Subsidiariamente ao RICARF, valho-me do previsto na Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015, o Código do Processo Civil (CPC), nos termos dos §§ 1º, 2º, 4º e 5º, do artigo 337; incisos V e VIII, do artigo 485; artigos 502 e 503, *caput*; e artigos 505 a 508.

Art. 337. Incumbe ao réu, antes de discutir o mérito, alegar:

(...)

§ 1º Verifica-se a litispendência ou a coisa julgada quando se reproduz ação anteriormente ajuizada.

§ 2º Uma ação é idêntica a outra quando possui as mesmas partes, a mesma causa de pedir e o mesmo pedido.

(...)

§ 4º Há coisa julgada quando se repete ação que já foi decidida por decisão transitada em julgado.

§ 5º Excetuadas a convenção de arbitragem e a incompetência relativa, o juiz conhecerá de ofício das matérias enumeradas neste artigo.

(...)

Art. 485. O juiz não resolverá o mérito quando:

(...)

V - reconhecer a existência de preempção, de litispendência ou de coisa julgada;

(...)

VIII - homologar a desistência da ação;

(...)

§ 3º O juiz conhecerá de ofício da matéria constante dos incisos IV, V, VI e IX, em qualquer tempo e grau de jurisdição, enquanto não ocorrer o trânsito em julgado.

(...)

Art. 502. Denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso.

Art. 503. A decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão principal expressamente decidida.

(...)

Art. 505. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas relativas à mesma lide, salvo:

I - se, tratando-se de relação jurídica de trato continuado, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito, caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença;

II - nos demais casos prescritos em lei.

Art. 506. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.

Art. 507. É vedado à parte discutir no curso do processo as questões já decididas a cujo respeito se operou a preclusão.

Art. 508. Transitada em julgado a decisão de mérito, considerar-se-ão deduzidas e repelidas todas as alegações e as defesas que a parte poderia opor tanto ao acolhimento quanto à rejeição do pedido.

A desistência da forma como previsto, no texto normativo acima, configura “renúncia ao direito sobre o qual se funda o recurso interposto pelo sujeito passivo”, e implica na conversão da decisão da DRJ, sobre a inexistência do direito creditório, em decisão definitiva, prejudicando todas as demais argumentações da Recorrente.

Decadência

A Recorrente argumenta que o direito a efetuar o lançamento decai a partir da data de ocorrência do fato gerador, nos termos do § 4º, do artigo 150, do CTN, diferente da interpretação da DRJ, que aplicou o prazo previsto no inciso I, do artigo 173, também do CTN, o que levaria a se declarar decadência sobre todos os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos antes de 12 de dezembro de 2002, a considerar a data do auto de infração, um dia antes da ciência do mesmo pela Recorrente, restando fora do período decadencial, apenas os fatos geradores referentes ao mês de dezembro de 2002, que foram objeto de desistência da Recorrente, e para os quais tornou-se definitiva a Decisão de Primeira Instância.

Ocorre que não houve pagamento da CPMF, pelo fato da Recorrente estar em uso de medida judicial suspensiva do referido pagamento em sede de processo de mandado de segurança, que discutia a constitucionalidade da cobrança de CPMF.

Vemos que o prazo decadencial encerra-se em 5 (cinco) anos contados da data da extinção do crédito tributário, e o próprio CTN define precisamente este momento:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifo nosso)”

Chamo a atenção para o fato de que o artigo 150, acima, descreve o lançamento por homologação, e não as hipóteses de extinção do crédito tributário, que é tema do artigo 156.

O texto do § 1º, do artigo 150, tem sido objeto de intensa controvérsia, em razão de interpretação que se tem dado ao mesmo, no sentido de que, como há a previsão de uma condição resolutória, referente a homologação futura, que pode se dar de forma expressa pela ação da Autoridade Tributária, ou por sua omissão no prazo de 5 (cinco) anos, como podemos ler no § 4º, deste mesmo artigo, entendeu-se que a extinção do crédito tributário, na modalidade do

lançamento por homologação, somente poderia ocorrer pela homologação tácita, decorrido o prazo do § 4º, na ausência de ação da Autoridade Tributária.

O lançamento é um ato privativo da autoridade administrativa, sendo uma ação de Estado, através de seus agentes competentes para a constituição do crédito tributário, no exercício do seu poder soberano de tributar seus residentes e as operações comerciais, econômicas, financeiras e negociais que se desenvolvam em seu território, e em algumas situações fora dele. Assim está claro nos termos do artigo 142, 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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”(grifo nosso)

Desta forma, afasto como imprópria a denominação de auto-lançamento, que usualmente se aplica ao lançamento por homologação, na medida em que não cabe atribuir o ato, sendo este privativo da autoridade administrativa, aos particulares na sua relação jurídica/tributária com o Estado. O que de fato ocorre nesta modalidade é a antecipação de todos os atos necessários à constituição do crédito pelo contribuinte, quais sejam: aquelas elencadas no *caput* do artigo 142, acima.

