



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

Processo nº 15165.002774/2005-82
Recurso nº 141.235 Voluntário
Acórdão nº 3202-00.191 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de setembro de 2010
Matéria PIS/COFINS IMPORTAÇÃO
Recorrente MOREIRA DA SILVA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MADEIRAS LTDA
Recorrida DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 25/07/2005

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. NATUREZA JURÍDICA. ATIVIDADE ADMINISTRATIVA.

O lançamento tem natureza jurídica declaratória de direito no que respeita à legislação material, precipuamente ao fato gerador e à correspondente obrigação tributária, e natureza constitutiva de direito no que pertine ao crédito tributário.

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

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO PARA PREVENIR A DECADÊNCIA.

Não se confunde a suspensão da exigibilidade do crédito tributário com a constituição do mesmo mediante lançamento tributário, não havendo suporte legal que impeça a constituição do crédito tributário para prevenir a decadência, mesmo com suspensão da exigibilidade, *ex vi* do artigo 142, II, do CTN.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


JOSÉ LUIZ NOVO ROSSARI - Presidente


JOÃO LUIZ FREGONAZZI - Relator

Formalizado em: 13 de outubro de 2010.

Participaram do presente julgamento os conselheiros José Luiz Novo Rossari, Irene Souza da Trindade Torres, Heroldes Bahr Neto, João Luiz Fregonazzi e Gilberto de Castro Moreira Junior. Ausente justificadamente o conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda. Presente o conselheiro Elias Fernandes Eufrásio.



Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório de julgamento da autoridade julgadora de primeira instância, abaixo transcrito.

Trata o presente processo dos Autos de Infração lavrados para a constituição da exigência do PIS/PASEP e da COFINS na importação, relativamente à operação processada pela Declaração de Importação (DI) n° 05/0781706-5, perfazendo um crédito tributário total no valor de R\$ 130.187,85 (fls. 01 a 11 e 30).

A autuação decorreu da insuficiência do recolhimento das mencionadas contribuições por parte da importadora, tendo em vista a autorização judicial para a impetrante procedesse ao depósito integral do montante dos tributos questionados, deferida nos autos do Mandado de Segurança n° 2005.70.00.020150-9, da 2ª Vara Federal de Curitiba (fls. 31 a 40).

A fiscalização informa, de plano, que o lançamento foi realizado visando prevenir de eventual decadência do crédito tributário discutido na esfera judicial, uma vez que sua exigibilidade está suspensa por força do disposto no artigo 151, inciso II, do CTN.

Os autos nos dão conta que a impetrante interpôs, preventivamente, a mencionada ação mandamental objetivando o não recolhimento de PIS e de COFINS, por entender que sua cobrança é inconstitucional, porque viola, dentre outros, os princípios constitucionais da isonomia e da proporcionalidade e também por entender que referidas contribuições somente poderiam ter sido instituídas por lei complementar. Afirma ainda que a base de cálculo das referenciadas contribuições, conforme estabelecida no art. 7º da Lei n° 10.865/2004, é inconstitucional por contrariar o disposto no art. 149, § 2º, III, "a", da CF/88 (na redação da EC n° 42/03), razão pela qual pleiteou, liminarmente, e obteve deferimento para proceder ao depósito judicial das importâncias ora discutidas.

Também, às fls. 36 a 40, temos a cópia da Sentença, proferida nos autos da citada ação de mandado de segurança, no qual a autoridade judicial prolatou decisão concedendo em parte a segurança requerida, "para o fim de fixar como base de cálculo do PIS e da COFINS incidentes na importação, nos termos da Lei n° 10.835/04, o valor aduaneiro previsto no art. 77 do Decreto n° 4.543/02, na forma da fundamentação".

Cientificada da autuação, a importadora apresentou a impugnação de fls. 44 a 52, para aduzir, em preliminar, que estando o crédito tributário com sua exigibilidade suspensa por conta do depósito promovido em ação judicial movida para discutir idêntica matéria, o presente lançamento, além de nulo, é totalmente insubsistente na medida em que julgada procedente a ação os depósitos serão resgatados e a dívida final deixará de existir, ou, do contrário, se julgada improcedente, os depósitos serão convertidos em renda da União para fins de extinção dos respectivos créditos tributários.

