

ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



228

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

228

(SETEMBRO - 2014)

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra "100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Impressão
Edições Loyola

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões



Cipriano Souza
é o autor da pintura reproduzida em
destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.

Complete sua coleção.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

André Mendes Moreira, Patrícia Dantas Gaia e Eduardo Lopes de Almeida Campos - O tratamento fiscal do ágio e a problemática do ágio "interno" antes e após a vigência da Lei nº 12.973/2014

1. Introdução. 2. O conceito de ágio na redação original do Decreto-lei nº 1.598/1977 e seu tratamento fiscal. 3. O novo conceito de ágio e sua disciplina fiscal após a vigência da Lei nº 12.973/2014. 4. A amortização fiscal do ágio e o problema do "ágio interno" no âmbito do Carf. 5. O problema da convergência dos conceitos no Direito e nas ciências contábeis e as dificuldades jurisprudenciais no tratamento fiscal do ágio. 6. Conclusão.

7

Daniel Cavalcante Silva - Isenção fiscal concedida por prazo certo e condição determinada: a casuística do Programa Universidade para Todos (Prouni) e o entendimento jurisprudencial em consolidação

1 - Introdução. 2 - Evolução histórico-legal do Programa Universidade para Todos (Prouni): a implementação da proporcionalidade da isenção fiscal. 3 - A isenção fiscal concedida por prazo certo e condição determinada: inteligência do art. 178 do Código Tributário Nacional. 4 - Do entendimento jurisprudencial em consolidação. 5 - Conclusão.

20

Eduardo Maneira e Alexandre Teixeira Jorge - O ITCMD nas doações coletivas

1. Introdução. 2. Histórico e evolução. 3. A ausência de regulamentação complementar plena do ITCMD e o exercício da competência legislativa concorrente por parte dos Estados. 4. A competência dos Estados para dispor sobre a incidência do ITCMD sobre as doações coletivas. 5. Conclusões.

31

Fernando Lemme Weiss - O conflito fiscal federativo e seu equacionamento

I - A matriz constitucional dos litígios. II - Os conflitos federativos em matéria de ICMS. III - A ordenação viável dos litígios. IV - Conclusão.

42

Giancarlo Chamma Matarazzo e Rubens Barrionuevo Biselli - Estrutura de aquisição de participação societária financiada com dívida e o direito de deduzir as respectivas despesas financeiras após a incorporação societária

I. Introdução. II. Os limites subjetivos da dedução de despesas financeiras. III. As restrições historicamente aplicadas pela jurisprudência administrativa em relação à dedutibilidade das despesas financeiras. IV. A falsa impressão de que as despesas financeiras não seriam necessárias à empresa adquirida. V. Estruturas de compra alavancada em que a dívida é concedida por empresa estrangeira do mesmo grupo econômico - as regras objetivas previstas na legislação brasileira. VI. Conclusão.

53

Isabela Schenberg Frascino - O mito do exercício irregular de atividades por meio de pessoa jurídica

I. Justificativas para criação de pessoa jurídica e sua legítima utilização na prestação de serviços. II. Impossibilidade de desconsideração de pessoa jurídica sem verificação e comprovação individualizada, pelo Fisco, da ausência das justificativas de constituição. III. Desobrigação da fonte pagadora de exigir ou acessar informações detalhadas sobre empresas de terceiros e suas justificativas de constituição. IV. Ausência de simulação, pessoa jurídica fictícia ou inexistente.

70

Ives Gandra da Silva Martins - Bacen x SRF: a desconsideração de operações legais

80

José Jayme de Macêdo Oliveira - Contribuição de melhoria: aspectos pouco e/ou muito debatidos

1. Aspectos pouco debatidos. 2. Aspectos (ainda) muito debatidos.

93

PARECER

Ação Anulatória. Prescrição. Descabimento. Lançamento. Invalidade. Revisão. Possibilidade

Hugo de Brito Machado
Hugo de Brito Machado Segundo

Não há prescrição do direito de se opor à pretensão de terceiro enquanto tal pretensão for exercitável. É despropositado, portanto, falar-se de prazo prescricional para o ajuizamento de ação anulatória de crédito tributário ainda exigível. Mesmo para os que a admitem, porém, a tese da "prescrição da ação anulatória" não impede a oposição de embargos à execução, ou o ajuizamento de ação anulatória que visa *substituir* tais embargos.

A adesão ao parcelamento não impede a própria Administração de proceder ao controle de legalidade do lançamento, reduzindo o valor deste. Em ocorrendo essa revisão, é o valor oriundo dela que deve ser exigido pelo Fisco. Tampouco essa adesão impede o questionamento judicial da dívida, notadamente quando este se funda em aspectos "de direito", como a equivocada aplicação de uma legislação revogada ou a adoção de critérios de cálculo desacertados. Admitir o contrário é afrontar o disposto no art. 5º, XXXV, da CF/1988, que assegura o direito à jurisdição.

Consulta

(...), por meio de seus ilustres advogados, Dra. *Jéssica Rocha* e Dr. *Natanael Martins*, consulta-nos a respeito de questões inerentes ao imposto de renda das pessoas jurídicas, à contribuição social sobre o lucro e ao Direito Processual Tributário, Administrativo e Judicial, narrando, em síntese, o seguinte:

1. Em dezembro de 1998, o consulente sofreu autos de infração nos quais a Receita Federal afirma ter havido "omissão de receitas", tratando toda a receita alegadamente omitida como rendimento tributável.
2. Por considerar indevida a exigência, o consulente a impugnou, demonstrando, entre outras coisas, que, nos termos da legislação já vigente à época dos fatos geradores (Lei 9.249/1995), a receita alegadamente omitida deveria ser considerada na apuração da base de cálculo do imposto de renda (em conjunto com despesas e custos), não podendo ser toda ela tratada como rendimento líquido. Em um dos anos-calendários, inclusive, o consulente havia sofrido prejuízo, o que não havia sido levado em consideração pela autoridade lançadora.
3. Em primeira instância administrativa, em maio de 2001, a Delegacia Regional de Julgamento (DRJ) de Recife aco-



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular (Aposentado) da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, Desembargador Federal (Aposentado) do Tribunal Regional Federal da 5ª Região e Presidente do Icet - Instituto Cearense de Estudos Tributários.



