



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10384.000365/2001-10
RECURSO Nº : 128.912
MATÉRIA : IRPJ – EXS. DE 1996
RECORRENTE : BANCO DO ESTADO DO PIAUI S/A
RECORRIDA : DRJ EM FORTALEZA/CE
SESSÃO DE : 19 DE JUNHO DE 2002
ACÓRDÃO Nº : 101-93.860

PRELIMINAR. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Nos tributos sujeitos a lançamentos por homologação, a inércia da autoridade fiscal durante cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador, considera-se homologada a atividade exercida pelo sujeito passivo, impossibilitando a revisão de lançamento.

Acolhida a preliminar de decadência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **BANCO DO ESTADO DO PIAUI S/A.**

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, acolher a preliminar de decadência, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


KAZUKI SHIOBARA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 24 JUN 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, SANDRA MARIA FARONI, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, RUBENS MALTA DE SOUZA CAMPOS FILHO (Suplente convocado), PAULO ROBERTO CORTEZ e CELSO ALVES FEITOSA. Ausente, justificadamente, o Conselheiro RAUL PIMENTEL.

PROCESSO Nº: 10384.000365/2001-10
ACÓRDÃO Nº : 101-93.860

2

RECURSO Nº. : 128.912
RECORRENTE: BANCO DO ESTADO DO PIAUI S/A

RELATÓRIO

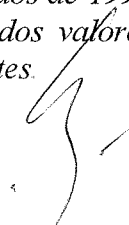
A empresa **BANCO DO ESTADO DO PIAUI S/A**, inscrita no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas sob nº 06.833.131/0001-36, inconformada com a decisão de 1º grau proferida pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza(CE), apresenta recurso voluntário a este Primeiro Conselho de Contribuintes objetivando a reforma da decisão recorrida.

A exigência diz respeito ao crédito tributário de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica no valor de R\$ 3.205.857,63, acrescido de multa de lançamento de ofício e de juros moratórios, formalizada no Auto de Infração, de fls. 02/04, e seus anexos.

Este crédito foi calculado sobre a parcela de diferença IPC/BTNF-90 calculada sobre os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1989 (1986 a 1989) e que, de acordo com o § 2º, do artigo 40, do Decreto nº 332, de 04/11/1991, só poderia ser compensado com os resultados apurados nos anos de 1990 a 1993.

A decisão de 1º grau, de fls. 127 a 135, a exigência foi mantida integralmente e a ementa teve a seguinte redação:

“Compensação de Prejuízos. Diferença IPC/BTNF. Somente poderá ser deduzida a diferença de correção monetária relativa ao ano de 1990, de prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1989, se a pessoa jurídica tiver lucro real nos períodos-base encerrados de 1990 a 1993 suficiente, em cada ano, para a compensação dos valores corrigidos pelo IPC em 1990 e pelo INPC nos anos seguintes.



***JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. ALCANCE.** A função das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, como órgãos de jurisdição administrativa, consiste em examinar a consentaneidade dos procedimentos fiscais com as normas legais vigentes, não lhes sendo facultado pronunciar-se a respeito da conformidade da lei, validamente editada, com os demais preceitos emanados pela Constituição Federal.*

***INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI OU ATO NORMATIVO.** O afastamento da aplicação de lei ou ato normativo, pelos órgãos judicantes da Administração Fazendária, está necessariamente condicionado à existência de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal declarando a sua inconstitucionalidade.*

***DECADÊNCIA.** O prazo decadencial, para efeito de exigência de tributos no lançamento de ofício, inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

Lançamento Procedente.”

No recurso voluntário, de fls. 143 a 159, a recorrente levanta a preliminar de decadência por se tratar de crédito tributário correspondente ao ano-calendário de 1995 e que só constituído em 27 de abril de 2001, ou seja, após o decurso do prazo quinquenal contado do primeiro dia seguinte ao da ocorrência dos fatos geradores.

Expõe a recorrente que os fatos geradores ocorreram no período de 1º de janeiro de 1995 a 31 de dezembro de 1995 e, portanto, o crédito tributário deveria ter sido constituído, respectivamente, mês a mês, de 31 de janeiro de 2000 até 31 de dezembro de 2000.

Como o auto de infração foi cientificado ao sujeito passivo no dia 27 de abril de 2001 (fl. 02), estaria decadente o direito de a Fazenda Pública da União de constituir crédito tributário relativo ao ano-calendário de 1995.

