



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10768.006375/00-48
Recurso n.º : 101-122.408
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO
Recorrente : FAZENDA NACIONAL E GOLDEN CROSS SEGURADORA SA
Recorrida : PRIMEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
Sessão de : 14 DE MARÇO DE 2.005
Acórdão nº : CSRF/01-05.173

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – COFINS
DECADÊNCIA - A contribuição social sobre o lucro líquido e
COFINS, "ex vi" do disposto no art. 149, c.c. art. 195, ambos da
C.F., e, ainda, em face de reiterados pronunciamentos da Suprema
Corte, tem caráter tributário. Assim, em face do disposto nos arts.
nº 146, III, "b", da Carta Magna de 1988, a decadência do direito
de lançar as contribuições sociais deve ser disciplinada em lei
complementar. À falta de lei complementar específica dispondo
sobre a matéria, ou de lei anterior recebida pela Constituição, a
Fazenda Pública deve seguir as regras de caducidade previstas no
Código Tributário Nacional.

CSLL - GASTOS INDEDUTÍVEIS. GLOSA. FATO GERADOR
OCORRIDO EM 1994. PERMISSIVO LEGAL. INEXISTÊNCIA. - Os
gastos conceituados como indedutíveis na ótica do imposto sobre a
renda das pessoas jurídicas, à Contribuição Social sobre o Lucro,
não se estendem, por falta de permissivo legal.

IRPJ – RESERVA OCULTA – REFLEXO NA CMB – Não tendo sido
computada a reserva oculta decorrente do lançamento cujos fatos
geradores ocorreram em 1993 no cálculo da CMB dos períodos
bases seguintes, a base tributável deve ser ajustada para que se
verifiquem os efeitos da correção monetária do patrimônio líquido
aumentado pelo lançamento dos períodos bases anteriores. O
contribuinte tem direito de utilizar dos efeitos fiscais decorrentes da
reserva oculta gerada em função de lançamento de ofício, que
modificou seu patrimônio líquido.

RECURSO DO PFN NEGADO

RECURSO DO CONTRIBUINTE PROVIDO

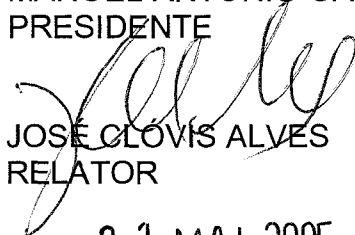
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos
interpostos pela FAZENDA NACIONAL e por GOLDEN CROSS SEGURADORA
S.A.

Processo nº : 10768.006375/00-48
Acórdão nº : CSRF/01-05.173

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, vencidos os Conselheiros Cândido Rodrigues Neuber, Marcos Vinícius Neder de Lima, Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antônio Gadelha Dias que deram provimento ao recurso, e, quanto ao recurso especial do contribuinte, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



JOSÉ CLÓVIS ALVES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 31 MAI 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, DORIVAL PADOVAN, e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Processo nº : 10768.006375/00-48
Acórdão nº : CSRF/01-05.173

Recurso n.º : 101-122.408
Recorrentes : FAZENDA NACIONAL E GOLDEN CROSS SEGURADORA SA

RELATÓRIO

Trata o presente de recursos de divergência apresentados pelo Procurador da Fazenda Nacional e pela empresa GOLDEN CROSS SEGURADORA AS, contra o acórdão 101-93.743 de 21 de fevereiro de 2.002. A câmara recorrida, por unanimidade de votos, acolheu a preliminar de decadência do IRPJ E CSL, nos períodos de apuração ocorridos no ano calendário de 1992.

Inconformado com o provimento o PFN com fulcro no artigo 5º inciso I do Regimento Interno da CSRF, aprovado pela Portaria MF 58/98, interpôs recurso especial, argumentando, em epítome, o seguinte.

Não cabe ao Conselho de Contribuintes deixar de aplicar o art. 45 da Lei nº 8.212/91 eis que estaria decretando sua inconstitucionalidade.

O acórdão recorrido fundamentou a alegada nulidade do julgado por suposto conflito entre o art. 45 da Lei 8.212/91 e o art. 146 da CF, e o art. 150 § 4º do CTN.

Cita jurisprudência.

Diz que o artigo 22 - A do Regimento Interno da CSRF com redação dada pela Portaria 103/2022, veda a apreciação de constitucionalidade de norma legal. Tal mandamento tem supedâneo no artigo 77 da Lei 9.430/96.

Concorda que é dever da administração pública guardar e preservar a Constituição Federal de 1988, inclusive dispensando tributo cuja lei que o fundamente seja inconstitucional. Porém, tal dever somente pode ser exercido nos limites do artigo 77 da Lei nº 9.430/96, pois essa Lei somente será inconstitucional



Processo nº : 10768.006375/00-48
Acórdão nº : CSRF/01-05.173

se o C. Supremo Tribunal Federal assim decidir que o é. Diz que os Tribunais vêm declarando a constitucionalidade do artigo 45 da Lei 8.212/91.

Diz que afastar a aplicabilidade de lei significa declarar sua inconstitucionalidade.

Diz que o artigo 45 da Lei 8.212/91 é constitucional por ser norma especial frente ao art. 150 § 4º do CTN, e como este mesmo diploma admite a edição de normas específicas sobre o prazo decadencial, inexistente qualquer conflito entre essas disposições. Conclui que a norma específica se sobrepõe à norma geral, nos termos do art. 2º, § 2º da Lei de Introdução ao Código Civil.

Cita doutrina de Roque Antônio Carrazza, sobre contribuições previdenciárias.

O prazo decadencial refere-se ao lançamento das contribuições destinadas à seguridade social, destinação essa que independe da natureza do sujeito ativo da obrigação, assim não pode prosperar o argumento de que a lei 8.212 é destinada apenas às contribuições administradas pelo INSS.

Argumenta finalmente o procurador que o prazo para a Fazenda Pública realizar o lançamento é de 10 anos conforme artigo 45 da Lei nº 8.212/91, visto não se aplicar o artigo 150 § 4º do CTN.

Pede o provimento do recurso para que se declare nulo o acórdão recorrido, que extrapolou a competência reservada ao colegiado administrativo ao julgar inconstitucional o artigo 45 da Lei 8.212/91, e caso seja superada a preliminar que seja afastada a decadência apontada uma vez que o prazo de lançamento é de dez anos.

Através do despacho 101-0.066/02, fls. 3217/3221, o presidente da Câmara recorrida deu seguimento ao recurso especial da PFN somente em relação à divergência atinente ao prazo decadencial.