Hugo de Brito Machado Segundo

é Professor Adjunto da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará (UFC), Coordenador do Programa de Pós-graduação em Direito (Mestrado/Doutorado) da UFC e Visiting Scholar da Wirtschaftsuniversität (Viena, Áustria).

lheu o argumento do consulente, de que a receita omitida deveria ser submetida ao mesmo tratamento dado às receitas contabilizadas, vale dizer, servir de elemento na apuração do lucro real, juntamente com custos e despesas. Como consequência, determinou a consideração dos custos (v.g., compras) necessários à obtenção das referidas receitas, o que implicou substancial redução da quantia considerada devida.

4. Tendo em vista que o consulente, em março de 2000, havia aderido ao Programa de Recuperação Fiscal (Refis), o julgamento da DRJ de Recife motivou-lhe a apresentar pedido de retificação do saldo devedor desse parcelamento, no qual o lançamento em questão havia sido inserido. Isso porque constava do Refis o valor originalmente lançado, e não aquele, substancialmente mais baixo, decorrente da revisão operada pela DRJ quando do julgamento de primeira instância.

5. O processo administrativo fora então encaminhado pela DRJ de Recife ao Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, para que este apreciasse o “recurso de ofício” decorrente do êxito parcial do consulente em primeira instância, bem como as implicações de sua adesão ao Refis.

6. Em 2009, apreciando o referido recurso de ofício, o Conselho de Contribuintes considerou que a adesão ao Refis configuraria desistência da impugnação apresentada, motivo pelo qual anulou a decisão de primeira instância, restabelecendo o crédito tributário em seus valores originários. Como consequência desse julgamento, que se tornou definitivo no âmbito administrativo em outubro de 2009, e da posterior *exclusão* do consulente do Refis, a Fazenda Nacional moveu ações de execução fiscal, cobrando as aludidas quantias.

7. Nesse cenário, o consulente, não tendo como garantir integralmente as execuções, moveu, em 2010, ação anulatória, na qual pleiteia a desconstituição do referido lançamento. Aduziu, para tanto, que o auto de infração adotou critérios ilegais para o cálculo do valor devido, o que inclusive fora reconhecido pela própria Administração, não sendo correta, por sua vez, a decisão do Conselho que restabelecera a exigência em seu valor originário. Apontou, ainda, a existência de prejuízo fiscal em um dos anos-calendário abrangidos pelo lançamento.

8. No âmbito da ação anulatória foi realizado trabalho pericial que confirmou as alegações do consulente, levando o juízo de primeira instância a julgar-lhe procedentes os pedidos. Foi declarada a nulidade parcial do lançamento e determinado ao Fisco que preservasse a exigência retificada com base nas planilhas feitas pelo perito oficial.

9. Apreciando a questão em segundo grau de jurisdição, porém, o TRF da 5ª Região, por intermédio de sua 2ª Turma, deu provimento à apelação cível interposta pela Fazenda Nacional, e à remessa oficial, para decretar a *prescrição* do direito do consulente de ajuizar a ação anulatória em comento.

10. Diante desse cenário, o consulente nos formula os seguintes questionamentos:

1) É correto cogitar-se de prazo prescricional para o ajuizamento de ação anulatória?

2) Caso afirmativa a resposta à questão anterior, a pendência de um processo administrativo, ou de um parcelamento, a suspender a exigibilidade do crédito tributário correspondente, teria algum reflexo sobre o curso do referido prazo prescricional?

3) Ainda na hipótese de ser afirmativa a resposta à questão 1, estaria o consulente, igualmente, impedido de opor embargos do executado em face de execução fiscal decorrente do referido lançamento?

4) A adesão a parcelamento impede a Administração de rever o lançamento correspondente, corrigindo equívocos que nele identifique? Há, por sua vez, algum im-

pedimento a que esse mesmo lançamento tenha sua validade discutida judicialmente?

5) É válido o auto de infração lavrado no âmbito do processo administrativo nº xxx? Qual a consequência de ter sido utilizada, em sua feitura, metodologia de cálculo prevista em legislação já revogada à época dos fatos geradores?

6) Abstraindo-se a questão da possível invalidade do auto de infração original, quando da realização da diligência levada a termo nos autos do processo por determinação da Delegacia da Receita Federal de julgamento, não teria havido a sua revisão? E, nesse contexto, mesmo em face da adesão da empresa ao Refis, tendo havido a revisão de ofício do lançamento pela autoridade administrativa, não seria este que, para todos os feitos de direito, deveria prevalecer?

Revisitamos a literatura especializada, a legislação e a jurisprudência construída em torno do assunto, e passamos a emitir o nosso

Parecer

1. Colocação do Problema

A principal questão suscitada pelo consultante, que, dependendo de como seja respondida, torna prejudicada a análise de todas as demais, diz respeito à prescrição. Por isso, será o primeiro item examinado neste parecer, que tratará da tese e de seus fundamentos, e, em seguida, de sua aplicabilidade ao presente caso.

Em seguida, examinar-se-ão os efeitos da adesão ao parcelamento sobre a validade do lançamento impugnado e sobre o direito de vê-lo revisado, de ofício ou por provocação do contribuinte, administrativa ou judicialmente.

Ultrapassadas tais questões, que a rigor são prejudiciais ao exame da validade do lançamento em si, tratar-se-á da possível nulidade do auto de infração e das consequências de seu reconhecimento em juízo.

2. Prescrição e Ação Anulatória

O acórdão proferido pelo TRF da 5ª Região funda-se, basicamente, em entendimento supostamente acolhido pelo Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que o contribuinte teria um prazo prescricional para ajuizar uma ação anulatória de lançamento fiscal, findo o qual não mais poderia fazê-lo. Essa tese, porém, com todo o respeito, é equivocada, como a seguir será demonstrado. Além disso, e mais importante, ela é, de uma forma ou de outra, inteiramente inaplicável ao presente caso, nos termos do entendimento do próprio Superior Tribunal de Justiça, como será também explicado a seguir.

2.1. Algumas notas sobre os fundamentos da prescrição

Sabe-se que, em atenção à segurança jurídica e à estabilidade das relações sociais, os direitos subjetivos têm, ou podem ter, seu exercício limitado no tempo, notadamente no que tange aos seus reflexos em relação a terceiros.

Na clássica distinção de Agnelo Amorim Filho¹, calcada na classificação de direitos subjetivos feita por Chiovenda², os prazos de prescrição dizem respeito a *direitos subjetivos a uma prestação*, diversamente dos prazos de decadência, próprios dos direitos subjetivos potestativos.

