



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.011266/2002-56  
Recurso nº : 147.093  
Matéria : CSLL - Ex(s): 1994, 1996, 1997, 1998 a 2001  
Recorrente : COMPANHIA ENERGÉTICA DE PERNAMBUCO - CELPE  
Recorrida : 5ª TURMA/DRJ-RECIFE/PE  
Sessão de : 27 de abril de 2006  
Acórdão nº : 103-22.422

CSLL - DECADÊNCIA - A Contribuição Social sobre o Lucro é tributo cuja legislação prevê a antecipação de pagamento, sem prévio exame pelo Fisco, estando, por via de consequência, adstrito à sistemática de lançamento dita por homologação, na qual a contagem da decadência do prazo para sua exigência tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador (art. 150 parágrafo 4º do CTN).

CSLL - MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 precisa que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade isolada quando a base estimada exceder ao montante da contribuição devida apurada ao final do exercício.

TAXA SELIC - É correta a aplicação da taxa Selic sobre os créditos tributários apurados de ofício que não foram regular e tempestivamente pagos pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COMPANHIA ENERGÉTICA DE PERNAMBUCO - CELPE.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo à CSLL, vencido o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto que não a acolheu; por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de cerceamento do direito de defesa e, no mérito, DAR provimento ao recurso, para excluir a exigência da multa de lançamento ex officio isolada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE  
RELATOR

FORMALIZADO EM:

147.093\*MSR\*05/05/06

29 MAI 2003



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.011266/2002-56  
Acórdão nº : 103-22.422

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, FLÁVIO FRANCO CORRÊA, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO e ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO.

A handwritten signature in black ink, consisting of several overlapping loops and a long tail stroke extending downwards.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.011266/2002-56  
Acórdão nº : 103-22.422

Recurso nº : 147.093  
Recorrente : COMPANHIA ENERGÉTICA DE PERNAMBUCO - CELPE

## RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado contra o contribuinte acima qualificado, com origem em procedimento de auditoria externa, através do qual foi constituído crédito tributário referente à Contribuição sobre o Lucro Líquido – CSLL, no valor de R\$ 3.501.489,00, incluídos multa de ofício e juros de mora.

2. Foram constatadas as seguintes irregularidades, devidamente tipificadas no libelo fiscal:

2.1. *"001 – EXCLUSÕES AO LUCRO LÍQUIDO ANTES DA CSLL SOBRE O LUCRO. ADIÇÃO DE PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS E EXCLUSÃO DE REVERSÕES DE PROVISÕES EM VALORES NÃO CONTABILIZADOS A CONTAS DE RESULTADOS"*. Infração ocorrida nos anos-calendários de 1993, 1995 e 1996;

2.2. *"002 – BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES. COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL DE PERÍODOS ANTERIORES COM INSUFICIÊNCIA DE SALDO – GLOSA DE COMPENSAÇÃO INDEVIDA"*. Infração ocorrida no ano-calendário de 1996;

2.3. *"003 – GLOSAS. DEDUÇÃO A MAIOR DOS VALORES DE CSLL DEVIDA POR ESTIMATIVA – GLOSA DE DEDUÇÃO INDEVIDA"*. Infração ocorrida no ano-calendário de 1995;

2. *"004 – DEMAIS INFRAÇÕES SUJEITAS A MULTA ISOLADAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA POR ESTIMATIVA MENSAL. MULTA ISOLADA DE 75%"*. Infração ocorrida nos anos-calendários de 1998 a 2001.

3. Às fls. 19/26 dos autos, encontra-se Relatório de Auditoria Fiscal, no qual as autoridades autuantes, depois de relatar as infrações referentes ao IRPJ, consignaram as seguintes informações, a seguir sintetizadas:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.011266/2002-56  
Acórdão nº : 103-22.422

**DA ADIÇÃO DE PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS E EXCLUSÃO DE REVERSÕES DE PROVISÕES**

3.1. Igual procedimento com relação à apuração do lucro real, a empresa promoveu, no preenchimento da ficha "Apuração da Base de Cálculo da CSLL" das Declarações de Rendimentos retificadoras dos anos de 1993 a 1996, adições ao lucro líquido de provisões não dedutíveis e exclusões de reversões de provisões em valores que não foram efetivamente contabilizados a débitos/créditos de contas de resultados, repercutindo, assim, na redução indevida de base de cálculo da CSLL, nos períodos de apuração que menciona;

**DA DEDUÇÃO A MAIOR DOS VALORES DE CSLL POR ESTIMATIVA**

3.2. No preenchimento da linha 19 da ficha 11 da Declaração retificadora do ano-calendário de 1995, a empresa deduziu da CSLL o valor de R\$ 4.046.279,07, como valor atualizado das estimativas, quando o valor corresponderia a R\$ 3.476.365,04;