No mérito sustenta que não pode subsistir o lançamento em face da presunção que está suspensa, não havendo, por conseguinte, prova de qualquer

irregularidade que autorize a constituição do crédito tributário, uma vez que em momento algum agiu contra a lei.

Nestes termos, requer a anulação dos autos de infração com a conseqüente desconstituição dos créditos tributários.

A autoridade julgadora *a quo* não acolheu a pretensão da contribuinte, conheceu em parte do recurso para considerar que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, não conhecendo da matéria levada à apreciação do poder judiciário.

Irresignada, a querelante interpôs recurso voluntário, onde aduz em síntese os mesmos fundamentos erigidos na impugnação.

É o relatório.



Voto

Conselheiro JOÃO LUIZ FREGONAZZI, Relator

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

A recorrente questiona o lançamento visando prevenir a decadência de crédito tributário discutido na esfera judicial, uma vez que sua exigibilidade está suspensa ex vi do disposto no artigo 151, inciso II, do CTN. Alega que procedeu ao depósito do montante integral, estando a exigibilidade suspensa, não podendo a fiscalização proceder ao lançamento tributário por ausência de disposição legal que autorize esse procedimento e em razão da vedação insculpida no supracitado dispositivo legal.

De início, a matéria trazida a lume não se confunde com aquela pertinente à esfera judicial, qual seja a inconstitucionalidade da lei instituidora das contribuições denominadas PIS e COFINS – IMPORTAÇÃO. Por essa razão, deve ser conhecida.

A autuação decorreu da insuficiência do recolhimento das mencionadas contribuições por parte da importadora, tendo em vista a autorização judicial para que a impetrante procedesse ao depósito integral do montante dos tributos questionados, deferida nos autos do Mandado de Segurança impetrado pela contribuinte na 2ª Vara Federal de Curitiba (fls. 36 e seguintes).

A contribuinte interpôs, preventivamente, a mencionada ação mandamental objetivando o não recolhimento de PIS e de COFINS, por entender que sua cobrança é inconstitucional, porque viola, dentre outros, os princípios constitucionais da isonomia e da proporcionalidade e também por entender que referidas contribuições somente poderiam ter sido instituídas por lei complementar. Afirma ainda que a base de cálculo das referenciadas contribuições, conforme estabelecida no art. 7º da Lei nº 10.865/2004, é inconstitucional por contrariar o disposto no art. 149, § 2º, III, “a”, da CF/88 (na redação da EC nº 42/03), razão pela qual pleiteou, liminarmente, e obteve deferimento para proceder ao depósito judicial das importâncias ora discutidas.

A autoridade judicial prolatou decisão concedendo em parte a segurança requerida, “*para o fim de fixar como base de cálculo do PIS e da COFINS incidentes na importação, nos termos da Lei nº 10.835/04, o valor aduaneiro previsto no art. 77 do Decreto nº 4.543/02, na forma da fundamentação*”.

Falece razão à recorrente.

Forçoso reconhecer, a teor do disposto no art. 142 e Parágrafo Único, do CTN, incabível à autoridade administrativa a não aplicação da lei. É remansosa a jurisprudência do 3.º Conselho de Contribuintes a amparar a argumentação nesse sentido.

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.

NATUREZA JURÍDICA DO LANÇAMENTO

O lançamento é ato administrativo de natureza meramente declaratória quanto ao fato gerador e à obrigação tributária. Quando verificada a concretização da hipótese de incidência tributária nasce a obrigação tributária, a relação jurídica entre sujeito passivo e ativo que permite a este último constituir pelo lançamento o crédito tributário. Caso anulado sem análise do mérito, pode a autoridade autuante proceder a novo lançamento, desde que não esgotado o prazo decadencial. Ora, isso somente é possível porque a natureza jurídica do lançamento, quanto à obrigação tributária, é declaratória de direito.

A teor do disposto no artigo 142, *caput*, do CTN, o lançamento apenas verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente. Segue que com relação a esses institutos não pode ser constitutivo de direito.