¹ AMORIM FILHO, Agnelo. "Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis". *Revista Forense* nº 193, pp. 38 e ss.

² CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de Direito Processual Civil*. Tradução da 2ª edição italiana por J. Guimarães Menegale. São Paulo: Saraiva, 1965, p. 11.

Os direitos a uma prestação são aqueles direitos subjetivos que somente podem ser exercitados e satisfeitos se houver a colaboração de um terceiro, que cumprir a sua *prestação*. É o caso, por exemplo, do direito ao recebimento de um crédito, que depende, para ser adimplido ou satisfeito, do pagamento por parte do devedor. Em relação a tais direitos, para se resguardar a segurança jurídica, basta retirar do titular do direito a possibilidade de exigir a prestação do terceiro, caso não o faça. É o que faz a prescrição, contada a partir da exigibilidade da prestação.

Potestativos, por sua vez, são aqueles direitos subjetivos que podem ser exercitados independentemente da colaboração de terceiros. Seu exercício é unilateral, pelo próprio titular. Pode-se dizer, a rigor, que eles configuram o exercício de um poder, ou de uma *competência*³. Justamente por prescindirem da colaboração de terceiros, sua limitação temporal depende de um instituto que os extingue diretamente, pela mera passagem do tempo. Trata-se, como se sabe, da decadência.

Nada se disse, porém, a respeito da faculdade do terceiro, no caso dos direitos a uma prestação, opor-se à exigência dessa prestação. Trata-se do que, na literatura processualista, se conhece por *exceção*, a qual é imprescritível. Ou, melhor dizendo, subsiste enquanto exigível a prestação em face da qual ela poderia ser oposta. Isso significa, por outras palavras, que a faculdade de alguém se insurgir contra uma pretensão não prescreve enquanto for exigível a prestação reclamada.

Dá-se o mesmo, por razões lógicas, do que ocorre quando se trata de ação destinada a combater uma ameaça, a qual, no dizer de Pontes de Miranda, “dura enquanto houver o direito e a ameaça”⁴, direito que no caso é a propriedade do consulente, ameaçada pela cobrança de tributo indevido. Em suma, o devedor não perde o seu direito de se opor a uma cobrança enquanto o seu credor puder exigí-la.

2.2. *Peculiaridade do processo tributário e imprescritibilidade das exceções*

O que se disse no item anterior é suficiente para que se perceba, por exemplo, a razão de ser do prazo de prescrição aplicável à ação, movida pelo contribuinte, para pleitear a restituição do indébito tributário. Seu direito de crédito perante a Fazenda Pública é um direito subjetivo a uma prestação. Ele deve exigir essa prestação. Se não o fizer, no lapso indicado no art. 168 do CTN, consuma-se a prescrição.

De igual forma, a Fazenda, depois de constituído definitivamente o crédito tributário, tem o direito ao recebimento de um crédito, líquido, certo e exigível. Mas depende, para vê-lo satisfeito, da prestação do devedor, o contribuinte, que deverá pagá-lo. Para forçá-lo ao pagamento, dispõe da execução fiscal, e de um prazo prescricional para movê-la.

Não há prazo, porém, para o contribuinte se insurgir contra a cobrança de um tributo, enquanto este lhe for exigível. Trata-se de uma exceção.

O equívoco no qual incorrem os que defendem a tese da “prescrição da ação anulatória”, com todo o respeito, decorre de não se atentar para essa particularidade, que não emerge de forma mais explícita pelo simples fato de que a Administração Pública, em regra, não se vale do processo de conhecimento, fabricando seus próprios títulos executivos na via administrativa, por meio da chamada “autotutela vinculada”.

Quando alguém imagina ser detentor de crédito devido e não pago por terceiro, em regra, é necessária a propositura de ação de conhecimento, sujeita a prazos prescricionais

³ Para uma análise detalhada do conceito de “direito subjetivo”, e de suas várias modalidades, confira-se: ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Tradução de Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, pp. 173 e ss.

⁴ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado das ações*. Tomo I. São Paulo: RT, 1974, parágrafo 31, item 3.

em desfavor do credor. E ninguém defenderia, nesse contexto, a prescrição do direito do réu de se opor a essa demanda. Ele até pode perder o prazo para contestar, submetendo-se aos efeitos da revelia, mas essa é outra questão. Opor-se à demanda ele poderá sempre, ou pelo menos durante todo o tempo em que ela puder ser contra ele deduzida. Enquanto subsistir a pretensão de quem se diz credor, não pode haver prazo para o exercício do direito do apontado devedor de se insurgir contra ela.

No caso da Fazenda Pública, ela constitui seu título na via administrativa. É o cidadão interessado que, caso resolva se opor a essa pretensão, deverá procurar o Poder Judiciário, por meio de uma ação anulatória. A natureza de exceção, ou oposição, nesse caso, torna inteiramente desarrazoado cogitar-se de prescrição para ajuizá-la, situação muito diferente, por exemplo, de ação anulatória de ato administrativo que denega restituição, ou indefere qualquer outro pedido do cidadão, pois nesse caso a pretensão é do cidadão, sendo o ato administrativo impugnado fruto da oposição do Poder Público a ela.

Note-se, ainda, que a Fazenda Pública pode rever a qualquer tempo os seus atos, quando eivados de ilegalidade. Pode-se dizer, por essa linha de raciocínio, que a cada dia em que insiste na cobrança de um lançamento indevido, viola, uma vez mais, o direito do contribuinte de não ser cobrado de tais quantias, reabrindo o prazo prescricional, se se pudesse falar de um. Esse argumento, corretamente adotado pela sentença de primeira instância, foi afastado pelo voto do Desembargador relator, quando do julgamento da apelação, sob a justificativa de que a Fazenda teria um prazo de cinco anos para rever seus atos (fls. 1.072). Esqueceu, porém, que esse prazo se aplica à revisão de atos já consumados, não a atos ainda não consumados, como é o caso da cobrança de um tributo, enquanto este ainda não tiver sido quitado.

Isso foi muito bem percebido pelo Desembargador Fernando Braga (voto de fls. 1.100), que admitiu sentir-se desconfortável com tão inusitada tese. Curvou-se a ela, tão somente, em razão de ter sido acolhida pelo STJ, em sede de “recurso repetitivo”, pois não se percebeu que, ainda que fosse correta, ela não seria aplicável ao presente caso.