**DA COMPENSAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL DE PERÍODOS ANTERIORES COM INSUFICIÊNCIA DE SALDO**

3.3. Nas apurações dos resultados fiscais nos períodos de apuração abrangidos pela fiscalização, foram aproveitados os saldos de base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores, respeitados a existência de saldos e os limites de compensação estabelecidos pela legislação específica para períodos de apuração a partir de 1995;

3.4. Como consequência da redução da base de cálculo

**FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA POR ESTIMATIVA MENSAL**

3.5. Nas verificações para quantificar o crédito fiscal da CSLL da empresa para o ano de 1998 (10480.001309/00-99), fez-se uma compilação dos resultados apresentados a partir de 1995, constatando-se que, além do pedido formulado pela empresa para compensação com créditos da CSLL de 1998 com débitos



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.011266/2002-56

Acórdão nº : 103-22.422

de outros tributos esta vinha compensando normalmente esses créditos fiscais com débitos futuros da mesma rubrica;

3.6. O resultado a que se chegou de crédito da CSLL para o ano de 1998 foi de R\$ 456.331,03, valor bem inferior ao solicitado pela empresa no processo referido, que foi de R\$ 3.200.419,19, e que, mesmo assim, já foi totalmente utilizado pela mesma para compensar com débitos de CSLL devidos por estimativa no ano-calendário de 1999;

3.7. Como conseqüência, a empresa deixou de recolher valores devidos da CSLL por estimativa mensal, por compensação com créditos de períodos anteriores que achava possuir, fato que implica na aplicação da multa isolada, prevista no art. 44, IV, § 1º, da Lei nº 9.4130/96.

4. A contribuinte apresentou impugnação, acostada às fls. 399/427, não qual aduz, em apertada síntese, os seguintes argumentos:

### **PRELIMINARES**

#### **Decadência**

4.1. Como o auto de infração foi cientificado em 12/08/2002, decaiu, até julho de 1997, o direito de exigir tributo, eis que extinto nos termos dos arts. 150, § 4º, e 173, I, combinado com o art. 156, V e VII do CTN;

4.2. O IRPJ e a CSLL são tributos sujeitos a lançamento por homologação, consoante entende o Conselho de Contribuintes e o Superior Tribunal de Justiça;

4.3. A retificação da Declaração de Rendimentos não dilata o prazo de homologação nem o de decadência. A Instrução Normativa – IN SRF nº 166/99 dispõe que a retificação se dará mediante apresentação de nova Declaração, independentemente de autorização da autoridade administrativa. O Ato Declaratório nº 10/2000 declara que as disposições da citada IN se aplicam, inclusive, a solicitações de retificação feitas até 14 de dezembro de 1999 e ainda não apreciadas pelas Delegacias da Receita Federal. Assim, o acatamento da Declaração retificadora não tem o condão de elastecer o prazo decadencial;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.011266/2002-56  
Acórdão nº : 103-22.422

4.4. A partir da Lei nº 8.383/91, o início do prazo decadencial, que é de cinco anos, conta-se da ocorrência do fato gerador, consoante acórdão do Conselho de Contribuintes, que transcreve;

4.5. Não se pode exigir que a empresa conserve documentos por mais de cinco anos, consoante § 3º do art. 264 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99;

4.6. Não podem ser exigidos quaisquer obrigações em lançamento efetuado em 12/08/02 relativos a fatos geradores ocorridos no período de 1993 até julho de 1997;

**Cerceamento do direito de defesa**

4.7. A preliminar de nulidade consiste no fato de que a denúncia não está devidamente tipificada. Há citação de vários dispositivos legais, dentre os quais a impugnante não sabe de qual ao certo deve se defender;

**MÉRITO**

**DA ADIÇÃO DE PROVISÕES NÃO DEUTÍVEIS E EXCLUSÃO DE REVERSÕES DE PROVISÕES**

**Provisão de Demandas Trabalhistas**

4.8. No mês de janeiro de 1993, o Fisco presume que houve postergação de despesas no valor de CR\$ 13.285.079,00 “para não perder o prejuízo acumulado de 1992”, por entender que, no ano-base de 1992, era dedutível em até 04 (quatro) exercícios. Na sua visão, as despesas se referem ao período encerrado em 31/12/92, mas, por conveniência, foi posposta para o mês de janeiro de 1993;

4.9. Engana-se. Primeiro, porque, no período-base de 1992, os prejuízos eram imprescritíveis. Se apurou prejuízo no ano-base de 1992, seria mais interessante registrar o valor glosado no próprio mês de dezembro de 1992, porque aumentaria o saldo de prejuízo a compensar com o benefício da imprescritibilidade, e não como o fez: adiar para o mês de janeiro de 1993;

4.10. No ano-calendário de 1992, a empresa provisionou demandas trabalhistas no valor de Cr\$ 3.985.392.256,58, conforme parte B do Livro de Apuração