No mérito, argumenta que a autoridade lançadora está confundindo a compensação de prejuízo com exclusão de lucro real porquanto a diferença IPC/BTNF, consoante orientação constante do MAJUR-LUCRO REAL para o preenchimento da linha 07/22 – Saldo Devedor de Correção Complementar – IPC/BTNF, da Ficha 07 – DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL (pág. 40), a referida diferença deveria constar como exclusão do lucro real e não como compensação de prejuízos fiscais como quer as autoridades fiscais.

Acrescenta mais que, em se tratando de exclusão de lucro real, não tem cabimento a imposição de limitação de 30% do lucro real para efeito de compensação de prejuízo fiscal.

Com estas considerações, solicita cancelamento da exigência.

É o relatório



VOTO

Conselheiro: KAZUKI SHIOBARA - Relator

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade.

Foi concedida em mandado de segurança dispensando o depósito recursal de 30% do valor do litígio, mas suspensa a liminar, o sujeito passivo providenciou o depósito conforme cópia de DARF, de fl. 206.

Assim, o recurso voluntário deve ser conhecido.

PRELIMINAR

A autoridade julgadora de 1º grau entendeu que na hipótese de lançamento por homologação, o que se homologa é o pagamento e que apenas o crédito tributário efetivamente pago é que se torna definitivo e não pode mais ser objeto de revisão. A revisão de lançamento estaria regulada pelo inciso V, do artigo 149, do Código Tributário Nacional que prevê a revisão de lançamento quando houver omissão ou inexatidão na atividade praticada pelo sujeito passivo.

Desta forma, a decisão recorrida adotou a tese de que o crédito tributário relativo à inexatidão da apuração não é regido pelo artigo 150, § 4º, mas pelo artigo 173, inciso I, não existindo a propalada decadência do crédito tributário ao ano-calendário de 1995, já que o direito de a Fazenda Pública proceder ao lançamento somente se extinguiria em 31/12/2001.



A declaração de rendimentos do exercício de 1996, ano-calendário de 1995, indicou LUCRO REAL MENSAL (cópia da declaração, a fl. 20/39).

A questão da decadência, em relação ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica tem sido debatida tanto na doutrina quanto na jurisprudência, administrativa ou judicial.

No âmbito deste Primeiro Conselho de Contribuintes, as divergências se manifestavam quer quanto à caracterização da natureza do lançamento, quer quanto à fixação do *dies a quo* para a contagem do prazo de decadência.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, dirimindo as divergências, já em 1999, uniformizou a jurisprudência no sentido de que, antes do advento da Lei nº 8.383/91, o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica era tributo sujeito à lançamento por declaração, passando a sê-lo por homologação a partir desse diploma legal.

Uma vez aceito tratar-se de lançamento por homologação, resta fixar *dies a quo* para contagem do prazo de decadência.

O lançamento por homologação é o lançamento tipo de todos aqueles tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo a obrigação de, ocorrido o fato gerador, identificar a matéria tributável, apurar o imposto devido e efetuar o pagamento sem prévio exame da autoridade, como explicitado no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

A natureza do lançamento não se altera se, ao praticar essa atividade, o sujeito passivo não apura o imposto a pagar (por exemplo, se houver prejuízo, no caso de IPI, ou, na hipótese de Imposto de Importação, se for o caso de alíquota reduzida etc.).

O que se define se o lançamento é por declaração ou por homologação é a legislação do tributo e não a circunstância de ter ou não havido pagamento.

O Código Tributário Nacional prevê três modalidades de lançamento: por declaração, por homologação e de ofício. Quanto a este último, excetuada a hipótese em que a lei o prevê como lançamento original (caso do IPTU, por exemplo), é ele decorrente de infração (falta ou insuficiência de imposto nas hipóteses de lançamento por declaração ou por homologação), e portanto, subsidiário e sempre acompanhado de penalidade.

A Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes já firmou jurisprudência no sentido de que nos casos de lançamento por homologação, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é o primeiro dia após a ocorrência do fato gerador.

Entre outros precedentes, transcreve-se a ementa do Acórdão nº 101-93.783, de 21 de março de 2002, com a seguinte redação:

“PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. A Câmara Superior de Recursos Fiscais uniformizou jurisprudência no sentido de que, a partir da Lei nº 8.383/91, o IRPJ sujeita-se a lançamento por homologação. Assim, sendo, o prazo para efeito da decadência é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Recurso provido.”