De fato, deve-se chamar a atenção para a circunstância de que, além de equivocada, essa tese, da “prescrição da anulatória”, não poderia ser aplicada ao caso do consulente. Mesmo que fosse admissível teoricamente, ela deveria ser afastada em razão da existência de execuções fiscais em curso, as quais foram indiretamente embargadas precisamente por meio da ação anulatória.

2.3. *Existência de execução fiscal e o recebimento da anulatória “como embargos”*

Muito mais poderia ser escrito, no item anterior, para demonstrar o desacerto da aplicação do instituto da prescrição à oposição de um cidadão a uma exigência tributária em aberto e, portanto, ainda não paga. Mas não será necessário alongar este parecer para isso, sobretudo porque a própria jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, adequadamente entendida, impõe o afastamento da aludida tese.

Realmente, o Superior Tribunal de Justiça tem entendimento pacífico e reiterado, em primeiro lugar, no sentido de que entre ação de embargos à execução e ação anulatória de débito fiscal há quase que total identidade, autorizando até a decretação de litispendência quando ajuizadas concomitantemente. Caso exista uma execução fiscal e o contribuinte venha a manejar ação anulatória contra o lançamento que a origina, esta deve ser “recebida como” embargo⁵.

⁵ “1. A iterativa jurisprudência desta Corte tem firmado o entendimento de que deve ser reconhecida a litispendência entre os embargos à execução e a ação anulatória ou declaratória de inexistência do débito proposta anteriormente ao ajuizamento da execução fiscal, se identificadas as mesmas partes, causa de pedir e pedido, ou seja, a tríplice

No julgamento do REsp 786.721/RJ, a 1ª Turma do STJ explicitou seu entendimento sobre a identidade entre anulatória e embargos nos seguintes termos:

“4. Se é certo que a propositura de qualquer ação relativa ao débito constante do título não inibe o direito do credor de promover-lhe a execução (CPC, art. 585, § 1º), o inverso também é verdadeiro: o ajuizamento da ação executiva não impede que o devedor exerça o direito constitucional de ação para ver declarada a nulidade do título ou a inexistência da obrigação, seja por meio de embargos (CPC, art. 736), seja por outra ação declaratória ou desconstitutiva. Nada impede, outrossim, que o devedor se antecipe à execução e promova, em caráter preventivo, pedido de nulidade do título ou a declaração de inexistência da relação obrigacional.

5. Ações dessa espécie têm natureza idêntica à dos embargos do devedor, e quando os antecedem, podem até substituir tais embargos, já que repetir seus fundamentos e causa de pedir importaria litispendência.”⁶

Essa circunstância, por si só, torna inaplicável a tese da “prescrição da anulatória” às situações - como a presente - nas quais há execução fiscal, fazendo a anulatória as vezes dos embargos. Do contrário, criar-se-ia situação absurdamente inconstitucional, na qual o Fisco poderia exigir tributo manifestamente indevido, sem que nada o cidadão pudesse fazer a respeito, com o malferimento de todas as garantias constitucionais processuais, e da própria ideia de Estado de Direito.

Precisamente por isso, a impossibilidade de se considerar prescrita anulatória que faz as vezes de embargos é expressamente registrada pela jurisprudência do STJ. É o caso, por exemplo, do Agravo Regimental em Recurso Especial 1.054.833, no qual se decidiu que, “[v]isando a ação anulatória a se opor à execução fiscal, o termo *a quo* da prescrição não pode ser anterior à propositura da referida execução”⁷. O Ministro Teori Albino Zavascki, relator, fez expressa referência ao REsp 947.206/RJ, no qual o STJ acolheu a tese da “prescrição da anulatória”, e disse ser o precedente *inaplicável* nas hipóteses em que o contribuinte se insurge contra uma cobrança executiva, exatamente como no caso submetido à nossa análise.

2.4. Constituição definitiva do lançamento

Outro dado a ser levado em consideração, no trato da inusitada prescrição decretada no seio da ação anulatória de que se cuida, diz respeito ao seu termo inicial, cuja contagem pelo TRF da 5ª Região não parece ter sido correta, mesmo abstraindo a circunstância de que se trata de anulatória movida em lugar dos embargos.

Com efeito, se a ação visa anular lançamento, o início do prazo prescricional, se se pudesse falar de um, seria, necessariamente, a constituição definitiva do crédito tributário, havida na data em que tal lançamento se torna definitivo no âmbito administrativo. É inadequado cogitar de contá-lo a partir de qualquer evento anterior.

No caso submetido à nossa análise, no voto de um de seus membros, a Turma do TRF da 5ª Região chegou a considerar a pendência do processo administrativo, mas se limitou a atribuir aos requerimentos administrativos o efeito de suspender momentaneamente esse prazo, que voltaria a fluir, pelo saldo, logo em seguida (fls. 1.100). Em razão dessa inusitada forma de contagem do prazo prescricional em matéria tributária, o Tribunal considerou prescrita a anulatória, porque não teria sido ajuizada alguns dias (mas sim alguns meses) depois de concluído o processo administrativo.

Com todo o respeito, foi equivocada a forma como se considerou o aludido termo inicial e o efeito da pendência do processo administrativo sobre ele. De fato, somente em ou-

identidade a que se refere o art. 301, § 2º, do CPC. Precedentes. (...)” (STJ, 2ª Turma, REsp 1.040.781/PR, *DJe* de 17.3.2009)

⁶ STJ, 1ª Turma, REsp 786.721/RJ, *DJ* de 9.10.2006, p. 264.

⁷ STJ, 1ª Turma, AgRg no REsp 1.054.833/RJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, *DJe* de 2.8.2011.

tubro de 2009 o Conselho de Contribuintes, atual Carf, anulou a decisão administrativa da DRJ e restabeleceu a quantia inicialmente lançada, não se podendo cogitar de lançamento definitivo antes disso.

2.5. *Exclusão do Refis*

Por outro lado, é importante lembrar que, depois de ter desconsideradas sua defesa administrativa e a revisão do lançamento feita em virtude dela, tudo porque teria aderido ao Refis, o consulente foi excluído do Refis, programa que vinha até então mantendo suspensa a exigibilidade do crédito tributário correspondente.