As condições resolutivas, assim são definidas na Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, o Código Civil:

“Art. 127. Se for resolutive a condição, enquanto esta se não realizar, vigorará o negócio jurídico, podendo exercer-se desde a conclusão deste o direito por ele estabelecido.”

No negócio jurídico, condicionado a condição resolutive, seus efeitos passam a vigorar desde o seu início, não fosse assim, se os efeitos somente pudessem se produzir pela implementação da condição, esta seria suspensiva, e não resolutive, como podemos ver no artigo 125, do Código Civil.

Art. 125. Subordinando-se a eficácia do negócio jurídico à condição suspensiva, enquanto esta se não verificar, não se terá adquirido o direito, a que ele visa.

Então, se a condição resolutive do § 1º, do artigo 150, do CTN, refere-se ao pagamento e a extinção do crédito, este não poderia mais produzir efeitos jurídicos a partir da implementação da condição. Considerando que o pagamento e a extinção do crédito seria o negócio jurídico condicionado, estaríamos em uma enorme contradição pois, interpretada desta forma, o pagamento somente extinguiria o crédito até a homologação.

O certo é se considerar que a condição resolutive é imposta ao lançamento e ao direito da autoridade administrativa efetuar-lo, e não ao pagamento e a extinção do crédito. Até porque, a homologação expressa implica considerar que houve concordância da Autoridade Tributária com os atos antecipados pelo contribuinte, caso contrário não os homologaria. A homologação expressa constitui o lançamento pela Autoridade Tributária, competência esta que lhe é exclusiva.

Dito de outra forma, se assim fosse, o crédito somente seria extinto cinco anos depois, ou na eventualidade de uma homologação expressa, o que representaria uma insegurança enorme ao contribuinte que, já tendo pago o valor antecipadamente calculado, não teria nenhuma proteção legal à conclusão da operação que a própria Lei determinou que ele fizesse.

Neste sentido reproduzo trecho do voto da Autoridade Julgadora de 1ª Instância, no Acórdão n.º 16-37.017, 9ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I/SP.

“12. Para melhor compreender o significado destes dispositivos, citemos a lúcida lição de ALBERTO XAVIER:

“ ... a condição resolutiva permite a eficácia imediata do ato jurídico, ao contrário da condição suspensiva, que opera o diferimento dessa eficácia. Dispõe o artigo 119 do Código Civil que "se for resolutiva a condição, enquanto esta se não realizar, vigorará o ato jurídico, podendo exercer-se desde o momento deste o direito por ele estabelecido; mas, manifestada a condição, para todos os efeitos, se extingue o direito a que ela se opõe". Ora, sendo a eficácia do pagamento efetuado pelo contribuinte imediata, imediato é o seu efeito liberatório, imediato é o efeito extintivo, imediata é a extinção definitiva do crédito. O que na figura da condição resolutiva sucede é que a eficácia entretanto produzida pode ser destruída com efeitos retroativos se a condição se implementar.” (Do Lançamento, Teoria Geral do Ato e do Processo Tributário”, Editora Forense, 1998, pag. 98/99).

13. O pagamento antecipado, portanto, extingue o crédito tributário, e é a partir da sua data que se conta o prazo em que se perece o direito de pleitear a restituição.

14. Apenas para argumentar, se fosse adotada a tese diversa segundo a qual o pagamento antecipado, nos termos do art. 150 do CTN, só produziria efeitos após a homologação (tácita ou expressa), não se poderia admitir a repetição do indébito por pagamento indevido antes de implementada essa condição resolutória, o que seria um enorme contrasenso. Assim, a homologação apenas torna definitiva a extinção do crédito no sentido de impedir a atividade revisional do Fisco.”

Fica claro que a extinção do crédito não pode estar condicionada no § 1º, do artigo 150, pois, ou não produziria mais efeitos após a homologação, ou não poderia gerar direitos até a homologação, se fosse uma condição suspensiva, como eventualmente se interpreta, sugerindo a extinção do crédito apenas na homologação expressa ou tácita, a primeira fato futuro e incerto e a segunda apenas cinco anos após o contribuinte se desfazer de seu patrimônio, para finalmente poder se beneficiar dos efeitos do seu ato indevidamente considerado condicionado, que seria o pagamento.