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.011266/2002-56  
Acórdão nº : 103-22.422

do Lucro Real – LALUR e registro contábil do Razão. No LALUR, foi efetivada a correção monetária desta provisão, o que resultou no valor de Cr\$ 14.146.117.931,59. Ocorre que, no mês de janeiro, quando a demanda trabalhista efetivamente se realizou, ao invés de registrar como despesa o valor de Cr\$ 14.146.117.931,59, lançou CR\$ 13.285.079,60 por engano, pois só considerou como dedutível o valor da correção monetária de CR\$ 10.160.725,67, que corresponde à atualização da quantia provisionada, acrescida da correção monetária do mês de janeiro de 1993, no valor de CR\$ 3.124.353,93;

4.11. Se o Fisco está glosando o valor considerado no resultado no mês de janeiro de 1993, deveria fazer o ajuste no período encerrado em 31/12/92, tendo vista as regras de postergação de imposto, prevista no art. 6º, §§ 4º a 7º, do Decreto-lei nº 1.598/77. É de se ver cancelada a exigência porque deixou de cumprir o que determinam os mencionados dispositivos legais;

#### **Indenização da MESBLA**

4.12. A empresa foi demandada pela MESBLA em decorrência de um incêndio ocorrido no seu estabelecimento, atribuindo a falha ao sistema elétrico. Este valo foi provisionado. Por conservadorismo, foi reconhecido contabilmente, mas o mesmo valor foi adicionado, no LALUR, para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL. Os valores provisionados foram corrigidos pela diferença IPC/BTNF, conforme legislação de regência;

4.13. O inusitado é que, mesmo estando corretos os cálculos, mesmo sabendo que se cuida de provisão dedutível, glosou-se a correção monetária IPC/BTNF, no valor de R\$ 1.872.911,00, que é exatamente o excluído do LALUR, embora a correção desses valores seja pacífica (Lei nº 7.799/89) e a dedutibilidade permitida pela legislação, consoante entende o Conselho de Contribuintes;

#### **Baixa de Provisão da MESBLA**

4.14. A empresa fez a provisão contábil da demanda judicial em 31/12/89. No mesmo período, adicionou ao lucro líquido, para se chegar ao lucro real. O problema passou a existir na liquidação da sentença, pois o valor que originalmente era



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.011266/2002-56

Acórdão nº : 103-22.422

de R\$ 1.517.950,00, passou a ser de R\$ 1.871.261,56, em face da correção monetária. A diferença de R\$ 353.311,00 corresponde ao valor que os autuantes estão rejeitando sem qualquer razão plausível;

**DAS EXCLUSÕES A MAIOR DA CORREÇÃO MONETÁRIA  
COMPLEMENTAR IPC/90 (*infração referente ao IRPJ*)**

4.15. O Fisco não questiona a retidão dos cálculos da correção monetária. A empresa não se insurge contra o fato de "deduzir o saldo em 06 (seis) exercícios, onde se alegava cuidar-se de empréstimo compulsório, contrário às regras do art. 148 da Carta Magna", porque já foi pacificado pelo Supremo Tribunal Federal;

4.16. O foco da lide é quanto à dedutibilidade da diferença IPC/BTNF dos prejuízos fiscais de 1987 a 1989. Interpretando de forma equivocada o § 2º do art. 40 do Decreto nº 332/91 e IN SRF nº 125/91, o Fisco alega que a empresa excluiu do lucro líquido, na apuração do lucro real do período de 1993 a 1998, valores superiores ao permitido pela legislação;

4.17. Pelos dispositivos referidos, antes de apropriar como despesa o complemento da correção monetária pelo IPC/90, a partir de 1993, cabia à empresa fazer os cálculos para avaliar se dispunha de lucro real, nos anos de 1990 a 1993, em valor suficiente para cobrir os prejuízos fiscais dedutíveis de cada um dos anos de 1986, 1987, 1988 e 1989. Numa interpretação sistemática, tem-se que a lógica dos dispositivos foi manter o prazo de 04 (quatro) anos tanto para a dedução do prejuízo atualizado pelo BTNF como para o complemento da correção montaria pelo IPC/90;

**Ano-base de 1990**

4.18. O objetivo do item 11.2 da IN SRF nº 125/91 foi dizer que se a correção monetária tivesse sido feita corretamente pelo IPC, simplesmente o saldo credor ou devedor já seria registrado no próprio ano-calendário de 1990, e o resultado correto, no presente caso, "seria de 511.007.938". Todavia, como a correção foi efetivada pelo BTFN, "o resultado foi negativo de 1.505.948.236". Como se deixou de contabilizar o saldo credor da correção monetária "entre o IPC e o BTNF de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.011266/2002-56  
Acórdão nº : 103-22.422