Na verdade, até o julgamento do Carf, em 2009, havia duas causas a suspender a exigibilidade do crédito, de forma autônoma e independente: o parcelamento e a pendência do processo administrativo. Tanto que somente depois da exclusão do consulente do Refis, a Fazenda moveu a ação de execução correspondente.

Essa, como se vê, é outra causa pela qual não se poderia cogitar, no caso, do termo inicial do inusitado prazo de prescrição em data tão recuada como o ano de 2001. Afinal, até 2010 o crédito tributário em comento encontrava-se, de uma forma ou de outra, com sua exigibilidade suspensa, sendo certo que tudo o que suspende a exigibilidade de um ato suspende, por igual, a prescrição da ação a ele relacionada. Não se pode exigir de alguém que se insurja contra uma cobrança, fixando prazo para tanto, se essa cobrança está suspensa, seja por que causa for.

Aliás, sendo a pretensão (a rigor, exceção) do contribuinte de se insurgir contra uma cobrança inseparável da pretensão da Fazenda de recebê-la, é contraditório criar-se uma situação na qual o prazo prescricional do direito do Fisco de exigir o crédito é suspenso indefinidamente, mas o prazo para o contribuinte se opor a essa cobrança não o é.

Desse modo, seja porque o lançamento somente fora definitivamente constituído em 2009, seja porque ele havia sido inserido no Refis, do qual o consulente somente fora excluído no início de 2010, não se pode considerar prescrita uma ação anulatória movida em 2010 e na qual se questiona essa mesma cobrança, que somente foi formulada contra o consulente, nos termos por ele judicialmente impugnados, a partir de então.

Assim, em suma:

- a) não há prescrição para se opor à cobrança de tributo, enquanto essa cobrança estiver, correta ou incorretamente, sendo formulada;
- b) se de prescrição se pudesse cogitar, ela não se aplicaria a ação anulatória ajuizada em lugar dos embargos à execução fiscal;
- c) mesmo que não houvesse execução, o aludido prazo prescricional somente poderia ter início com a constituição definitiva do crédito tributário, havida quando da intimação do contribuinte a respeito da decisão que pôs fim ao processo administrativo de controle de sua legalidade; e, finalmente,
- d) ainda que outra fosse a data da constituição definitiva, o prazo prescricional do direito de se opor à cobrança teria permanecido suspenso durante o período em que ela havia sido incluída em programa de parcelamento e, nessa condição, não era exigível.

2.6. *Desdobramentos de ordem constitucional*

É necessário salientar, ainda no que tange à prescrição do direito de se opor à cobrança de um tributo considerado indevido - e em fase de execução -, que a solução dada ao caso pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região, se não corrigida pelo Superior Tribunal de Justiça, ensejará ofensa direta e grave ao direito do consulente à tutela jurisdicional (CF/1988, art. 5º, XXXV), e à própria ideia do Estado de Direito.

Com efeito, caso não se reconheça ao consulente o direito de questionar judicialmente a cobrança, ele estará na iminência de sofrer uma lesão ao seu direito de propriedade, agredido pela cobrança de tributo indevido, que será afastada da apreciação do Judiciário por uma equivocada interpretação da legislação infraconstitucional.

Nem se diga, no caso, que a ofensa à Constituição seria reflexa. A violação, na verdade, se mantido o cenário construído pelo TRF da 5ª Região, será direta. Atribuir-se-á à legislação infraconstitucional uma interpretação que a tornará frontalmente inconstitucional. O consulente estará na alça da mira de diversos executivos fiscais, em relação aos quais a penhora já foi feita mas que não foram embargados em razão do ajuizamento da anulatória. A rejeição da anulatória deixará o Fisco livre para cobrar o tributo em questão, espoliando o contribuinte, que nada mais poderá fazer, restando definitivamente impedido de submeter essa exigência ao crivo do Judiciário. O absurdo, com todo o respeito, dispensa comentários adicionais.

3. Parcelamento e Revisão Judicial do Crédito Tributário

Ultrapassada a questão da prescrição, que, como demonstrado, não é pertinente e nem estaria de qualquer modo consumada, o consulente suscita quais efeitos teria o parcelamento no qual inseriu o débito em questão.

É preciso lembrar, no enfrentamento do tema, dois conceitos elementares, um de Teoria do Direito, e outro de Direito Tributário. O de Teoria do Direito é o de que o Direito e o ordenamento jurídico por meio do qual ele se exprime são coerentes, ou assim devem ser (re)construídos por seus intérpretes. O de Direito Tributário, por seu turno, relaciona-se à compulsoriedade do tributo.

Quando se afirma que o tributo é compulsório, não se está fazendo alusão, em verdade, à obrigatoriedade de pagá-lo. Essa característica, aliás, seria comum à prestação de todas as obrigações, inclusive as contratuais. Na verdade, a compulsoriedade do tributo é uma alusão à irrelevância da vontade para a sua gênese⁸. A situação de fato que gera a obrigação de pagar o tributo, chamada “antecedente” normativo, não contém a vontade como um de seus elementos, mas apenas fatos considerados “em sua pura facticidade”. Essa é a razão, aliás, pela qual a capacidade tributária passiva independe da capacidade civil das pessoas naturais, ou da regular constituição das pessoas jurídicas, nos termos do art. 126 do CTN.

Por outras palavras, isso significa que, se o fato que, por lei, é necessário e suficiente para dar nascimento à obrigação de pagar o tributo (v.g., auferir renda) ocorreu, o tributo será devido, ainda que o contribuinte não o admita ou não o reconheça. A ausência da vontade, justamente porque esta é irrelevante, não obsta o nascimento da obrigação. Do mesmo modo, por dever de coerência, se o fato necessário e suficiente ao nascimento da obrigação *não ocorreu*, a circunstância de o contribuinte manifestar a sua vontade no sentido de reconhecer a existência de uma dívida é *igualmente irrelevante*. Se a vontade não tem o efeito de obstar o nascimento de obrigação válida, ela não pode ter o efeito de fazer devida uma obrigação inválida.

Diante disso, a circunstância de o contribuinte celebrar um parcelamento não tem, nem poderia ter, o efeito de “convalidar” a exigência parcelada, não sendo impedimento a que essa exigência seja questionada judicialmente. Aliás, o parcelamento nem mesmo impede, à luz do princípio da legalidade e do consequente dever de autocontrole dos atos administrativos, que a própria Administração reconheça a presença de vícios no lançamento do tributo parcelado, e os retifique, até mesmo de ofício.

⁸ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 37.