Processo nº : 10768.006375/00-48
Acórdão nº : CSRF/01-05.173

Os autos foram remetidos à repartição de origem, cientificada a empresa não apresentou contra-razões, porém apresentou recurso especial de divergência, argumentado ter a câmara decidido de forma diversa do que decidiram a Sétima e Oitava câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes em relação aos seguintes temas:

1. DESPESAS INDEDUTÍVEIS PARA EFEITO DO IRPJ, PORÉM DEDUTÍVEIS PARA EFEITO DE DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

Argumenta a recorrente que as despesas cuja glosa foi mantida por entender o julgador tratar-se de gastos não necessários à atividade da pessoa jurídica, efetuados por mera liberalidade, ainda que não dedutíveis para efeito de IRPJ o são para determinação da base de cálculo da CSLL.

Traz como paradigma o acórdão nº 107-06.560 de 19 de março de 2.002, que tem a seguinte ementa:

CSLL.GASTOS INDEDUTÍVEIS. GLOSA. FATO GERADOR OCORRIDO EM 1994.PERMISSIVO LEGAL. INEXISTÊNCIA. Até a edição da lei n.º 8.981/95 - não sem ressalvas - os gastos conceituados como indedutíveis na ótica do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas à Contribuição Social sobre o Lucro não se estendem por falta de permissivo legal.

2. CORREÇÃO MONETÁRIA – RESERVA OCULTA

Diz que a despesa de correção monetária correta deveria ser ainda maior. Isso porque, ao efetuar a glosa, a autoridade fiscal deixou de levar em conta o seu efeito no patrimônio líquido, gerando correção monetária devedora a partir do período seguinte, o que não foi acolhido pelo acórdão objeto do presente recurso.

Traz como paradigmas os acórdãos nºs CSRF/01-02.156, desta Turma e, 108-05.643, tendo este último a seguinte ementa:

IRPJ – RESERVA OCULTA – REFLEXO NA CMB – Não tendo computado a reserva oculta decorrente do lançamento do exercício



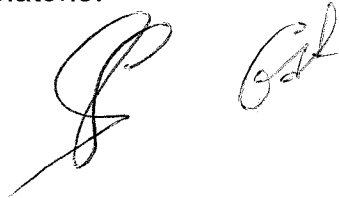
Processo nº : 10768.006375/00-48
Acórdão nº : CSRF/01-05.173

de 1991 no cálculo da CMB de 1992, a base tributável deve ser ajustada para que se verifiquem os efeitos da correção monetária do patrimônio líquido aumentado pelo lançamento do ano anterior. O contribuinte tem direito de utilizar dos efeitos fiscais decorrentes da reserva oculta gerada em função de lançamento de ofício, que modificou seu patrimônio líquido.

Através do Despacho nº 101-64/2003 fls. 3247/3252 o Presidente da Câmara recorrida deu seguimento ao recurso especial.

Intimado o PFN através da petição de folha 3254 requer a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos jurídicos.

É o relatório.



Processo nº : 10768.006375/00-48
Acórdão nº : CSRF/01-05.173

VOTO

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator.

Os recursos são tempestivos e tiveram seus seguimentos deferidos.

Inicialmente entendo que o PFN ao requerer a manutenção da decisão recorrida no Contra-arrazoado apresentado fl. 3.254, em virtude do Recurso Especial apresentado pelo contribuinte, quis a permanência em relação às matérias objeto do referido recurso e não a totalidade da decisão recorrida, pois caso contrário teria que ser entendido como uma desistência do recurso apresentado pela União. Assim entendendo passo a analisar o recurso apresentado pelo PFN.

DO RECURSO DO REPRESENTANTE DA FAZENDA NACIONAL

Analisando os autos verifico que o PFN cumpriu o dispositivo regimental previsto o artigo 5º inciso II, pelo que conheço do recurso e passo a apreciá-lo.

MÉRITO

Entendo não haver razão ao recorrente, é que sendo a decadência, por força do artigo 146 inciso III letra “b” da Constituição Federal de 1988, matéria de reservada à Lei Complementar, somente lei de igual hierarquia poderia alterar os conceitos existentes na Lei nº 5.172/66, CTN.

Entendo também que o § 4º do artigo 150 do CTN quando diz “se a lei não dispuser de forma diversa”, está se referindo a outra lei complementar, pois se assim não for entendido estaríamos diante da situação na qual o legislador complementar contrariaria o constitucional, pois quis esse último reservar determinadas matérias à Lei Complementar que tem quorum privilegiado.



Processo nº : 10768.006375/00-48
Acórdão nº : CSRF/01-05.173

Sobre a matéria vale transcrever voto do iminente conselheiro Natanael Martins no Acórdão nº 107-06.455 de 08 de novembro de 2.001, o qual adoto como razão de decidir a matéria de decadência da CSL.

“A questão ora sob exame resulta de lançamento de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Inicialmente, deve ser apreciada a preliminar de decadência argüida pela contribuinte, a qual tem relevância fundamental no julgamento deste processo, sendo certo que a natureza jurídica do lançamento da contribuição social sobre o lucro, pelas suas próprias características é, em tudo e por tudo, idêntica à do IRPJ, pelo que tomo a liberdade de me reportar ao que sobre o assunto já tive a oportunidade de escrever: .

“A questão da natureza jurídica do lançamento do imposto de renda das pessoas jurídicas no âmbito do 1º Conselho de Contribuintes ainda é acirrada, podendo no entanto afirmar-se que a corrente pelo menos até hoje majoritária entende tratar-se de um lançamento por declaração.

Não é o que pensamos e o que passaremos a demonstrar, obviamente deixando de lado as críticas que a doutrina faz relativamente aos tipos de lançamentos descritos no CTN, dado não ser este o escopo de nosso trabalho.

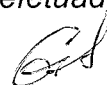
Com efeito, o Código Tributário Nacional, instituído pela Lei 5172/66, recepcionado com eficácia de lei complementar, como é cediço, disciplina as normas gerais em matéria tributária, inclusive no concernente aos tipos de lançamento e aos prazos em matéria de decadência e prescrição.

No que se refere à decadência, genericamente, estabelece o art. 173 do CTN:

"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I. do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II. da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.



Processo nº : 10768.006375/00-48
Acórdão nº : CSRF/01-05.173

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento".

Por outro lado, de forma totalmente assistemática, na disciplina do denominado lançamento por homologação, estabeleceu-se no art. 150, § 4º, do CTN:

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

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

Ou seja, enquanto que, regra geral, o prazo decadencial de cinco anos começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado (CNT, art. 173, I), sendo lícito, portanto, afirmar-se que o prazo, contado da ocorrência do fato gerador, não é propriamente de cinco anos, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação o prazo decadencial conta-se a partir do fato gerador sendo o prazo, neste caso, propriamente de cinco anos.