2.016.956.174", registrando este último valor, ainda que para dedutibilidade, ainda sobrava "um lucro real de 511.007.938", que poderia ser deduzido;

4.19. Sendo o lucro real no ano de 1990, "após ajuste do IPC/90 de 511.007.938", não poderia pagar imposto de renda, mas deduziria parte do prejuízo de 1987, no mesmo valor, de sorte a não pagar IRPJ;

4.20. Os autuantes se preocuparam somente em verificar a sobra ou o lucro real que daria após o ajuste do saldo credor do IPC/BTNF, sem, contudo, fazer, como seria a sua obrigação, o ajuste dos prejuízos fiscais, para demonstrar que o lucro real encontrado depois do ajuste era suficiente para compensar, no ano de 1990, parte do prejuízo de 1987;

**Ano-base de 1991**

4.21. As autoridades autuantes esqueceram de fazer um teste para verificar se o prejuízo prescrevia, ou seja, se era ultrapassado o período de 04 (quatro) anos. Não era exigida a compensação de prejuízos mais antigos em primeiro lugar. O detentor do prejuízo podia até mesmo não compensar;

4.22. No ano-base de 1991, somente antecipou-se prejuízo a compensar, antes de completar os 04 (quatro) anos, porque a correção do BTNF resultava em valores inferiores. Para não pagar possuindo prejuízos, antecipou-se a compensação dos prejuízos existentes;

4.23. O Fisco não pode tomar os prejuízos como constam do LALUR e da Declaração de Rendimentos, porque seria negar o sentido na norma (IN SRF nº 125/91) e frustrar o direito à compensação dos prejuízos no quadriênio. É que no ano-base de 1991, pelo LALUR, a empresa só antecipou prejuízos de 1988 a 1989, que poderiam ser compensados em 1992 e 1993, porque os valores estavam atualizados pelo BTNF. Se estivessem atualizados pelo IPC, como muitas empresas fizeram, sob proteção judicial, sequer se estaria discutindo o presente auto de infração;

4.24. Se estivesse ousado e ingressado com medida judicial, parte dos prejuízos seria registrada em 1991 até absorver o lucro real de Cr\$ 9.856.135.206,00, e o restante seria diferido para períodos posteriores. Essa é a inteligência da norma. Por



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.011266/2002-56  
Acórdão nº : 103-22.422

isso se faz necessário realizar uma simulação, e não tomar os dados do LALUR ou da Declaração de IRPJ;

4.25. Fazendo-se uma simulação, além de atender ao objetivo principal da norma, que foi o de não permitir a compensação de prejuízo fiscal em valor superior ao lucro real e em prazo superior a 04 (quatro) anos, atende, também, ao dever de só compensar o complemento do IPC, se a soma do prejuízo atualizado pelo BTNF mais o complemento do IPC puder, em cada ano, ser absorvido dentro do quadriênio;

4.26. Tomando como exemplo os anos-base de 1990 e 1991, o prejuízo de 1987 seria em parte absorvido no ano-base de 1990 e o restante, depois de corrigido, em 1991 (elabora alguns demonstrativos);

4.27. A conclusão que se impõe é que existia lucro real nos períodos-base encerrados em 1990 a 1993 com saldo suficiente, em cada ano, para compensação dos valores corrigidos pelo IPC e 1990 e pelo INPC nos anos seguintes;

#### **Ilegalidade do Decreto nº 332/91**

4.28. O Decreto nº 332./91 ultrapassa as regras da Lei nº 8.200/91. Nesse ponto, o referido diploma transborda dos limites de sua competência (art. 99 do CTN), criando direito novo. Assim sendo, devem prevalecer as regras da Lei nº 8.200/91, sem as restrições preconizadas pelo § 2º do art. 40 do Decreto nº 332/91;

#### **DA DEDUÇÃO A MAIOR DOS VALORES DE IRPJ POR ESTIMATIVA**

4.29. Em nada se opõe quanto a este item do auto de infração;

#### **DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS COM INSUFICIÊNCIA DE SALDO**

4.30. Neste item, o que se exige é reflexo dos itens anteriores. Em face dos argumentos expendidos acima, devem ser recompostos os prejuízos a seus valores originais e devolvido ao montante dos estoques iniciais, ajustando-os, diante da improcedência da denúncia fiscal;

4.31. Depois de apresentar tais argumentos, passa a construir outros, dessa feita contra a exação da CSLL, a seguir reproduzidos:



Processo nº  
Acórdão nº

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

: 10480.011266/2002-56

: 103-22.422

- a) A denúncia fiscal, no que respeita à adição de provisões não dedutíveis e à exclusão de reversão de provisões, é mero reflexo do que foi dito quanto ao IRPJ, por isso requer sejam considerados os mesmo argumentos;
- b) A exigência relativa à compensação da base de cálculo negativa da CSLL (insuficiência do saldo) reflete toda a defesa oposta ao auto de infração. A partir do entendimento de que ocorreram despesas a maior da compensação de prejuízos fiscais pelo IPC/BTNF e outros itens apontados, e comparando com a base negativa, concluiu que "ajustando as omissões havia CSLL a recolher, porque compensara acima do saldo existente de R\$ 6.872.311,86". Há improcedência desses ajustes, tendo em vista as razões expendidas acima. Devem ser recompostas as bases negativas pelo seu valor original e devolvido ao montante dos estoques iniciais;
- c) Quanto à multa isolada da CSLL devida por estimativa, não há diferença de CSLL na declaração de ajuste. E se não existe, significa que o Fisco está cobrando CSLL sem que corresponda ao efetivo fato gerador, como entende o Conselho de Contribuintes, para quem a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia depois de encerrado o período de apuração anual da CSLL. Ademais, o Fisco deixou de considerar dois pontos: primeiro, o crédito por ele mesmo reconhecido de FINSOCIAL, compensado a menor no valor de R\$ 1.128.048,28, atualizado até 31/12/95; segundo, não considerou que a empresa optou pelo REFIS, confessando diferença de CSLL referente ao período de maio de 1998, que seria pago em junho de 1998, no valor de R\$ 1.832.406,31, na qual está contida a quantia de R\$ 1.504.935,23 referida na denúncia.

4.32. Diz, ainda, que o parcelamento suspende a exigibilidade do crédito tributário (art. 151 do CTN), de forma que não pode haver qualquer cobrança;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.011266/2002-56  
Acórdão nº : 103-22.422

4.33. Existe valor recolhido a maior, a título de FINSOCIAL, que caberia ao Fisco, por dever de ofício, compensar. Aliás, os próprios autuantes é que fizeram a verificação e atestaram correto o valor de R\$ 1.128.048,28 (fundamentou-se no art. 74 da Lei nº 9.430/96 e na INSRF nº 21/97).

5. Em seguida, aduz que a aplicação da taxa SELIC para cálculo dos juros de mora tem natureza remuneratória. Estabelece verdadeiro anatocismo, ferindo dispositivos do CTN e da Constituição Federal.

6. Ao final requer a nulidade do auto de infração, depois de suplicar que, na dúvida se interpretem as normas jurídicas de forma que lhe seja mais favorável. Caso não acolhidas as preliminares, seja declarado improcedente.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Recife, julgou o lançamento procedente, tendo ementado a sua Decisão na forma abaixo transcrita.

“Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL  
Ano-calendário: 1993, 1995, 1996, 1998, 1999, 2000, 2001  
Ementa: LANÇAMENTO. CSLL. DECADÊNCIA. No caso da CSLL, é de dez anos o prazo de que dispõe o Fisco para proceder ao lançamento, a teor do disposto no art. 45 da Lei nº 8.112/91.

BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. Procede a lavratura de auto de infração destinado a anular a compensação indevida de base de cálculo negativa da CSLL.

DIFERENÇA DE CORREÇÃO MONETÁRIA IPC/BTNF. CSLL. A correção das demonstrações financeiras pela diferença IPC/BTNF de 1990 não influi na base de cálculo da CSLL.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal  
Ano-calendário: 1993, 1995, 1996, 1998, 1999, 2000  
Ementa: LANÇAMENTO. CSLL. DECADÊNCIA. No caso da CSLL, é de dez anos o prazo de que dispõe o Fisco para proceder ao lançamento, a teor do disposto no art. 45 da Lei nº 8.112/91.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.011266/2002-56  
Acórdão nº : 103-22.422

**BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL. COMPENSAÇÃO INDEVIDA.** Procede a lavratura de auto de infração destinado a anular a compensação indevida de base de cálculo negativa da CSLL.

**DIFERENÇA DE CORREÇÃO MONETÁRIA. IPC/BTNF. CSLL.** A correção das demonstrações financeiras pela diferença IPC/BTNF de 1990 não influi na base de cálculo da CSLL.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1993, 1995, 1996, 1998, 1999, 2000

Ementa: PEDIDOS DE PERÍCIA. DESNECESSIADE. INDEFERIMENTO.

Desnecessários os pedidos de perícia quando os autos já trouxerem todos os elementos necessários à convicção do julgador.

**LANÇAMENTO. NULIDADE.**

Somente se considera nulo o auto de infração quando praticado por pessoa incompetente, com preterição do direito de defesa ou quando ausente algum de seus requisitos formais.

**ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.**

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no país, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade de atos legais regularmente editados.

Lançamento Procedente.”

Irresignada, manejou o Recurso Ordinário, onde, em síntese, repetiu as preliminares e as razões de mérito contidas em sua impugnação.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.011266/2002-56  
Acórdão nº : 103-22.422

VOTO

Conselheiro ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE - Relator

O recurso é tempestivo e atende as demais condições para a sua admissibilidade.