No voto condutor do referido acórdão, a Conselheira Sandra Maria Faroni tece seguintes considerações sobre o tema:

“Assim, excetuada a hipótese de tributo cujo lançamento seja, por natureza, de ofício, é sem considerar os casos de dolo, fraude ou simulação, uma análise sistemática do CTN nos mostra que a legislação de cada tributo determina que, ocorrido o fato gerador, o sujeito passivo.”



a) preste à autoridade administrativa informações sobre a matéria de fato, aguardando que aquela autoridade efetue o lançamento para, então, pagar o crédito tributário (art. 147); ou

b) apure por si mesmo o tributo e faça o respectivo pagamento, independentemente de prévio exame da autoridade administrativa (art. 150).

No caso da letra 'a' (lançamento por declaração), a ocorrência de omissão ou inexatidão na declaração ou nos esclarecimentos solicitados (art. 149, II, III e IV) dá ensejo ao lançamento de ofício, desde que não extinto o direito da Fazenda Nacional (art. 149, § único), o que só pode ser feito no prazo de cinco anos contados: (1) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado, nos casos de falta de declaração ou de entrega da declaração após esse termo; (2) da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado por vício formal o lançamento anterior, se for esse o caso; ou (3) da data da entrega da declaração, se essa foi entregue antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado.

No caso da letra 'b' (lançamento por homologação), ocorrido o fato gerador a autoridade administrativa tem o prazo de cinco anos para verificar a exatidão da atividade exercida pelo contribuinte (apuração do imposto e respectivo pagamento, se for o caso) e homologá-la. Dentro desse prazo, apurando omissão ou inexatidão do sujeito passivo no exercício dessa atividade, a autoridade efetua o lançamento de ofício (art. 149, V). Decorrido o prazo de cinco anos sem que a autoridade tenha homologado expressamente a atividade do contribuinte ou tenha efetuado o lançamento de ofício, considera-se definitivamente homologado o lançamento e extinto o crédito (art. 150, § 4º), não mais se abrindo a possibilidade de rever o lançamento."

A Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, também, tem decidido que a partir do ano-calendário de 1992 os tributos são devidos mensalmente, na medida em que os lucros forem auferidos (artigo 38 da Lei nº 8.383/91) e que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento, independentemente de pagamento dos tributos, já que o sujeito passivo pode apurar prejuízo num determinado mês.

Entre outros acórdãos, pode ser citada a seguinte ementa:

“LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. O imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ), a contribuição social sobre o lucro (CSSL), o imposto de renda incidente sobre o lucro líquido (ILL) e a contribuição para o FINSOCIAL são tributos cujas legislações atribuem ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, pelo que amoldam-se à sistemática de lançamento impropriamente denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (173 do CTN), para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador, ressalvada a hipótese de existência de multa agravada por dolo, fraude ou simulação. Preliminar acolhida. Exame de mérito prejudicado. (Ac. 108-05.241, de 15/07/98)”

Não tenho dúvida, pois, que está caracterizada a decadência, no caso dos presentes autos.

Mesmo que fosse adotado o entendimento de que a decadência deve reger-se pelo artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, ainda assim, a razão estaria com o sujeito passivo posto que, em se tratando de lançamento por homologação, encerrado o mês da ocorrência do fato gerador, a autoridade fiscal poderia providenciar o lançamento e, portanto, o exercício seguinte ao ano-calendário de 1995, teria início no dia 1º de janeiro de 1996 e, portanto, no dia 31 de dezembro de 2000, já transcorreu o prazo decadencial.

Desta forma, a decadência está caracterizada pelo artigo 150, § 4º ou pelo artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Ainda, na preliminar, a recorrente argüiu a nulidade do lançamento por entender que o Auto de Infração foi lavrado por inexistência de saldo de prejuízos fiscais, mas que a fiscalização teve a oportunidade de examinar o Livro de Apuração do Lucro

Real – LALUR onde estava registrado o prejuízo fiscal de Cr\$ 15.899.181.781,78 que, também, constou da declaração de rendimentos do exercício de 1991, período-base de 1990 e, também, à nulidade da decisão de 1º grau que alterou o fundamento do lançamento.

A recorrente tem razão quando afirma que o prejuízo fiscal tem origem no período-base de 1990 e que a fiscalização, simplesmente desprezou a base negativa apurada, sob o fundamento de inexistência de saldo.

Embora, o saldo do prejuízo fiscal do exercício de 1991, período-base de 1990, não tenha constado da declaração de rendimentos do mesmo exercício, não há como negar que o sujeito passivo apresentou as declarações de rendimentos dos exercícios de 1992, 1993 e 1994, sem qualquer movimento, e que, a partir do ano-calendário de 1994 as declarações de rendimentos apresentadas compensaram os prejuízos acumulados oriundos do período-base de 1990.