Lançamento por homologação, na definição do CTN, ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, operando-se pelo ato em que referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Pois bem, relativamente ao imposto de renda das pessoas jurídicas, muito se discutiu e ainda hoje se discute, sobre a natureza jurídica do lançamento que o corporifica, havendo aqueles que o julgam como um tributo sujeito a lançamento por declaração ou misto,



Processo nº : 10768.006375/00-48
Acórdão nº : CSRF/01-05.173

outros, mais recentemente, defendendo que a sua natureza, hoje, seria a de lançamento por homologação.

Alberto Xavier, em sua clássica obra Do lançamento, Editora Resenha Tributária, 1977, ferindo a questão, naquela oportunidade, defendeu a idéia de que o lançamento do imposto de renda não se traduz num caso de auto lançamento (ou lançamento por homologação), pela circunstância específica de que a fiscalização, no ato da entrega da declaração, examina o seu conteúdo, procedendo em face deste ao lançamento e, no próprio momento, notifica o contribuinte do imposto que lhe foi lançado.

Daí conclui Alberto Xavier:

"Ora, na hipótese em apreço não se verifica um pagamento prévio ou antecipação do imposto, mas sim um verdadeiro lançamento com base na declaração, regido pelos arts. 147 e 149 do Código Tributário Nacional, com a única particularidade de o ato administrativo de lançamento ser praticado no próprio ato da entrega da declaração e não no momento posterior do procedimento tributário". (pg. 80).

Entretanto, se naquela ocasião podíamos compartilhar da opinião de Alberto Xavier, após o advento do Decreto-lei 1967/82 (e, com maior razão, ainda, a vista das Leis 8383/91, 8541/92, 8981/93 e 9249/95), passamos a pensar de forma diversa.

Com efeito, com a edição do Decreto-lei 1967/82, desvinculou-se o prazo do pagamento do imposto com a entrega da declaração de rendimentos não havendo mais, pois, o prévio exame da autoridade administrativa. Se mais não bastasse, com a descentralização da entrega da declaração de rendimento, não se pode alegar, em absoluto, estar havendo exame do lançamento pela autoridade administrativa, pois o simples carimbo apostado pelo estabelecimento receptor da declaração (que, aliás, pode ser uma instituição financeira), à evidência, não pode ser considerado notificação de lançamento nos termos preconizados no art. 142 do CTN. Logo, o contribuinte recolhe (está obrigado) as parcelas do imposto devido sem que tenha ocorrido qualquer manifestação da autoridade administrativa. Ademais, grande parte do imposto já deve ser recolhido antes da própria entrega da declaração de rendimentos sob a forma de antecipações, duodécimos ou recolhimentos estimados (calculável com base em lucro presumido) na linguagem atual.

Não há dúvida, pois, ser o IRPJ um tributo sujeito a lançamento por homologação.

A declaração do imposto de renda, hoje, representa o cumprimento de um dever meramente instrumental do contribuinte perante a



Processo nº : 10768.006375/00-48
Acórdão nº : CSRF/01-05.173

Fazenda Pública, constituindo-se, além disso, por força das normas que a disciplina, do ponto de vista jurídico, confissão de dívida quanto ao crédito tributário porventura indicado ou, quanto ao resultado negativo nela quantificado, o direito de crédito (abatimento) do contribuinte.

Nessa linha de raciocínio, a Fazenda Nacional deve verificar a atividade do contribuinte, homologando-a dentro do prazo de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, findo o qual considera-se-á, de forma tácita, homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito a ele correspondente, decaindo, portanto, o direito de a Fazenda corrigir ou lançar "ex officio" (via auto de infração) o tributo anteriormente não pago, sendo inaplicável à espécie a regra do art. 173, I, do CTN ou a disciplinada no § 2º do art. 711 do RIR/80, aliás não reproduzida no atual RIR/94.

Paulo de Barros Carvalho, a esse propósito, é claro:

"Prevê o Código o prazo de cinco anos para que se dê a caducidade do direito da Fazenda constituir o crédito tributário pelo lançamento. Nada obstante, fixa termos iniciais que dilatam por período maior o aludido prazo, uma vez que são posteriores ao acontecimento do fato jurídico tributário. O exposto já nos permite uma inferência: é incorreto mencionar prazo quinquenal de decadência, a não ser nos casos em que o lançamento não é da essência do tributo - hipóteses de lançamento por homologação - em que o marco inicial de contagem é a data do fato jurídico tributário" (Curso do Direito Tributário, Ed. Saraiva, 4a. Ed., pg. 311).

Nem se diga que a regra de contagem, em eventuais casos de prejuízos fiscais não poderia ser a estabelecida no art. 150, § 4º, do CTN, mas sim a do art. 173, I, ao argumento de que não teria havido nenhum pagamento (apurou-se prejuízo fiscal no período), não havendo, pois, o que homologar.

A primeira vista esse argumento impressiona, "máxime" em face de decisões do Conselho de Contribuintes relativas a IRF, que se consubstanciaria em hipótese de lançamento de ofício e não por homologação, regrado pelo art. 173, I, do CTN, justamente porque, dizem, não havendo pagamento, nada há a ser homologado. (confira-se, v.g., Acórdão do 1º C.C. nº 101-83.005/92 - DOU de 07.01.94)

Entretanto, o entendimento acima exposto, sufragado pelo Conselho de Contribuintes, em nada se assemelha ao tema que ora se debate, já que naquelas hipóteses (lançamento de ofício de IRF) o contribuinte de fato não praticou nenhuma ação (atividade) tendente à quantificação do "quantum debeatur" sujeito a pagamento antecipado.



É que em matéria de imposto de renda determinado em função do lucro (real ou presumido), os contribuintes, sempre e necessariamente, levam ao conhecimento da autoridade administrativa toda a atividade que exercem (procedimentos), tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido.

Ora, o que se homologa não é propriamente o pagamento, mas sim toda a atividade procedimental desenvolvida pelo contribuinte.

Souto Maior Borges, em sua magnífica obra sobre o Lançamento Tributário (volume 4 do Tratado de Direito Tributário Brasileiro, Forense, 1981), em diversas passagens, fere profundamente essa questão não deixando dúvidas sobre a matéria, valendo a pena transcrevê-las:

"... o que se homologa não é um prévio ato de lançamento, mas a atividade do sujeito passivo adentrada no procedimento de lançamento por homologação, não é ato de lançamento, mas pura e simplesmente a "atividade" do sujeito, tendente à satisfação do crédito tributário"... (fls. 432).