É importante lembrar que a Administração não está obrigada a cumprir a lei somente quando o cidadão assim solicitar, tampouco apenas quando isso favorecer aos interesses dos que a corporificam ou mesmo aos seus interesses institucionais. Essas exceções não se acham contidas nos art. 37, *caput* e 150, I, da CF/1988. A submissão à lei é irrestrita, aplicando-se também quando não for solicitada por ninguém, bem como nas hipóteses em que o cumprimento da lei favorecer o cidadão, em sua relação com o Poder Público. Por isso, o Fisco tem o dever de restituir tributo pago indevidamente, mesmo que esse pagamento seja espontâneo. Aliás, tem o dever de restituí-lo mesmo que o contribuinte não o solicite. Nos países em que há algum respeito pela ordem jurídica, por parte do Poder Público, o que causa espanto é alguém cogitar do contrário. Desse modo, mesmo tendo celebrado o parcelamento, o Fisco poderia retificar o valor lançado, como de fato a DRJ retificou, não sendo a adesão ao Refis motivo válido para que se restabeleça exigência reconhecidamente ilegal.

A esse respeito, convém notar que, mesmo na via administrativa, em que se exerce a autotutela da Administração Pública, a faculdade de se revisar um lançamento viciado é sujeita a importantes limites e critérios, em atenção, sobretudo, às garantias constitucionais processuais do cidadão contribuinte. Quando se trata do mero recorte de parcelas indevidas, em face das quais o contribuinte haja se defendido, a redução do montante lançado pode ser feita a qualquer tempo e em qualquer instância administrativa. Quando, porém, opera-se a mudança substancial nos critérios fáticos e jurídicos adotados no lançamento, o que se tem, na verdade, é a feitura de um novo lançamento. A Administração pode fazê-lo, por certo, desde que não consumada a decadência e desde que se garanta ao sujeito passivo nova oportunidade de impugnação.

No presente caso, porém, não foi exatamente isso o que ocorreu: a DRJ de Recife, a rigor, fez novo lançamento, sem observar as regras procedimentais a tanto inerentes, as quais exigiriam o cancelamento do auto de infração inicial, com a lavratura de novo auto, complementar. Essa falha procedimental, se não implicar, por si, a nulidade do lançamento, de uma forma ou de outra revela que ele foi integralmente refeito, revisão que não é atingida ou comprometida pelo fato de o sujeito passivo ter aderido ao Refis.

Como há muito tempo temos sustentado⁹, a celebração de um parcelamento, com a correspondente “confissão” da dívida, quando muito, pode ter efeitos no plano probatório. Afinal, só se confessam fatos, e não suas consequências jurídicas¹⁰. Alguém pode confessar que esteve presente em uma sessão de julgamento, ou que esteve ausente, mas não pode confessar que essa sessão teria sido nula.

Essa, aliás, foi a compreensão do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria, que decidiu ter a confissão apenas o efeito de tornar incontroversos os fatos sobre os quais se apoia o lançamento de cujo parcelamento se cogita.

Sempre que se examina um precedente, é muito importante ter atenção para o caso concreto que por meio dele foi deslindado. Não se deve dar excessiva atenção à literalidade de itens isolados da ementa ou, pior, de uma súmula, mas interpretar tais disposições à luz da *ratio juris* subjacente, a qual é identificada quando se conhece o caso concreto então resolvido e as razões empregadas na decisão. Só isso permite avaliar até que ponto tais precedentes são, ou não, aplicáveis a situações futuras. Nessa ordem de ideias, examinando-se o inteiro teor do REsp 1.133.027/SP, no âmbito do qual o STJ decidiu, na sistemática do

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. “Confissão de dívida tributária”. *Revista Jurídica Lemi* 184. Belo Horizonte: Lemi, março de 1983, p. 10.

¹⁰ Como ensina Pontes de Miranda, “só existe confissão de fato, e não de direito; o direito incide: está, portanto, fora da órbita da confissão. Ninguém confessa que o contrato é de mútuo ou de hipoteca, confessa fatos de que pode resultar tratar-se de mútuo, ou de hipoteca.” (MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Comentários ao Código de Processo Civil*. Tomo IV. 3ª ed. Atualização legislativa de Sérgio Bermudes. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 320)

“recurso repetitivo”, a questão dos efeitos da confissão, verifica-se que, naquele caso, o contribuinte havia comunicado ao Fisco um erro de fato contido no lançamento, e o Fisco recusara-se a corrigi-lo. Depois, o contribuinte confessou a dívida, e o STJ teve essa confissão por irrelevante, pois era obrigação do Fisco ter corrigido o aludido erro¹¹.

Foi exatamente o que se deu no presente caso, cujas particularidades tornam até mais eloquente a possibilidade de revisão judicial. O contribuinte apontou a presença de inúmeros vícios no lançamento, e o Fisco chegou a reconhecê-los e corrigi-los, tomando a alegada confissão, alguns anos depois, como justificativa para o restabelecimento do ato que já havia reconhecido ilegal.

Quanto ao precedente firmado no REsp 1.133.027/SP, com a devida vênia, parece-nos que o STJ exagera ao afastar completamente a possibilidade de questionamentos fáticos. Deveria, de rigor, apenas considerar a confissão como um meio de prova, a ser aferido à luz de todo o acervo probatório produzido. Isso, porém, é irrelevante no presente caso, pois os principais vícios presentes no lançamento questionado pelo consulente são “de direito”. Ele não questiona, com efeito, as afirmações de fato feitas pela autoridade autuante, mas o enquadramento jurídico que se lhes deu, inclusive com a aplicação de normas já revogadas, conforme será examinado a seguir. Vícios que, aliás, o próprio Fisco já havia reconhecido e corrigido, mas que depois “restabeleceu” por conta da confissão, como se esta os convalidasse. Induvidosa, portanto, a irrelevância do parcelamento, no que tange à configuração de embaraços a que a Administração reveja, até mesmo de ofício, a ilegalidade do lançamento parcelado, ou para que o Poder Judiciário proceda ao controle de sua legalidade.

4. Enquadramento Jurídico da Omissão de Receitas

Quanto ao mérito da exigência, o principal aspecto suscitado pelo consulente diz respeito ao tratamento jurídico dado pelo agente fiscal às receitas que diz terem sido omitidas. Pelo que se depreende do auto de infração, as receitas omitidas foram consideradas, em sua totalidade, rendimentos líquidos, servindo assim de base de cálculo para o imposto de renda e para a contribuição social sobre o lucro.