Dele conheço.

As matérias versadas no auto de infração são as seguintes:

*"001 – EXCLUSÕES AO LUCRO LÍQUIDO ANTES DA CSLL SOBRE O LUCRO. ADIÇÃO DE PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS E EXCLUSÃO DE REVERSÕES DE PROVISÕES EM VALORES NÃO CONTABILIZADOS A CONTAS DE RESULTADOS".* Infração ocorrida nos anos-calendários de 1993, 1995 e 1996;

*"002 – BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES. COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL DE PERÍODOS ANTERIORES COM INSUFICIÊNCIA DE SALDO – GLOSA DE COMPENSAÇÃO INDEVIDA".* Infração ocorrida no ano-calendário de 1996;

*"003 – GLOSAS. DEDUÇÃO A MAIOR DOS VALORES DE CSLL DEVIDA POR ESTIMATIVA – GLOSA DE DEDUÇÃO INDEVIDA".* Infração ocorrida no ano-calendário de 1995;

*"004 – DEMAIS INFRAÇÕES SUJEITAS A MULTA ISOLADAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA POR ESTIMATIVA MENSAL. MULTA ISOLADA DE 75%".* Infração ocorrida nos anos-calendários de 1.998 a 2.001.

Existem preliminares a serem analisadas.

A primeira, diz respeito à decadência do direito do fisco constituir o crédito tributário, uma vez que o lançamento remonta a fatos geradores de 1993 e a ciência do auto de infração se deu em, 12/08/2002, pelo que alega recorrente estariam decaídos os fatos geradores ocorridos até julho de 1996, em face do que prescreve o § 4º, do artigo 150, do Código Tributário Nacional.

O IRPJ, desde o advento do Decreto-lei nº 1.967/82 e, posteriormente, com a edição da Lei 8.383/91 - que impôs ao contribuinte a obrigação de recolher o



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.011266/2002-56  
Acórdão nº : 103-22.422

tributo, após a sua apuração antecipada e independentemente de qualquer manifestação ou verificação por parte da Administração Tributária – é, por via de consequência, um tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação. Destarte, é importante frisar que, nesta modalidade de lançamento, o que se homologa não é o pagamento e sim a atividade imprimida pelo contribuinte. Isto porque, se fosse o pagamento o objeto da homologação, como ficaria a hipótese de existência de prejuízo, ao invés de lucro, quando não há qualquer pagamento?.

Segundo o magistério do Prof. Hugo de Brito Machado<sup>1</sup>, aplica-se a regra especial da decadência ao lançamento quando:

"Por homologação é o lançamento é o lançamento feito quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa no que concerne à sua determinação. Opera-se pelo ato em que a autoridade, tomando conhecimento da determinação feita pelo sujeito passivo, expressamente o homologa (CTN art. 150).

"O pagamento antecipado extingue o crédito sob condição resolutiva da ulterior homologação (CTN. Art. 150 § 1º). Isto significa que tal extinção não é definitiva. Sobrevindo ato homologatório do lançamento, o crédito se considera extinto por força do estipulado no art. 156, VI, do CTN.

As leis geralmente fixam prazos para homologação. Prevalece, pois, a regra da homologação tácita no prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador. Findo esse prazo sem um pronunciamento da Fazenda Pública, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, ou fraude ou simulação (CTN, art. 150, § 4º)."

Sobre o tema, também se manifestou o Conselheiro José Antônio Minatel, no acórdão nº 108-04.974, lecionando o seguinte:

"Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se depende de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos – lançamento por declaração, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independe do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame prévio do sujeito passivo – lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se a existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento."

<sup>1</sup> Curso de Direito Tributário, 13ª Edição, Editora Malheiros, pág. 124  
147.093\*MSR\*05/05/06



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.011266/2002-56  
Acórdão nº : 103-22.422

Dentro desse diapasão, transparente que, enquanto o artigo 150, do CTN, preceitua a contagem do prazo decadencial para os casos de lançamento por homologação e, o artigo 173, o faz para os demais casos.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, ainda que, por maioria de votos, tem, sistematicamente, adotado idêntico entendimento, a exemplo das decisões consignadas nos acórdãos 01-03.386, 01-03.391 e 01-03.385, cujas ementas abaixo transcrevo:

"IRPJ – DECADÊNCIA – GANHO DE CAPITAL – A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. Se a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amolda-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial dá-se na forma disciplinada no § 4º do artigo 150 do CTN, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador."

"IRPJ – PIS-REPIQUE – DECADÊNCIA – HOMOLOGAÇÃO – APLICAÇÃO DO CONTIDO NO § 4º DO ARTIGO 150 DO CTN: Os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa amoldam-se à sistemática prevista no artigo 150 do CTN e a contagem do prazo decadencial se opera na forma de seu § 4º, iniciando-se com a ocorrência do fato gerador."