....

"...Compete à autoridade administrativa, "ex vi" do art. 150, caput, homologar a atividade previamente exercida pelo sujeito passivo, atividade que em princípio implica, embora não necessariamente, em pagamento. E, o ato administrativo de homologação, na disciplina do C.T.N., identifica-se precisamente com o lançamento (art. 150, caput)". (fls. 440/441),

Mais adiante, dando fecho a sua conclusão, assevera o Mestre Pernambucano:

"...Consequentemente, a tecnologia contemplada no C.T.N. é, sob esse aspecto, feliz: homologa-se a "atividade" do sujeito passivo, não necessariamente o pagamento do tributo. O objeto da homologação não será então necessariamente o pagamento". (fls. 445)

Aliás, a interpretação de que o que se homologa é a atividade do contribuinte e não o pagamento realizado é a única possível, sob pena de nulificar todas as regras insertas no art. 150 e §§ do CTN, especialmente a do § 4º.

Com efeito, dizer-se que o que se homologa seria o pagamento (interpretação puramente literal do caput do art. 150 do CTN), com a devida vênia, significa nada dizer-se já



que o pagamento, caso efetuado, sempre e necessariamente, seria homologável. Noutras palavras, o legislador, à evidência, não quis dizer (e não disse) que homologável seria o pagamento do tributo (R\$ 100,00, p.ex.), posto que o valor recolhido, qualquer que seja a sua grandeza, considerado em si mesmo, não diverge (R\$ 100,00 são , sempre e necessariamente, R\$ 100,00) sendo, pois, inexoravelmente homologável. Nesse diapasão, admitindo-se a tese de que homologável seria apenas o valor pago (atividade de pagamento), a regra inserta no § 4º do art. 150 do CTN, porque então não haveria sobre o que divergir, seria estúpida e absolutamente desnecessária, posto que não abrangeria as situações em que não tenha havido pagamento ou que, em tendo havido, o teria sido feito com insuficiência, não obstante toda a atividade procedimental exercida pelo contribuinte.

Certamente que esta conclusão, por conduzir ao absurdo, não pode e não deve prevalecer. O intérprete e aplicador do direito, sobretudo o investido em funções judicantes, deve buscar, para além das palavras, o exato conteúdo normatizado. Ou nos afastamos do sentido puramente literal posto na lei ou, com a devida vênia, sem demérito aos ilustres filólogos e lexicográficos, se interpretar o direito significasse simplesmente colocar a norma jurídica à vista de conceitos postos em dicionários, parodiando Paulo de Barros Carvalho,

"... seríamos forçados a admitir que os meramente alfabetizados, quem sabe com o auxílio de um dicionário de tecnologia jurídica, estariam credenciados a descobrir as substâncias das ordens legisladas, explicitando as proporções do significado da lei. O reconhecimento de tal possibilidade roubaria à Ciência do Direito todo o teor de suas conquistas, relegando o ensino universitário, ministrado nas Faculdades, a um esforço estéril, sem expressão a sentido prático de existência. Daí por que o texto escrito, na singela conjugação de seus símbolos, não pode ser mais que a porta de entrada para o processo de apreensão da vontade da lei; jamais confundida com a intenção do legislador. O jurista, que nada mais é do que o lógico, o semântico e o pragmático da linguagem do direito, há de debruçar-se sobre os textos, quantas vezes obscuros, contraditórios, penetrados de erros e imperfeições terminológicas, para captar a essência dos institutos, surpreendendo, com nitidez, a função da regra, no implexo quadro normativo. E, à luz dos princípios capitais, que no campo tributário se situam no nível da Constituição, passa a receber a plenitude do comando expedido pelo legislador, livre de seus defeitos e apto para produzir as conseqüências que lhe



Processo nº : 10768.006375/00-48
Acórdão nº : CSRF/01-05.173

são peculiares. (Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 4a. edição, pgs. 81/82).

Carlos Maximiliano, mestre dos mestres na arte da hermenêutica e interpretação do direito, a propósito da matéria preleciona:

"... nunca será demais insistir sobre a crescente desvalia do processo filológico, incomparavelmente inferior ao sistemático e ao que invoca os fatores sociais, ou do Direito comparado. Sobre o pórtico dos Tribunais conviria inscrever o aforismo de Celso ...: "saber as leis é conhecer-lhes, não as palavras, mas a força e o poder", isto é, o sentido e o alcance respectivo. (Hermenêutica e Aplicação do Direito, Ed. Forense, 9ª edição, pg. 122).

Mais adiante, já tratando do processo sistemático de interpretação, Carlos Maximiliano dá a pedra de toque à sua lição:

"Consiste o Processo sistemático em comparar o dispositivo sujeito a exegese, com outros do mesmo repositório ou de leis diversas, mas referentes ao mesmo objeto.

...

Não se encontra um princípio isolado, em ciência alguma, acha-se cada um em conexão íntima com outros...

Cada preceito, portanto, é membro de um grande todo; por isso do exame em conjunto resulta bastante luz para o caso em apreço.

Confronta-se a prescrição positiva com outra de que proveio, ou que da mesma emanaram; verifica-se o nexó entre a regra e a exceção, entre o geral e o particular, e deste modo se obtém esclarecimentos preciosos. O preceito, assim submetido a exame, longe de perder a própria individualidade, adquire realce maior, talvez inesperado. Com esse trabalho de síntese é melhor compreendido.

O hermeneuta eleva o olhar, dos casos especiais para os princípios dirigentes a que eles se acham submetidos; indaga se, obedecendo a uma, não viola outra; inquire das conseqüências possíveis de cada exegese isolada. Assim contempladas do alto os fenômenos jurídicos, melhor se verifica o sentido de cada vocábulo, bem como se um dispositivo deve ser tomado na acepção ampla, ou na estrita, como preceito comum, ou especial. (ob. cit., pgs. 128/129)

Ou seja, concluir se o pagamento ou não do tributo teria o condão de definir a natureza do lançamento do tributo e, conseqüentemente, o prazo de decadência a ele aplicável, impõe-se empreender não a busca de significado literal que os vocábulos

Processo nº : 10768.006375/00-48
Acórdão nº : CSRF/01-05.173

postos nos textos legais possam ter, mas sim analisá-los à luz de todo o ordenamento jurídico-tributário para, somente após, chegar-se à correta conclusão.