Aduz o consulente, porém, que tais receitas não teriam como ser obtidas sem alguns custos, os quais deveriam, por igual, ter sido levados em consideração. Como se trata de um supermercado, sustenta que as compras das mercadorias cujas vendas teriam ocorrido sem o devido registro não poderiam ter sido ignoradas. Em um dos exercícios, aliás, houve prejuízo fiscal, o que tampouco foi levado em conta pela fiscalização.

Registre-se que tais vícios foram reconhecidos pela própria DRJ de Recife, que em julgamento de primeira instância os retificou. Esse fato é digno de nota, em face da tendência fiscalista verificada nos órgãos de julgamento de primeira instância, pública e notória para todos os que têm alguma vivência em matéria processual tributária. Essa tendência faz com que somente os vícios mais evidentes e incontornáveis sejam normalmente reconhecidos no julgamento de primeira instância administrativa, o que parece ter sido o caso.

Para tributar integralmente a receita omitida, tratando-a como rendimento, sem a consideração de qualquer custo, o Fisco presume que todos os custos já teriam sido contabilizados. Daí por que a receita omitida poderia ser tributada, pois não haveria mais custos a serem dela abatidos.

Essa presunção, porém, não pode ser absoluta. Se houver custos, sendo do contribuinte o ônus de indicá-los, estes deverão ser, sim, considerados. Do contrário, não será tributada a renda, mas algo que lhe é distinto, em ofensa ao art. 43 do CTN e ao art. 153, III, da

¹¹ STJ, 1ª Seção, REsp 1.133.027/SP, DJe de 16.3.2011.

CF/1988. Precisamente por isso, foi editada a Lei 9.249/1995, já em vigor quando da ocorrência dos fatos geradores, mas aparentemente ignorada pela autoridade autuante.

Registre-se, ainda, que em um dos exercícios, o consulente chegou a ter prejuízo fiscal, o qual deveria ter sido levado em consideração diante da apuração de receitas omitidas. Somente depois de acrescidas tais receitas ao resultado negativo, se houvesse lucro tributável, poderia se cogitar do lançamento do imposto.

O procedimento adotado pelo Fisco, no lançamento submetido ao nosso exame, configura violação, aliás, não apenas do âmbito constitucional do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, mas do próprio conceito de tributo. De fato, ao aplicar critério mais gravoso, e não mais vigente, tomando como premissa o fato de que as receitas foram omitidas, a autoridade transforma o tributo em sanção de ato ilícito, em ofensa ao disposto no art. 3º do CTN. O pressuposto de fato para a exigência não é a obtenção de renda, mas o fato de as receitas terem sido omitidas, tanto que, se não tivesse havido a omissão, tais receitas seriam computadas ao lado de prejuízos, custos e perdas, e o montante devido, se houvesse, seria consideravelmente inferior ao que veio a ser lançado.

5. Nulidade “Parcial” de Lançamento e Revisão Judicial

Finalmente, há um dado que o consulente não submeteu à nossa análise diretamente, mas questiona no processo cujas cópias nos remeteu, tendo pertinência aqui. Trata-se da possibilidade de o Poder Judiciário, diante do reconhecimento da invalidade de parte do lançamento impugnado, determinar a continuidade da cobrança pelo saldo.

De fato, no julgamento de primeira instância, tendo a perícia apontado as inconsistências dos critérios de cálculo adotados pela autoridade autuante, o juiz determinou a retificação, pelo Fisco, do valor cobrado, partindo-se para tanto das planilhas anexas ao laudo pericial.

Na verdade, porém, o lançamento é atividade privativa da autoridade administrativa (CTN, art. 142). Se nele se adota metodologia de cálculo viciada, porque, por exemplo, fundada em diploma legal já revogado, cabe do Judiciário declarar essa nulidade, mas não lhe compete refazer o lançamento, adotando outros critérios e aplicando outra legislação. Esse ato só a autoridade da Administração Tributária poderia praticar.

É verdade que a jurisprudência admite, em certos casos, a preservação de parte de um lançamento, quando apenas parcela dele é considerada indevida. Isso se dá, porém, nas hipóteses em que a separação exige mero cálculo aritmético, como ocorre, por exemplo, quando o reconhecimento da decadência faz com que alguns períodos sejam considerados invalidamente lançados, subsistindo a exigência em relação aos períodos mais recentes. O assunto já foi examinado pela 1ª Seção do STJ, em acórdão de cuja ementa são ilustrativos os seguintes trechos:

“(…) 2. A jurisprudência desta Corte tem entendido que as alterações que possam ocorrer na certidão de dívida, por simples operação aritmética, não ensejam nulidade da CDA; fazendo-se no título que instrui a execução o decote da majoração indevida.

3. O cálculo do ICMS a pagar constante da CDA, em função do princípio constitucional da não-cumulatividade, é complexo, com apuração do *quantum* em livro próprio onde se confrontam créditos e débitos do imposto.

4. Impossibilidade, no presente caso, de se recortar o valor inconstitucionalmente adicionado na base de cálculo sem que se realize novo lançamento.

5. Nulidade da CDA por vício material e consequente extinção do processo de execução. (...)”¹²

¹² STJ, 1ª Seção, EREsp 602.002/SP, DJ de 27.8.2007, p. 180. No mesmo sentido: STJ, 1ª Turma, AgRg no REsp 1.062.931/PE, j. em 23.2.2010, DJe de 5.3.2010.

Essa é a conclusão, também, de Napoleão Nunes Maia Filho, para quem

“o Juiz não faz o lançamento de tributo algum e muito menos corrige o ato de lançamento errôneo (inclusive porque não existe lançamento efetuado), mas tão somente declara juridicamente possível (ou seja, potencialmente válido, em abstrato) o ato futuro de lançamento, que poderá ser praticado (ou não) pela autoridade administrativa”¹³.

Por conta disso, prossegue o referido Professor e Ministro do STJ, “somente poderá o Juiz pronunciar, se for o caso, o juízo de nulidade do ato administrativo, e não proceder à sua revisão”¹⁴. É o que se dá na presente hipótese, pois não bastam simples cálculos aritméticos destinados a “recortar” parte do lançamento. Será necessário proceder a novo ato de lançamento, inclusive com aplicação de legislação diversa e critérios contábeis outros, considerando-se fatos distintos etc. Impõe-se, portanto, a anulação de todo o auto de infração, e não, como determinou a sentença que examinamos, um conserto que tome por empréstimo as conclusões do laudo pericial.