"IRPJ – DECADÊNCIA – Até o ano calendário de 1991, o IRPJ era tributo sujeito ao lançamento por declaração. Nesta modalidade, o início do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser realizado, estabelecido no art. 173 do CTN, antecipado para o dia seguinte ao da entrega da declaração, nos termos do § único do mesmo artigo."

"DECADÊNCIA – A partir de janeiro de 1992, por força do artigo 38 da Lei nº 8.383/91, o IRPJ passou a ser tributo sujeito ao lançamento pela modalidade homologação. Nesta modalidade, o início da contagem do prazo decadencial é o da ocorrência do fato gerador do tributo, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN."

LANÇAMENTOS REFLEXIVOS: IRFONTE, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL, FINSOCIAL, COFINS E PIS REPIQUE – Estando os procedimentos reflexivos parte inclusos no processo é de se estender-lhes o decidido no processo principal em virtude de terem a mesma base factual. Cabe privativamente à Lei Complementar versar sobre normas gerais de direito Tributário."

Destarte, tendo em vista que os autos de infração somente foram lavrados e deles tomou conhecimento o sujeito passivo, em **12 de agosto de 2002**, não há como deixar de se reconhecer e declarar a superveniência da decadência em relação aos fatos geradores ocorridos nos períodos-base de janeiro de 1993 até e julho de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.011266/2002-56  
Acórdão nº : 103-22.422

1997, inclusive, para as contribuições, uma vez que, este Conselho e o próprio Supremo Tribunal Federal, já pacificou entendimento de que as Contribuições Sociais, após a promulgação da Constituição de 1988, estão submetidas ao prazo decadencial previsto no Código Tributário Nacional, eis que as chamadas Contribuições são, também, uma de forma de tributo e como tal, cabe, somente à Lei Complementar, estabelecer normas gerais de direito tributário, não sendo, portanto, a lei ordinária, o meio correto para definir regras gerais em matéria de tributos, como a decadência, por exemplo. E, a nova Carta Política, diversamente da Carta de 1967, definiu quais são essas regras gerais como sendo: obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

O Supremo Tribunal Federal, por meio da ADIN 1-102-2 DF sufragou tal entendimento. No julgamento do RE 138.284 CE, o Sr. Ministro Carlos Mário Velloso deixou consignado no voto condutor do acórdão importante classificação das espécies tributárias:

"a) As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) impostos (C.F., arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (C.F., art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1 de melhoria (C.F., art. 145, III); parafiscais (C.F. art. 149) que são: c. 2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (C.F. art. 195, parágrafo 4º); c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, C.F. art. 212, parágrafo 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, C.F., art. 240); c.3. especiais: c.3.1. de intervenção no domínio econômico (C.F. art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (C.F. art. 148).

As contribuições parafiscais têm o caráter tributário. Sustento que constituem essas contribuições uma espécie própria de tributo ao lado dos impostos e das taxas, na linha, aliás, da lição de Rubens Gomes de Souza ('Natureza tributária da contribuição do FGTS'. RDA 112/27, RDP 17/305) Quer dizer, as contribuições não são somente as de melhoria. Estas são uma espécie do gênero contribuição; ou uma subespécie da espécie contribuição. Para boa compreensão do meu pensamento, reporto-me ao voto que proferi, no antigo TFR, na AC 71.525 (RD Trib. 51/264)."

Assim, não poderia a Lei 8.212/91 – lei ordinária que é – legislar sobre matéria de competência restrita de Lei Complementar.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.011266/2002-56  
Acórdão nº : 103-22.422

Por via de consequência, acato parcialmente a preliminar para declarar decadentes os lançamentos ocorridos entre janeiro de 1993 a julho de 1997.

A segunda preliminar argüida diz respeito à nulidade do auto de infração em razão dos inúmeros dispositivos legais capitulados, fato que teria impedido a, ora recorrente, de defender-se, por não saber de qual dos dispositivos deveria questionar.

A menção aos dispositivos legais necessários à tipificação da infração é obrigatória e decorre do artigo 10, IV, do Decreto 70.235/72, servindo para a correta caracterização do fato tido por infringido. Assim, ao contrário do que alega, a correta capitulação legal do fato concorre para que o direito de defesa não seja vulnerado.

Preliminar que se rejeita.

#### MÉRITO

Com o reconhecimento da decadência, subsiste como matéria de mérito a multa isolada, aplicada em períodos-base dos anos de 1998,1999,2000 e 2001.

A lógica do pagamento de estimativas é de antecipar, para os meses do ano-calendário respectivo, o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria só devido ao final do exercício (em 31.12).