Ricardo Alexandre, *in* Direito Tributário Esquematizado, Editora Método, 3.^a Edição, pág. 350, assim se posiciona:

Para haver lançamento – e, portanto, crédito tributário – é necessário que exista fato gerador – e, portanto, obrigação. É exatamente por isso que o art. 139 do CTN afirma que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. O mesmo raciocínio presidiu a elaboração do artigo 140, que trata do crédito tributário e da “obrigação tributária que lhe deu origem”. Um crédito não fundamentado em obrigação é um absurdo lógico e só aparece no mundo dos fatos quando há lançamento indevidamente realizado, caso em que o crédito possuirá existência meramente formal, devendo ser extinto posteriormente por decisão judicial ou administrativa.

Da análise realizada extrai-se a resposta legal uma interminável celeuma doutrinária. Qual seria a natureza jurídica do lançamento? Declaratória ou constitutiva? Para aqueles que afirmam que o surgimento do crédito ocorre no mesmo momento do fato gerador, o lançamento apenas tornaria líquido e certo um crédito já existente, declarando-o. Entretanto, pela análise realizada, percebe-se que o legislador do CTN enxergou o fenômeno jurídico-tributário de maneira bastante diferente, entendendo que não existe crédito antes do lançamento, de forma que éster teria, quanto ao crédito, natureza constitutiva. A tese foi expressamente adotada pelo artigo 142 acima transcrito, pois este afirma que “compete à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento”.

O entendimento também é seguido o âmbito do STJ, o qual já afirmou textualmente que “o crédito tributário não surge com o fato gerador. Ele é constituído pelo lançamento” (1.^a T., Resp 250.306/DF, rel. Min. Garcia Vieira, j. 06.06.2000 DJU 01.08.2000, p. 208).

Não obstante a natureza constitutiva do lançamento, no que se refere ao crédito, é necessário que se perceba que o CTN claramente atribuiu-lhe natureza obrigatória quanto à obrigação. A conclusão decorre da redação do mesmo art. 142,

Processo n° 15165.002774/2005-82
Acórdão n.° 3202-00.191

S3-C2T2
Fl. 121

no ponto em que inclui no procedimento do lançamento a função de “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente”. Ora, ao verificar formalmente que o fato gerador ocorreu, a autoridade fiscal declara – e não constitui – a obrigação tributária.

A conclusão é que o lançamento tributário tem natureza declaratória quanto à obrigação tributária, e constitutiva quanto ao crédito tributário. Ou seja, natureza jurídica mista.

Alberto Xavier, em apurada análise (Do lançamento, Teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário, Editora Forense, 2.^a Edição, pág. 573) termina por considerar que “o lançamento traduz-se assim num juízo declarativo da obrigação tributária e num comando constitutivo da ação executiva, que é autônoma da primeira. E dizemos que o comando tem eficácia constitutiva porque faz nascer a ação executiva....”

Apesar de considerar que o fato tributário ou fato gerador tem eficácia constitutiva imediata, o que relegaria ao lançamento apenas a natureza declaratória, o ilustre mestre inova e não nega a natureza constitutiva do lançamento, ainda que somente quanto à ação executiva.

Na verdade, são matizes diversos da melhor doutrina, que termina por considerar que o lançamento tem dupla eficácia, tese também defendida pelo saudoso mestre Rubens Gomes de Sousa.

LANÇAMENTO PARA PREVENIR A DECADÊNCIA

O artigo 151 do CTN, posteriormente alterado pela Lei Complementar n.º 104/2001, passou a vigor com a seguinte redação:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I- moratória;

II- o depósito do seu montante integral;

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

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

V- a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI- o parcelamento.

O Depósito do montante integral, conforme disposição textual do art. 151, II, do CTN, tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário controverso mediante decisão judicial, mas não pode impedir a constituição do mesmo mediante lançamento tributário, *ex vi legis*, a teor do disposto no art. 63 da Lei n.º 9.430/1996, redação vigente à época dos fatos, *verbis*:

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 1996.

§ 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.