6. Respostas

Em razão de tudo o que foi explicado ao longo deste parecer, passamos a responder, em síntese, os questionamentos formulados pelo consulente, nos seguintes termos:

1) É correto cogitar-se de prazo prescricional para o ajuizamento de ação anulatória? *Não. É descabido cogitar-se de prazo prescricional para alguém se opor a uma pretensão, se essa pretensão continua sendo formulada. Assim, se o lançamento é considerado válido e exigível pelo Fisco, que o está cobrando, é inteiramente despropositado falar-se na prescrição da ação destinada a impugnar judicialmente esse lançamento.*

2) Caso afirmativa a resposta à questão anterior, a pendência de um processo administrativo, ou de um parcelamento, a suspender a exigibilidade do crédito tributário correspondente, teria algum reflexo sobre o curso do referido prazo prescricional?

A resposta negativa à questão anterior torna prejudicada esta questão 2.

Todavia, admitindo, apenas para respondê-la, a procedência da tese segundo a qual o direito de propor ação anulatória de lançamento tributário submeter-se-ia a prazo prescricional, parece claro que esse prazo somente poderia ser contado a partir de quando se considerasse definitivo o lançamento, na esfera administrativa.

Pendente de análise um processo administrativo e suspensa a exigibilidade do crédito tributário correspondente, não se poderia cogitar do início do prazo prescricional para a propositura de ação anulatória. O mesmo vale, aliás, para a hipótese de parcelamento.

3) Ainda na hipótese de ser afirmativa a resposta à questão 1, estaria o consulente, igualmente, impedido de opor embargos do executado em face de execução fiscal decorrente do referido lançamento?

Não há como dar resposta afirmativa à questão 1, sem, com isso, maltratar os mais elementares conceitos de Teoria do Processo. Mas, novamente apenas para viabilizar uma resposta a esta questão 3, admitimos essa possibilidade para afirmar que a inusitada “prescrição da ação anulatória” em hipótese alguma poderia impedir o contribuinte de opor embargos à respectiva execução fiscal. Isso, aliás, é admitido nos próprios julgados que, equivocadamente, admitem a tese da prescrição em comento, os quais sempre ressalvam a possibilidade de oposição de embargos.

¹³ MAIA FILHO, Napoleão Nunes. *Temas de Direito Administrativo e Tributário*. Fortaleza: UFC/Programa Editorial da Casa de José de Alencar, 1998, p. 123.

¹⁴ MAIA FILHO, Napoleão Nunes. *Temas de Direito Administrativo e Tributário*. Fortaleza: UFC/Programa Editorial da Casa de José de Alencar, 1998, p. 127.

Isso faz, no presente caso, com que seja inteiramente inaplicável o precedente invocado pelo TRF da 5ª Região, pois já existem execuções (não embargadas) movidas contra o consulente, sendo certo que, no entendimento do STJ, a ação anulatória, diante da superveniência de uma ação de execução fiscal referente ao mesmo débito, deve ser “recebida como” embargos. A anulatória movida pelo consulente, portanto, deveria ser “recebida como” embargos, e nunca extinta pela prescrição, deixando assim o consulente absolutamente indefeso diante da pretensão executiva do Fisco, em notória ofensa ao disposto no art. 5º, XXXV, da CF/1988.

4) A adesão ao parcelamento impede a Administração de rever o lançamento correspondente, corrigindo equívocos que nele identifique? Há, por sua vez, algum impedimento a que esse mesmo lançamento tenha sua validade discutida judicialmente?

Não, em hipótese alguma. A obrigação tributária é compulsória, não tendo a vontade como ingrediente formador. Assim, é irrelevante, para convalidar obrigação inválida, o fato de o contribuinte haver “confessado” a dívida. Por outro lado, só se confessam fatos, sendo despropositado falar-se em “confessar a legalidade” de uma cobrança.

No caso em questão, aspectos meramente jurídicos, como a discussão quanto à legislação aplicável ao lançamento e o enquadramento jurídico a ser dado às receitas (e às despesas), não são em absoluto alcançados por uma “confissão”, podendo assim ser amplamente revistos, administrativa ou judicialmente.

5) É válido o auto de infração lavrado no âmbito do processo administrativo nº xxx? Qual a consequência de ter sido utilizada, em sua feitura, metodologia de cálculo prevista em legislação já revogada à época dos fatos geradores?

O auto de infração em comento é inválido. Além de outros vícios que, em princípio, podem ser nele identificados, e que não foram objeto de análise neste parecer, percebe-se claramente que nele foi utilizada metodologia calcada em legislação não mais vigente quando da ocorrência dos alegados fatos geradores, o que é razão mais do que suficiente para que se reconheça a sua nulidade.

6) Abstraído-se a questão da possível invalidade do auto de infração original, quando da realização da diligência levada a termo nos autos do processo por determinação da Delegacia da Receita Federal de julgamento, não teria havido a sua revisão? E, nesse contexto, mesmo em face da adesão da empresa ao Refis, tendo havido a revisão de ofício do lançamento pela autoridade administrativa, não seria este que, para todos os feitos de direito, deveria prevalecer?

A Administração Pública pode - aliás, deve - rever seus próprios atos, quando neles identifique ilegalidade, independentemente de provocação do cidadão. Assim, mesmo admitindo que a adesão ao Refis implicaria desistência da impugnação apresentada pelo contribuinte, isso não impediria o Fisco de revisar, como revisou, o lançamento. Como consequência, o valor a ser considerado como efetivamente “exigido” pelo Fisco, no presente caso, deveria ser apenas aquele apurado no âmbito da DRJ de Recife.

Aliás, pode-se dizer, no que tange a essa revisão administrativa, que a DRJ de Recife não se limitou a realizar ajustes no auto de infração inicial. Fez, a rigor, novo lançamento, ainda que descumprindo o dever de para tanto lançar mão de auto de infração complementar, vez que partiu de critérios fáticos e jurídicos diversos dos adotados no primeiro, no exercício da autotutela. Diante disso, em qualquer hipótese, o próprio Fisco não poderia exigir do contribuinte valor diverso deste por ele próprio tido como devido.

Este é o nosso parecer, s. m. j.