Assim, quando ocorre o pagamento, e conseqüentemente extingue-se o crédito tributário, a Autoridade Tributária tem 5 (cinco) anos para efetuar o lançamento em bases diversas daquelas antecipadas pelo contribuinte, no ciclo completo dos requisitos necessários ao lançamento tributário exigidos pelo *caput*, do artigo 142 e pelas disposições do artigo 150, do CTN, para além do valor do crédito extinto, podendo vir a ser homologado expressamente pela Autoridade Tributária (lançamento por homologação), ou tacitamente, através perda do direito da Autoridade Tributária em rever os elementos constitutivos do lançamento tributário, antecipados pelo contribuinte.

Neste caso específico, havendo o pagamento, ainda que a Autoridade Tributária venha a considerar o crédito já extinto insuficiente, dentro do prazo decadencial, ela poderá rever a antecipação dos atos necessários ao lançamento, praticados pelo contribuinte, referente ao mesmo fato gerador, obviamente considerando a parcela do crédito já paga antecipadamente (§ 3º, art. 150).

A referida condição resolutória refere-se, como já explicado acima, aos atos necessários ao lançamento, e não à extinção do crédito, o que significa dizer que desde o fato gerador do tributo, considera-se cumprida a obrigação tributária de antecipação de providências ao contribuinte, delegada legalmente, na modalidade de lançamento por homologação.

Fato diverso ocorre quando não há o pagamento, pois neste caso, o ciclo completo dos procedimentos, necessários à antecipação das providências exigidas por Lei ao contribuinte, não se concluiu, não havendo de fato o conjunto de atos e de cumprimento dos requisitos legais, descritos nos Artigos 142 e 150, do CTN, necessários ao lançamento que poderiam vir a ser homologados expressa ou tacitamente.

“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.”

Entendo ser correta a aplicação do inciso I, do artigo 173, do CTN, pela Autoridade Julgadora de Primeira Instância, na medida em que não ocorreu o pagamento, e considero irrelevante que o mesmo não tenha se processado por medida suspensiva judicial, posto que o prazo decadencial ao direito da Autoridade Tributária, em proceder ao lançamento pela homologação dos atos anteriormente praticados pelo sujeito passivo, refere-se aos requisitos determinados no artigo 150, e não tendo havido o pagamento, não há o que se homologar, sendo portanto inaplicável o § 4º, do artigo 150, do CTN, posto que a própria inconstitucionalidade, pleiteada judicialmente pela Recorrente, foi afastada pela Justiça, persistindo a obrigação tributária.

Sem razão à Recorrente neste ponto.

Concomitância da Ação Judicial a Respeito do Lançamento de Multa de Ofício sobre o Crédito Suspenso por Medida Liminar

Como podemos verificar na descrição dos fatos presente no Relatório deste Voto, a Recorrente conseguiu medida liminar, na Primeira Instância Judicial, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário objeto do presente processo, no dia 04 de julho de 2003, a qual foi revertida em decisão do TRF3, do dia 16 de maio de 2007, e tendo sido o Auto de Infração lavrado em 12 de dezembro de 2007.

O fato é que no momento da lavratura do auto de infração, já não mais havia suspensão da exigibilidade do crédito tributário em decorrência da aplicação do previsto no artigo 151, do CTN.

Vejamos então o que está previsto no artigo 63, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

“ 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.”

Vemos que há a exigência de que, neste caso, a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício, no entanto, entendo que por não haver qualquer medida judicial em vigor no ato de lavratura do auto de infração, que pudesse produzir o efeito de se suspender a exigibilidade do referido débito, o artigo 63, acima, é inaplicável, pois o lançamento não teria sido constituído para se evitar a decadência de créditos tributários cuja exigibilidade estivesse suspensa, nos termos do artigo 151, do CTN, mas sim pela inexistência de pagamento de tributo já vencido.

De qualquer forma, o que a Autoridade Judiciária de Primeira Instância concedeu foi a própria segurança, determinando a inconstitucionalidade da cobrança de CPMF e que a Autoridade Tributária se abstinhasse “*do desconto da Contribuição Provisória de Movimentação ou Transmissão de valores e créditos de natureza financeira – CPMF*”, conforme já reproduzido acima no Relatório, e por outro lado, a Decisão de Segunda Instância não apenas reconheceu a constitucionalidade da cobrança, como afastou expressamente os pressupostos de concessão de medida liminar ou qualquer outra de caráter cautelar, na medida em que assim consignou na própria decisão: “*3 – Inexistência de direito líquido e certo.*”.

Não cabe então arguir que houvesse qualquer previsão legal que desse suporte a pretensão de suspensão do crédito tributário, especialmente no que diz respeito à aplicabilidade do artigo 151, do CTN, bem como do artigo 63, da Lei nº 9.430/1996.

Sem razão à Recorrente neste ponto.

Conclusão

Desta forma, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luis Cabral