A fiscalização não cobrou qualquer tributo correspondente ao ano-calendário de 1994, exercício de 1995, por entender que estaria decadente, formalizando-se o lançamento no ano-calendário de 1995 e 1996.

Como se vê, todos os lançamentos de IRPJ correspondentes aos anos-calendário de 1995 e 1996 e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido relativos aos anos-calendário de 1995 e 1996 têm como causa a glosa de prejuízos fiscais ou base negativa de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido originados no período-base de 1990, e este procedimento de glosa foi cientificado ao sujeito passivo, apenas em 27 de abril de 2001 (IRPJ/95 e CSLL/95) e em 17 de julho de 2001 (IRPJ/96 e CSLL/96).

Desta forma, o lançamento estaria decadente, também, porque a declaração de rendimento do período-base de 1994, entregue normalmente não foi objeto de Auto de Infração, assegurando ao sujeito passivo, o direito a ampla defesa para defender-se relativamente a glosa de prejuízos fiscais gerados no período-base de 1990.



O demonstrativo elaborado pela autoridade lançadora registra glosa de compensação de prejuízos fiscais desde o mês de janeiro de 1994, período reconhecidamente decadente, e este fato demonstra, de forma inequívoca que a fiscalização concluiu pela inexistência de saldo com base no exame dos livros comerciais e fiscais, de período-base de 1990.

MÉRITO

Por outro lado, ainda que não fosse acolhida a preliminar de decadência, no mérito, o lançamento contido nos presentes autos não poderia prosperar porque não está conforme com o artigo 40, do Decreto nº 332/91 e com a orientação emanada da Secretaria da Receita Federal.

De fato, o artigo mencionado dispõe:

“Art. 40 – Os valores que constituirão adição, exclusão ou compensação a partir do período-base de 1991, registrado na parte ‘B’ do Livro de Apuração do Lucro Real, desde o balanço de 31 de dezembro de 1989, serão corrigidos na forma deste Capítulo, e a diferença de correção será registrada em folha própria do livro, para adição, exclusão ou compensação na determinação do lucro real, a partir do período-base de 1993.

§ 1º - Tratando-se de prejuízos fiscais, a diferença de correção será compensada em quatro períodos-base, à razão de vinte e cinco por cento ao ano, a partir do período-base de 1993 até o de 1996.

§ 2º - Somente poderá ser deduzida a diferença de correção monetária relativa ao ano de 1990, de prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1989, se a pessoa jurídica tiver lucro real nos períodos-base de 1990 a 1993 suficiente, em cada ano, para a compensação dos valores corrigidos pelo IPC em 1990 e pelo INPC nos anos seguintes.”

A leitura isolada do parágrafo 2º, acima transcrito, pode levar a um erro de interpretação como a que chegou a autoridade lançadora, mas uma interpretação

sistemática ou científica e os atos normativos expedidos pela Secretaria da Receita Federal conduzem para uma outra conclusão.

Os prejuízos fiscais apurados nos períodos-base de 1986 a 1989 só poderiam ser compensados dentro de quatro anos, de acordo com a legislação tributária vigente à época e conforme quadro abaixo:

PREJUÍZOS FISCAIS APURADOS NOS ANOS	COMPENSÁVEIS ATÉ OS ANOS DE
1986	1990
1987	1991
1988	1992
1989	1993

A diferença IPC/BTNF-90 da correção monetária complementar correspondente aos prejuízos fiscais de cada período-base só poderia ser compensada a título de prejuízos fiscais obedecido o limite temporal de quatro anos.

Entretanto, esta limitação temporal não poderia cassar o direito de excluir do lucro líquido para a determinação do lucro real, a diferença IPC/BTNF-90 que não foi apropriada a título de compensação de prejuízos fiscais, no período de 1990 a 1993.

Os valores dos prejuízos fiscais, sem a diferença IPC/BTNF-90 não podem mais ser compensados após o decurso do prazo de quatro anos, mas a diferença IPC/BTNF-90 calculados sobre os prejuízos fiscais apurados nos períodos-base de 1986 a 1989 e não compensados no período de 1990 a 1993, podem ser apropriados como exclusão do lucro líquido na determinação do lucro real.

Aliás, este comando está explicitado na Instrução Normativa SRF nº 125/91, com a seguinte redação:

“11 - As diferenças de correção monetária, correspondentes aos prejuízos fiscais relativas aos períodos-base de 1986 a 1989, poderão

ser compensados desde que nos períodos-base de 1990 a 1993 exista lucro real suficiente para absorver o seu valor.