Ora, tendo-se presente consistir o lançamento um procedimento administrativo (atividade) tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, etc (CTN, art. 142); tendo-se presente que nos tributos sujeitos ao pagamento sem o prévio exame da administração não existe, propriamente, o lançamento; tendo-se presente, por fim, que a administração pública, tomando por empréstimo toda a atividade exercida pelo contribuinte (não apenas o pagamento, que é eventual), tacitamente a homologa, evidentemente que o pagamento do tributo não é fator fundamental, senão para a simples conferência se o "quantum" apurado "casa" com o "quantum" recolhido. Fundamental, isto sim, é toda atividade exercida pelo contribuinte levada a conhecimento da autoridade administrativa, esta sim objeto da homologação.

O pagamento, assim, por si só, não tem o condão de definir a modalidade de lançamento a que o tributo se sujeita, sob pena de se ter de assumir que esta poderia ser dupla, conforme houvesse ou não o pagamento.

Enfim, por essas razões, entendemos que o lançamento de IRPJ é por homologação, devendo a contagem de prazo decadencial, portanto, ser feita em conformidade com a regra prescrita no artigo 150, § 4º, do CTN" (Revista Dialética de Direito Tributário nº 26 – p. 61/66).

Com efeito, a contribuição social sobre o lucro, "ex vi" do disposto no art. 149, c.c. art. 195, todos da Constituição Federal e, ainda, em face das reiteradas decisões da Suprema Corte, indiscutivelmente, tem caráter tributário e, assim, deve seguir as regras inerentes aos tributos, no que não colidir com as constitucionais que lhe forem específicas.

Nesse contexto, em vista do disposto no art. nº 146, III, "b", da Constituição Federal, a decadência do direito de lançar as contribuições sociais deve ser disciplinada em lei complementar. À falta de lei complementar específica dispendo sobre a matéria, ou de lei anterior recebida pela Constituição, a Fazenda Pública deve seguir as regras de caducidade previstas no Código Tributário Nacional.



Processo nº : 10768.006375/00-48
Acórdão nº : CSRF/01-05.173

A E. Oitava Câmara deste Conselho de Contribuintes, em sessão de 16/07/98, ao apreciar matéria idêntica, no mesmo sentido, decidiu pelo acolhimento da preliminar de decadência, nos termos do Acórdão nº 108-05.255, assim ementado:

“IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PRELIMINAR DE DECADÊNCIA: A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. O imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social Sobre o Lucro (CSSL) são tributos cujas legislações atribuem ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, amoldando-se, portanto, à sistemática de lançamento impropriamente denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (art. 173 do CTN) para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.”

Sobre a possibilidade de que a câmara recorrida estaria declarando a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91.

Aos julgadores administrativos cabe apreciar fatos concretos, diante de provas trazidas aos autos pelas partes, interpretar a legislação aplicada aos fatos, e decidir conforme sua livre convicção.

Ora, a análise da legislação, quando pareça ao julgador estar diante da aplicação de duas legislações ao mesmo fato concreto, deve iniciar-se pela lei maior, ou seja, a Constituição e aplicar aquela que esteja em consonância com a Carta Magna.

Impedir que o julgador analise a legislação partindo da lei maior, implicaria em não haver julgamento quanto à correta aplicação da lei no lançamento tributário, ficaria o julgador somente com a apreciação das provas trazidas aos autos.



Processo nº : 10768.006375/00-48
Acórdão nº : CSRF/01-05.173

Ora nenhuma a câmara decidiu pela inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/95, mas simplesmente aplicou a lei maior, por entender inaplicável tal dispositivo ao caso concreto.

Na realidade o artigo 45 da Lei 8.212/91 entrou em conflito com os artigos 150 § 4º e 173 do CTN, e de forma reflexa ou indireta com o artigo 146 da Constituição Federal de 1.988. Dar validade à norma contida no artigo 45 da lei 8.212 seria negar validade às normas contidas nos citados artigos do CTN. Ou seja o julgador se sente obrigado a fazer uma escolha e no caso a opção necessariamente deve ser pela norma geral, pois se aceitar o prazo de 10 anos contido em lei ordinária também terá que aceitar se o mesmo fosse fixado em 30, 50 ou 200 anos.


Embora seja relativamente nova a lei 8.212/91, o Judiciário já teve oportunidade de apreciar a constitucionalidade do seu artigo 45, através do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que na AI nº 2000.04.01.092228-3/PR, assim pronunciou o Juiz Relator:

“O art. 46, III, b, da Constituição Federal dispõe que ‘Cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários’.

O prazo decadencial das contribuições sociais destinadas à seguridade social, considerando sua natureza tributária, também se submete a essa norma constitucional, o que equivale a dizer que a decadência do direito relativo à contribuições previdenciárias deve obedecer o prazo estabelecido no art. 173, por ser este lei complementar, assim recepcionados pela CF/88.

Nesse sentido o entendimento do Supremo Tribunal Federal, in verbis: ‘A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais (art. 146,III,b). Quer dizer os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (CF, art. 146, III, b, art. 149). (STF, Plenário, RE 148754-2/RJ, excerto do voto Min. Carlos Velloso, jun. 93).

Se assim é, então o art. 45 da Lei nº 8.212/91 – que prevê o prazo de 10 anos para que a Seguridade Social apure a e Constitua seus créditos – padece de inegável vício de constitucionalidade formal, pois ‘cabe à lei complementar (e não à lei ordinária, insisto), estabelecer normas gerais,



em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários (CF, art. 146, III, b). E a regra contida no artigo 173 do CTN, que trata de decadência tributária, pois derogada pelo mencionado art. 45 da Lei nº 8.212/91 é incontestavelmente norma geral em matéria tributária, conforme assinala Sacha Calmon Navarro Coelho, em seus Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário, 'in verbis:

Realmente, vale observar, o Livro II do CTN, que inicia com o art. 96 e termina com o art. 218, passando naturalmente, pelo discutido art. 173, tem expressivo título "Normas Gerais de Direito Tributário".

Em suma, francamente não vejo como prestigiar a relativa presunção de constitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.218/91, nem mesmo a pretexto de interpretá-lo conforme a Constituição, pois invadiu área reservada à lei complementar, vulnerando dessa forma, o art. 146, III, b, da Constituição Federal.

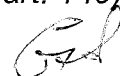
Por fim, oportuno assinalar que a exigência de lei complementar para determinadas matéria, dentre as quais a decadência tributária, não é obra do acaso feita pelo poder constituinte originário. Sua razão de ser está na relevância dessas matérias e, exatamente por isso sua aprovação está condicionada necessariamente a 'quorum' especial (art. 69 da CF); ao contrário da lei ordinária (art. 47 da CF).

Nessas condições, declaro a inconstitucionalidade da expressão do caput do art. 45 da Lei nº 8.212/91, com efeito ex 'tunc' e eficácia inter partes. É o voto. "

O Ministro Carlos Velloso do STF, ao apreciar o RE nº 138.284, deixou claro em trecho do seu voto que a decadência é matéria reservada à lei complementar, verbis:

"Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao CTN (art. 146, III ex vi do disposto no art. 149).

.....
A questão de prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios de lei complementar de normas gerais (art. 146, III b). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa disposição constitucional, às contribuições parafiscais (CF, art. 146, III, b; art. 149)."



Processo nº : 10768.006375/00-48
Acórdão nº : CSRF/01-05.173

Corroborando a tese de necessidade de lei complementar para modificar o Código Tributário Nacional, recentemente tivemos a edição da Lei Complementar 118 de 09 de fevereiro de 2.005 que em seu artigo 3º, determinou a forma de interpretação do artigo 168-I, tendo o seguinte teor:

Lei Complementar nº 118 de 09/02/2005

Art. 3º - Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1.966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

Art. 4º Esta Lei entra em vigor em 120 (centro e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no artigo 106, inciso I da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1.966 – Código Tributário Nacional.

Ora se para determinar a forma de interpretação de norma contida no CTN foi necessário Lei Complementar, com maior razão deveria sê-lo para veicular norma relativa à decadência.

E nem se diga que o a expressão contida no início do § 4º do artigo 150 do CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966: “**Se a lei não fixar prazo à homologação....**”, possa indicar que a decadência possa ser estabelecida através de lei ordinária. Não custa lembrar que matéria só foi galgada ao nível constitucional pela Constituição de 1988, logo tal norma se era válida antes de sua edição, não o pode ser depois. Se antes da CF/88, poderia haver discussão quanto ao nível da lei para modificar a decadência, se Complementar como a 5.172/66 ou se ordinária, após a promulgação da nova Constituição em 05 de outubro de 1988, tal discussão não pode ser mais travada, pois seria inócua diante do mandamento expresso na Carta Social.

Analisando os autos verifico que o lançamento diz respeito a fatos geradores relativos ao primeiro e segundo semestres de 1992. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação (art. 150 § 4º do CTN), a autoridade



Processo nº : 10768.006375/00-48
Acórdão nº : CSRF/01-05.173

tributária teria até 30 de junho e 31 de dezembro de 1997, respectivamente para rever o lançamento. A ciência do Auto de Infração se deu em 19 de fevereiro de 1.998, depois de esgotado o prazo para se rever o lançamento, sendo portanto caduco e correta decisão que acolheu a tese da decadência.

Em Acórdão CSRF/01-04.512 de minha relatoria a Primeira Turma da CSRF entendeu por larga maioria que o prazo decadência de 10 anos previsto no artigo 45 da Lei nº 8.212//91 não se aplica às contribuições sociais administradas pela SRF, pelas mesmas razões expostas nesta decisão.

Assim, conheço o recurso especial apresentado pelo PFN e, no mérito voto no sentido de NEGAR-LHE PROVIMENTO.

RECURSO DO CONTRIBUINTE.

1. DESPESAS INDEDUTÍVEIS PARA EFEITO DO IRPJ, PORÉM DEDUTÍVEIS PARA EFEITO DE DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

Argumenta a recorrente que as despesas cuja glosa foi mantida por entender o julgador tratar-se de gastos não necessários à atividade da pessoa jurídica, efetuados por mera liberalidade, ainda que não dedutíveis para efeito de IRPJ o são para determinação da base de cálculo da CSLL.

A matéria foi tratada com profundidade e bastante coerência pelo relator do acórdão 107-06.770, Dr. Neicyr de Almeida, do qual transcrevo a parte relativa ao tema e adoto como razões de decidir.

“02 – Contribuição Social s/ o Lucro:

improcedência da glosa das despesas indedutíveis, por desnecessárias, não obstante comprovadas a sua realização.

Não há o que reparar na lúcida e precisa decisão monocrática.



Processo nº : 10768.006375/00-48
Acórdão nº : CSRF/01-05.173

Primeiramente, a existência de prejuízo contábil no mês de março repercute na grade dos lucros acumulados passíveis de distribuição, reduzindo-os. Como a glosa da variação monetária passiva na empresa controladora – ora recorrente - decorre de mútuo ancorado na existência valorativa dos respectivos lucros acumulados, resta imperativa a recomposição dos valores tributados, escoimando-os do impacto redutor do referido prejuízo evidenciado.

No que se refere à segunda quadra decisória, importa coligir excertos de trechos de monografia tecida por esse relator aplicável à espécie em debate:

não há como tipificar um gasto como indedutível sem a prova de uma efetiva contraprestação. A indedutibilidade exige que o bem, ou serviço ou o mútuo tenha sido contraprestado, pois de outra forma não haveria como conceituá-lo como necessário, usual ou normal. Quando um gasto não corresponder a algo recebido, a hipótese tributária caracterizar-se-á como redução indevida do resultado do exercício, com reflexos na fonte. A não-distinção das suas especificidades implicará erro insanável na construção do ilícito (...).

O caso presente está amalgamado ao conceito antes expandido, e se conforma, sem ressalvas, ao que prescreve o art. 47, da Lei n.º 4.506/64 – matriz legal do art. 242 do RIR/94.

É consabido que, somente com o advento dos arts. 9,11,13,14,18 e 22 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, com todas as luzes, é que o legislador passou a elencar, expressamente, as despesas não dedutíveis para efeito de apuração da base de cálculo da Contribuição Social s/ o Lucro.

Sob o império do art. 44 da Lei n.º 8.383, de 30 de dezembro de 1991 e do art. 38 da Lei n.º 8.541, de 23 de dezembro de 1992, apenas as



Processo nº : 10768.006375/00-48
Acórdão nº : CSRF/01-05.173

mesmas normas de pagamento havidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas passaram a ser aplicadas a esta contribuição social. *Verbis:*

Lei n.º 8.383/91. Art. 44. Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro (Lei n.º 7.689, de 1988) e ao imposto incidente na fonte sobre o lucro líquido (Lei n. 7.713, de 1988, art. 35) as mesmas normas de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas.

Lei n.º 8.541/92. Art. 38. Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro (Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988) as mesmas normas de pagamento estabelecidas por esta lei para o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, mantida a base de cálculo e alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta lei.

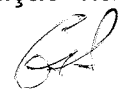
Com o advento do art. 57 da lei 8.981, de 20 de janeiro de 1995, além das normas de pagamento até então vigentes, foram a esta contribuição estendidas também as mesmas regras de apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas. Ainda que sobre o denominado conceito *normas de apuração* recaiam fundadas dúvidas - notadamente acerca de sua abrangência e natureza - no caso em tela não cabe apreciá-las, tendo em vista que o fato gerador sob debate não fora alcançado, por temporalidade, pela norma legal ulterior sob destaque.

C O N C L U S Ã O

Oriento o meu voto no sentido de se negar provimento ao recurso de ofício.”

Feita a transcrição, constata-se que as normas de apuração do lucro líquido, em relação às eventuais despesas glosadas no âmbito do IRPJ, só podem ser tidas como indedutíveis após a edição da Lei 9.249/95, pois antes havia determinação legal de seguimento das mesmas normas somente em relação a “pagamento”.

Cabe lembrar que para a empresa justificar a necessidade assim como para o auditor fiscal, verificar se houve o cumprimento da legislação há



Processo nº : 10768.006375/00-48
Acórdão nº : CSRF/01-05.173

necessidade de que a despesa seja discriminada, esteja comprovada com nota fiscal se o pagamento foi feito a pessoa jurídica. Despesa sem o documento, com documento inadequado, como por exemplo recibo de pessoa jurídica obrigada a emitir nota fiscal; relativa a compra de um bem não entregue, serviço sem a comprovação de sua prestação, (efetividade), não se prestam à dedução tanto do IRPJ como CSLL.

Assim devem ser deduzidos da base de cálculo da CSL os valores referentes às seguintes despesas, seguindo a seqüência constante das folhas 3162/3163:

NOME DA EMPRESA	DESPESA	DOCS.
Ind. E Com. Jóias Garito Ltda	4.20	NF 797
Escola da Magistratura do RJ	4.26	Recibo
Orquestra Filarmônica do RJ	4.29	Recibo
Buffet Amanda Ltda	4.30	NF 301
Gallo Sport's Ind. Com. Ltda	4.31	NF 057
Clinica Savior Ltda	4.32, 4.33	NFs 2967, 2968.
Buffet Scarambone Ltda	4.34	NF 887
Virgínia M. Sampaio Adjfre	4.35	NF 006
Cartão Nacional Ltda (Visa)	4.46	Anuidade
Casa dos Poveiros	4.48	Aluguel de quadra
Unisa TUR	4.50	NF 113/93
Mini Tur Turismo Ltda	4.52	NF 558
Vivara Com. Presentes Ltda	4.59	NF 23551
Natan JóiasLtda	4.60	NF 037896

2. CORREÇÃO MONETÁRIA – RESERVA OCULTA

Diz que a despesa de correção monetária correta deveria ser ainda maior. Isso porque, ao efetuar a glosa, a autoridade fiscal deixou de levar em conta o seu efeito no patrimônio líquido, gerando correção monetária devedora a partir do período seguinte, o que não foi acolhido pelo acórdão objeto do presente recurso.



Processo nº : 10768.006375/00-48
Acórdão nº : CSRF/01-05.173

Sobre o tema o acórdão paradigma 108-05.643, tratou com profundidade e clareza, pelo que transcrevo as razões de decidir colacionadas pelo relator DR José Henrique Longo:

“No tocante ao mérito, o procedimento adotado pela recorrente não foi o que constava da legislação vigente à época dos fatos.

O art. 286 do RIR/80 determinava que se fosse contratada venda antes do término do empreendimento, o contribuinte (vendedor/empreendedor) poderia computar no custo do imóvel vendido, além dos custos pagos, incorridos ou contratados, também os orçados para a conclusão das obras.

Se essa venda fosse a prazo (com pagamento após o período-base da venda), o lucro bruto poderia, para efeito de apuração do lucro real, ser reconhecido proporcionalmente à receita da venda recebida, observando-se que: (a) o lucro bruto seria registrado em conta específica de resultados de exercícios futuros – REF, para a qual seriam transferidos a receita de venda e o custo do imóvel (inclusive o orçado); (b) por ocasião da venda, seria determinada a relação entre o lucro bruto e a receita bruta de venda, e, a cada exercício, seria transferida para a conta de resultado parte do lucro bruto proporcional à receita recebida no mesmo exercício; (c) a atualização monetária do custo orçado seria transferida para a conta específica do REF (art. 287, I, II e III).

Se essa venda tivesse sido contratada com cláusula de atualização monetária do saldo credor do preço, a contrapartida da correção monetária da receita de vendas a receber seria computada no resultado do exercício (art. 288).

A Instrução Normativa 84/79 (com as alterações das IN 23/83 e 67/88) estabeleceu, no seu item 14.4, o seguinte procedimento para o caso em exame, considerado como venda a prazo de unidade não concluída, com pagamento restante ou pagamento total contratado para depois do período-base da venda, quando optar pela inclusão do custo orçado no custo do imóvel vendido e pelo reconhecimento do lucro bruto proporcionalmente à receita da venda recebida:



14.4.1 – Quanto às apurações do custo, do lucro bruto e da relação entre este e a receita bruta da venda: (1) inicialmente, será apurado o custo da unidade vendida, na data da efetivação da venda, mediante distribuição proporcional, por todas as unidades do empreendimento, dos custos pagos, incorridos ou contratados e dos custos orçados para a conclusão das obras ou melhoramentos a que o contribuinte se obrigou; (2) uma vez conhecido o custo da unidade vendida, de conformidade com o disposto na alínea precedente, será determinada a relação entre o lucro apurado e a receita bruta da venda.

14.4.2 – Com referência ao reconhecimento do lucro bruto: (1) o reconhecimento do lucro bruto poderá ser feito proporcionalmente à receita da venda recebida em cada período-base, mediante a utilização de conta ou contas do grupo de resultados de períodos futuros, em se registrarão a receita bruta da venda e o custo da unidade, inclusive o orçado; (2) as transferências parciais do lucro bruto, do grupo de resultados de períodos futuros para o resultado de cada período-base, serão feitas sempre com base na relação atualizada entre o lucro bruto e a receita bruta da venda.

14.4.3 – Os valores referentes à atualização monetária e às alterações nas especificações do orçamento da unidade vendida, bem como às correções monetárias do saldo do custo orçado ocorridas entre o dia da efetivação da venda e a data em que o cliente saldar o seu débito, sempre apurados mediante rateio de custos do empreendimento, serão levados a débito de conta específica de resultados de períodos futuros, com o conseqüente reajustamento da relação entre o lucro bruto e a receita bruta da venda, e ensejarão os seguintes procedimentos: (1) reajustamento, periódico ou no encerramento do período-base, do lucro bruto reconhecido proporcionalmente aos valores recebidos no período-base, de tal modo que o montante do lucro reconhecido no período represente o resultado da aplicação, sobre a soma das prestações nele recebidas, da última relação do período-base entre o lucro bruto e a receita bruta da venda; (2) contabilização, em conta de resultado do período, como custo de períodos anteriores, da diferença de custo correspondente à parte do preço de venda já recebida até a data do balanço anterior.



Processo nº : 10768.006375/00-48
Acórdão nº : CSRF/01-05.173

Ou seja, deveria a recorrente apurar o resultado do exercício mediante tais procedimentos, o que não ocorreu. A atualização do saldo das receitas de vendas não foi lançada integralmente no REF, ao passo que a atualização do custo orçado foi registrado em sua integralidade no resultado do exercício.

Diante disso, a AFTN fez o REF, para cada ano fiscalizado (fls. 23 e 24), separando em receita de exercício futuro e despesas de exercício futuro, registrando: (I) naquele o valor total de vendas indicado pela contribuinte acrescido da atualização calculada às fls. 25/28, e calculando a proporção da realização entre o total da receita e a receita recebida; e (II) neste o custo da construção a atualização fornecida pela contribuinte, e calculando os custos proporcionais às vendas recebidas.

De seguida, confrontou as receitas de vendas recebidas com os custos proporcionais para obter o lucro bruto do exercício, que, com lançamentos de receitas operacionais e despesas operacionais bem assim da correção monetária de balanço, apontou o lucro líquido.

Apesar de o roteiro da AFTN não ter seguido estritamente as determinações da IN 84, o resultado atingido por ela é o mesmo. Sem dúvida, se apurado o lucro bruto (confronto entre receitas e custos, atualizados), a ele fosse aplicado o índice da proporção entre a receita bruta e a receita recebida no período, tal resultado seria o mesmo ao que foi feito: a receita recebida confrontada com a parte do custo total em proporção idêntica à receita recebida diante da receita total.

Portanto, o trabalho fiscal está correto.

Entretanto, tal assertiva não vale de modo completo para o segundo período-base fiscalizado. Com efeito, dentre os ajustes do resultado bruto do exercício de 1992 está correção monetária de balanço, sendo certo que o valor utilizado pela AFTN a esse título é o constante do Diário (fls. 228), e não aquele



Processo nº : 10768.006375/00-48
Acórdão nº : CSRF/01-05.173

menor se tivesse sido computado o resultado do exercício anterior ajustado, também objeto da fiscalização.

Note-se que a variação monetária ativa do saldo dos contratos foi calculada pela fiscalização (fls. 25/28) para inclusão no REF, e portanto não constava do balanço da empresa de modo que, se estivesse, o efeito da transferência dessa parcela para o PL seria nulo, pois tanto a variação monetária quanto a correção monetária de balanço surtiriam o mesmo efeito.

Assim, a totalidade do lucro do 1º período fiscalizado (apurado pela AFTN) deveria ser computada no Patrimônio Líquido para fim do cálculo da CMB do 2º período objeto da fiscalização.

A questão da reserva oculta, correspondente à repercussão no Patrimônio Líquido no exercício subsequente de lançamento de ofício, se esse outro período também estiver sob ação fiscal, já é pacífica no 1º Conselho de Contribuintes:

IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DO ATIVO - RESERVA OCULTA - REPERCUSSÃO NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO - A correção monetária extracontábil do Ativo gera reserva oculta a ser considerada no Patrimônio Líquido nos exercícios subsequentes alcançados pela ação fiscal, inclusive para fins de correção monetária, reserva essa a ser computada pelo líquido, isto é, diminuída do imposto de renda provisionado e devido. (Acórdão CSRF/01-1.149 , e com igual redação também os Ac. CSRF/01-1.150 e 1.162)

RESERVA OCULTA - É direito da contribuinte a utilização dos efeitos fiscais decorrentes da reserva oculta gerada em função de lançamento de ofício, modificador de seu patrimônio Líquido. (Acórdão 103-18.745)

REGIME DE COMPETÊNCIA - POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO - A contabilização das vendas e respectivo custo no exercício seguinte ao da emissão de nota fiscal enseja a exigência dos efeitos da postergação de pagamento do imposto de renda se considerados no exercício de competência não só a receita, mas seu correspondente custo, bem como a correção monetária do patrimônio líquido oculto no exercício seguinte. (Acórdão 103-18.653)

Dessa forma, como não se computou a reserva oculta decorrente do lançamento do exercício de 1991 no cálculo da CMB de 1992, a base tributável está majorada indevidamente, o que impõe o seu ajustamento de modo a fazer surtir os reflexos da correção monetária da reserva oculta.

Processo nº : 10768.006375/00-48
Acórdão nº : CSRF/01-05.173

O ajuste necessário corresponde a -- após a correta apuração da correção monetária de balanço do ano-calendário 1991 com a inclusão no Patrimônio Líquido do resultado do ano-calendário 1990 constatado pela fiscalização (1º período fiscalizado) -- apurar o lucro líquido em que a correção monetária de balanço corresponda a esse valor obtido e não o valor do Diário (fls. 228).

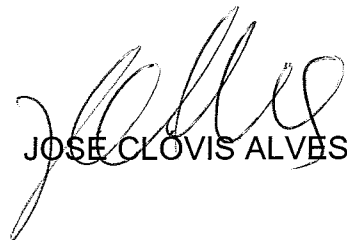
Outrossim, a dedução da diferença da correção monetária deverá ser integral, sem adição da variação monetária da provisão de IRPJ e CSL que não foram pagos nos respectivos prazos de vencimento, para efeito de cálculo do lançamento a ser ajustado.”

Quando a fiscalização realiza auditoria na parte relativa à correção monetária, constatando resultado a menor em função de um ou mais elementos, despesa a maior pela correção de contas não sujeitas a correção, falta de correção de contas que gerariam correção monetária credora, etc, tal imprecisão modifica o lucro sendo a diferença tributada. Se as diferenças de correção monetária dizem respeito a mais de um período de apuração sujeito a correção, o lucro apurado diminuído do imposto lançado, deverá ser objeto de correção, como o contribuinte faria normalmente se tivesse apurado o resultado corretamente.

Concluindo a reserva “oculta” deverá ser reconhecida para efeito de correção monetária. Saliento que o reconhecimento deve se limitar aos períodos de apuração lançados e mantidos, visto que no ano de 1992, em virtude da decadência que fulminou o lançamento não há o que falar em reserva oculta.

Assim conheço os recursos apresentados pelo PFN e pela empresa e no mérito voto para, negar provimento ao recurso da União e dar provimento ao recurso da empresa.

Sala das Sessões - DF, em 14 de março de 2005.


JOSE CLOVIS ALVES