Portanto, no supracitado artigo 63, *caput*, há expressa determinação endereçada à autoridade administrativa para formalização de crédito tributário para prevenir a decadência. Como no caso houve suspensão da exigibilidade, a multa de ofício, ainda que para prevenir a decadência, não pode ser aplicada, mas os tributos incidentes na importação sim.

Erra a recorrente por confundir crédito tributário com a sua formalização através do ato administrativo denominado lançamento tributário. Confunde, ainda, constituição do crédito tributário com sua exigibilidade. Por força do artigo 151, II, do CTN a exigibilidade está suspensa, a constituição, não.

Releva ainda considerar que o lançamento tributário tem natureza declaratória de direito quanto à legislação material que o fundamenta, quanto aos fundamentos de fato e de direito. Tem natureza constitutiva apenas no que respeita à formalização do crédito tributário. Há também que se considerar que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSOS ADMINISTRATIVO E JUDICIAL

A teor do disposto no artigo 1.º, § 2.º, do Decreto-Lei n.º 1.737/79, bem como o artigo 38, § único da Lei n.º 6.830/80, aplicável aos débitos já inscritos em dívida ativa, a propositura pelo contribuinte de ação judicial importa em renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa, conforme abaixo transcrito:

Decreto-Lei 1737/1979

Art. 1º, § 2º - A propositura, pelo contribuinte, de ação anulatória ou declaratória de nulidade do crédito da Fazenda Nacional importa em renúncia do direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto.

Lei 6.830/1980

Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

Processo nº 15165.002774/2005-82
Acórdão n.º 3202-00.191

S3-C2T2
Fl. 123



Parágrafo único - A propositura, pelo contribuinte, de ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto."

Cerra fileiras junto às normas legais citadas o ADN n.º 3, de 14 de fevereiro de 1996, da Coordenação Geral do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal, *verbis*:

a) a propositura pelo contribuinte contra a Fazenda Nacional de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa a renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto ;

b) conseqüentemente, quando diferentes os objetos do processo judicial e do processo administrativo, este terá prosseguimento normal no que se relaciona à matéria diferenciada (p. ex. aspectos formais do lançamento, base de cálculo etc.).

c) no caso da letra "a", a autoridade dirigente do órgão onde se encontra o processo não conhecerá de eventual petição do contribuinte, proferindo decisão formal, declaratória da definitividade da exigência discutida ou da decisão recorrida, se for o caso, encaminhando o processo para a cobrança do débito, ressalvada a eventual aplicação do disposto no art. 149 do CTN.

d) na hipótese da alínea anterior, não se verificando a ressalva ali contida, proceder-se-á a inscrição em dívida ativa, deixando-se de fazê-lo, para aguardar o pronunciamento judicial, somente quando demonstrada a ocorrência do disposto nos incisos II (depósito do montante integral do débito) ou IV (concessão de medida liminar em mandado de segurança), do art. 151, do CTN.

e) é irrelevante, na espécie, que o processo tenha sido extinto, no Judiciário, sem julgamento do mérito (art. 267 do CPC).

Assim, não deve ser analisado lançamento tributário, suporte fático e normas materiais em que se fundamenta, no que respeita à exigência das contribuições mencionadas.

Pacífica a jurisprudência do CARF nesse sentido. Veja-se abaixo transcrita a Súmula n.º 5 do antigo Terceiro Conselho de Contribuintes:

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura, pelo sujeito passivo, de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação de matéria distinta da constante do processo judicial.

Pacífica a posição nesse sentido, como comprova o parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional publicado no DOU de 10.07.1978, pág. 16431, e cujas conclusões são as seguintes:

32. Todavia, nenhum dispositivo legal ou princípio processual permite a discussão paralela da mesma matéria em instâncias




diversas, sejam administrativas ou judiciais ou uma de cada natureza.

No que respeita ao crédito tributário, não podendo haver análise quanto aos fundamentos fáticos e jurídicos, resta que na esfera administrativa está o mesmo definitivamente constituído, o que não impede seja desconstituído em face de decisão judicial definitiva contrária à pretensão da Fazenda Pública.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões, em 30 de setembro de 2010


JOÃO LUIZ FREGONAZZI