11.1 - Para o efeito da compensação, a pessoa jurídica deverá observar se, no período-base em que tais prejuízos forem compensáveis, o montante do lucro real apurado comportaria a compensação do seu montante acrescido da correção pela diferença entre o IPC e o BTNF no ano de 1990.

11.2 - A apuração será efetuada tomando-se o valor do lucro real acrescido ou reduzido do resultado da correção monetária pela diferença entre a variação do IPC e o BTNF no ano de 1990, corrigido até a data da compensação; após este ajuste, a pessoa jurídica verificará se a parcela da correção do prejuízo que visa compensar poderia ser utilizada, desprezando o excesso da correção, se houver.

11.3 - O valor da diferença da correção do prejuízo, compensável nos períodos-base de 1990 a 1993, poderá ser excluído nos períodos-base de 1993 a 1996 na razão de 25% ao ano, o controle do valor será procedido em folha própria do Livro de Apuração do Lucro Real.” (destaquei)

A redação do § 2º, do artigo 40, do Decreto nº 332/91, bem como do item 11 e seus sub-itens da Instrução Normativa SRF nº 125/91, é extremamente confusa, mas o procedimento adotado pelo sujeito passivo está consoante com estes comandos e, também, de acordo com a orientação contida no MAJUR/LUCRO REAL 1996 e 1997 que repete, exatamente, o texto explicitado na Instrução Normativa, acima transcrito.

A bem da verdade, a própria Secretaria da Receita Federal, posteriormente e através da Instrução Normativa SRF nº 96/93, autorizou que a diferença IPC/BTNF-90 poderia ser compensada nos anos-calendário de 1993 a 1998, conforme disposto no artigo 17, com a seguinte redação:

“Art. 17 - As diferenças de correção monetária complementar IPC/BTNF referentes aos prejuízos fiscais dos períodos de 1986 a 1989, controlados na parte ‘B’ do Livro de Apuração do Lucro Real -



PROCESSO Nº: 10384.000365/2001-10
ACÓRDÃO Nº : 101-93.860

LALUR poderão ser compensados à razão de 25% em quinze por cento ao ano de 1994 a 1998.

§ 1º - A compensação poderá ser efetuada em qualquer mês do calendário correspondente.”

No livro “Imposto de Renda das Empresas”, da Editora Atlas – 1996 edição, pág. 334, o autor Hiromi Higuchi apresenta ressalvas sobre o artigo 17, transcrito, nos seguintes termos:

“O artigo 17 da Instrução Normativa SRF nº 96, de 30/11/93, que as diferenças de correção monetária complementar IPC/ referentes aos prejuízos fiscais dos períodos-base de 1986 a poderão ser compensados à razão de 25% em 1993 e de 15% a de 1994 a 1998.

Aquela alteração no prazo de compensação não encontra amparo legal porque a Lei nº 8.682, de 14/07/93, alterou exclusivamente o prazo de exclusão do saldo devedor da correção monetária complementar IPC/BTNF. O prazo de compensação da diferença de prejuízos fiscais não foi alterado por essa Lei.

O entendimento da Receita Federal de que o saldo devedor da diferença de correção entre IPC e BTNF tem a mesma natureza de prejuízo fiscal nem sempre é correto. Para a empresa que teve lucro real suficiente no período-base de 1990 para absorver o saldo devedor da diferença de correção monetária complementar de 1990, o saldo devedor não tem a natureza de prejuízo fiscal. A empresa que teve prejuízo fiscal em 1990, o saldo devedor faz aumentar o prejuízo.”

De qualquer forma, o contribuinte poderia excluir do lucro líquido por determinação do lucro real ou compensar com o lucro real apurado, nos anos-calendário de 1993 a 1998, obedecido o percentual fixado na Lei nº 8.682/93.

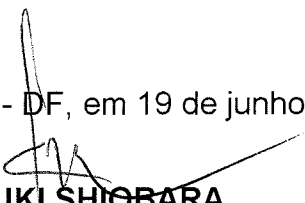
A vedação imposta é a de compensar os prejuízos fiscais acumulados gerados nos períodos de 1986 a 1989, antes de agregar a diferença IPC/BTNF-90,

os lucros reais após o transcurso do limite de quatro anos, estabelecido em lei, ou seja, após 1990(1986), 1991(1987), 1992(1988) e 1993(1989).

Desta forma, também, no mérito, o sujeito passivo tem razão e o lançamento como consta dos autos não poderia prosperar.

De todo o exposto e tudo o mais que consta dos autos, voto no sentido de acolher a preliminar de decadência.

Sala das Sessões - DF, em 19 de junho de 2002



KAZUKI SHIOBARA
RELATOR