Sob o sistema de estimativa mensal, permite-se a redução dos pagamentos mensais caso o resultado tributável seja reduzido ou aumentado ao longo do ano-calendário, desde que evidenciado por balancetes de suspensão (art. 29, da Lei nº 8.981/94). Assim, via de regra, o tributo – sob a forma estimada - não será devido antecipadamente em caso de inexistência de lucro tributável.

Tal inferência se alinha coerentemente com o princípio de bases correntes, pois se a empresa nada deve ao longo do ano, nada deverá ao seu final. Se houvesse algum recolhimento prévio que não tem correspondência com o tributo devido



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.011266/2002-56

Acórdão nº : 103-22.422

ao final do período, tal fato implicaria apenas em restituição ou compensação tributária. Por outro lado, no encerramento do exercício, caso constatada a insuficiência de pagamento do tributo apurado pelo lucro real as empresas terão de complementar a estimativa que fora recolhida ao longo do mesmo período.

Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que **a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício.** Eventuais diferenças, a maior ou a menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução de tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

No presente caso, a fiscalização ocorreu após o término dos anos-calendário correspondentes. Foram levantados os balanços finais dos períodos ao invés de balancetes ou balanços de suspensão. Nesse caso, a exigência da norma sancionadora para que se comprove a inexistência de tributo é atendida. Vale dizer, após o encerramento do período, o balanço final (de dezembro) é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário. Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor devido pelo contribuinte.

Se não há tributo devido, tampouco há base de cálculo para se apurar o valor da penalidade. Não há porque se obrigar o contribuinte a antecipar o que não é devido e forçá-lo a pedir restituição posteriormente.

Daí concluir que o balanço final é prova suficiente para afastar a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa.

Resta examinar, então, qual seria a hipótese em que, na presença de prejuízo fiscal, se deveria aplicar a multa isolada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.011266/2002-56  
Acórdão nº : 103-22.422

Na presença de prejuízo fiscal, a interpretação sistemática dos dois enunciados prescritivos dispostos no mesmo artigo aqui transcritos (*caput* e § 1º, inciso IV, do art. 44) conduz ao entendimento de que o procedimento fiscal e a aplicação da penalidade devem obrigatoriamente ocorrer no curso do ano-calendário, pois a conduta objetivada pela norma (dever de antecipar o tributo) é descumprida e, nesse momento, o efetivo resultado do exercício não está evidenciado mediante balancetes.

Assim, em virtude da inobservância da pessoa jurídica dos dispositivos legais reitores, o agente fiscal não tem como aferir a situação fiscal corrente do contribuinte. O legislador concede a fiscalização, durante o transcorrer do período-base, o poder de presumir que o valor apurado de forma estimada a partir da receita da empresa coincide com o tributo devido, desde que demonstrada a omissão do dever probatório atribuído pela lei ao contribuinte.

Essa presunção legal da existência de tributo não poderia ser desfeita após a aplicação da multa de lançamento de ofício pela posterior apresentação de balanço na fase de defesa administrativa, pois tornaria o arbitramento do tributo sob base estimada condicional.

Assim, após longas discussões, no âmbito dos Conselhos de Contribuintes, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, pacificou a matéria, no sentido de somente admitir a cobrança da multa isolada, sobre a estimativa não recolhida ou recolhida a menor, observado sempre, o encerramento do ano e a apuração do imposto.

No caso sob exame, verifico que, no ano-calendário de 1998 a 2001, os valores pagos a título de CSLL, ultrapassaram em muito as antecipações, ainda que escoimadas das glosas efetuadas no AI em apreço, apurado nos encerramentos dos períodos em questão, razão pela qual não há falar-se em aplicação da multa isolada.

Assim, dou provimento ao recurso para excluir da tributação a multa isolada referente aos períodos-base inseridos entre os anos calendário de 1998 a 2001.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.011266/2002-56  
Acórdão nº : 103-22.422

No que tange ao FINSOCIAL, que a ora recorrente, alega ser credora e pretende ver compensado na presente autuação, não há reparos a fazer na decisão recorrida, que corretamente decidiu no sentido de indeferir o pleito, uma vez que a DRJ, a exemplo da autoridade lançadora não têm competência para realizar compensação de ofício.

Na presente assentada, o julgamento dessa questão fica prejudicado em razão do provimento total do recurso, pelo que deixo de analisar a questão.

Assim, cabe à empresa, buscar a via própria para ver reconhecido e compensado o crédito tributário que julga ter direito.

#### CONCLUSÃO

Voto no sentido de acolher a preliminar de decadência para excluir da tributação os fatos geradores ocorridos até julho de 1997, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento ao apelo para excluir da tributação os valores da multa isolada apuradas nos anos-calendário de 1.998 a 2.001.

Sala de Sessões - DF, em 27 de abril de 2006

ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE