



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10830.001570/00-53  
RECURSO Nº : 129.203  
MATÉRIA : CSLL – ANOS-CALENDÁRIO 1994 E 1996 A 1998  
RECORRENTE : SINGER DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
RECORRIDA : DRJ EM CAMPINAS - SP  
SESSÃO DE : 05 DE NOVEMBRO DE 2003

**RESOLUÇÃO Nº : 101-02.419**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SINGER DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

RESOLVEM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, CONVERTER o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE E RELATOR

FORMALIZADO EM: 12 NOV 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros KAZUKI SHIOBARA, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, SANDRA MARIA FARONI, RAUL PIMENTEL, PAULO ROBERTO CORTEZ, VALMIR SANDRI e CELSO ALVES FEITOSA.

RECURSO Nº 129.203  
RECORRENTE: SINGER DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

## RELATÓRIO

SINGER DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., inscrita no CNPJ sob o nº 61.432.506/0001-64, interpõe recurso voluntário a este Colegiado contra a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas – SP, que não conheceu da impugnação no tocante às matérias discutidas no Poder Judiciário, e julgou procedente o lançamento de CSLL.

### DA AUTUAÇÃO

O contencioso tem origem em auto de infração relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls. 02/06), lavrado em 10/02/2000, no qual foi apurado crédito tributário no valor de R\$ 907.801,61, incluídos multa de ofício, no percentual de 75%, e juros de mora. O auto de infração arrola apenas uma infração e remete sua descrição ao Termo de Verificação Fiscal (fls. 07/09).

A única infração apurada é, nos anos-calendário 1994 e 1996 a 1998, a falta de adição, à base de cálculo da CSLL, da diferença IPC/OTN Fiscal (Plano Verão). O fiscal autuante relata que, em 1994, a empresa refez os cálculos da correção monetária dos demonstrativos de 31/12/1989, atualizando suas demonstrações financeiras com o índice de 70,28% e excluindo do lucro líquido, via LALUR, os resultados positivos desse procedimento.

O fiscal autuante também reporta que a contribuinte, com o fito de obter proteção judicial para seu procedimento, ingressou com duas ações na 2ª Vara de Justiça Federal em Campinas - SP: rito ordinário (proc. nº 95.0600956-2) e cautelar (proc. nº 97.0602484-0). Em 04/10/1999, foi prolatada sentença no processo cautelar, que fixou o índice de 42,72% e ressaltou o direito de a Fazenda Nacional verificar a exatidão e efetuar os lançamentos com suspensão de exigibilidade do crédito tributário.



Já antes, em 1997, prossegue a fiscalização, a empresa retificara as DIRPJ referentes aos anos-calendário 1994, 1995 e 1996 para adequá-las ao novo índice de 42,72%, que também utilizou nas declarações entregues relativas aos anos-calendário 1997 e 1998.

Sem, no seu entender, impedimento judicial à fiscalização, o auditor-fiscal intimou a empresa a demonstrar os efeitos tributários da utilização do índice de 42,72%. A contribuinte apresentou as planilhas de fls. 17/21, as quais, conferidas, forneceram as bases de cálculo para o lançamento com suspensão de exigibilidade do crédito tributário.

Ao cabo do Termo de Verificação Fiscal (fls. 09), o auditor-fiscal explica que *“Não foram alocados os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas da CSLL [...] tendo em vista a condição suspensiva imposta pelo Poder Judiciário, ficando ressalvada, todavia, a possibilidade do contribuinte pleiteá-la administrativamente, caso não venha, a final, obter sucesso em suas pretensões na via judicial e caso não as tenha compensado com eventuais Lucros ou bases positivas futuras”*.

O auto de infração relativo à CSLL tem fulcro no art. 2º e parágrafos da Lei nº 7.689/88; nos arts. 38 e 39 da Lei nº 8.541/92; no art. 19 da Lei nº 9.249/95; no art. 1º da Lei nº 9.316/96; e no art. 28 da Lei nº 9.430/96 (fls. 03).

O auto de infração relativo ao IRPJ é a peça exordial do processo administrativo nº 10830.001571/00-16 (recurso voluntário nº 128.521).

## DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada do auto de infração em 10/02/2000, a contribuinte apresentou, tempestivamente, impugnação (fls. 61/93), instruída com procuração (fls. 94), cópia do Contrato Social (fls. 95/111) e cópia da DIRPJ Exercício 1995 (fls. 112/117). Em sua defesa, em síntese, suscita preliminar de decadência



relativamente ao fato gerador ocorrido em 31/12/1994, justificando que o lançamento da CSLL é da modalidade por homologação (CTN 150, § 4º).

No mérito, a defendente relata que, por ocasião da determinação do lucro líquido do balanço encerrado em 31/12/1989, para efeito de correção monetária do balanço, utilizou como indexador das demonstrações financeiras o BTNF, por força do art. 2º da Lei nº 7.799/89, em face da extinção da OTN. Verificou, posteriormente, que houve ilegal manipulação na apuração do índice. Como, à época, o seu patrimônio líquido era menor que o ativo permanente, afirma ter havido, em 31/12/1989, uma diminuição indevida do lucro líquido. Ressalta que disso resultou subavaliação do custo de aquisição dos itens do seu ativo permanente. Desde então, explica, as despesas de depreciação, bem como o resultado das baixas verificadas no ativo permanente, acarretaram um aumento totalmente injustificado nos resultados tributáveis da empresa. Assim, prossegue, em outubro de 1994, procedeu à exclusão da despesa adicional de correção monetária do ano de 1989 via LALUR.

Defende o seu direito ao reconhecimento do diferencial de correção monetária sob os seguintes subtítulos: a inflação e a correção monetária de balanço das demonstrações financeiras, a correção monetária do balanço de 1989, os expurgos de inflação, o expurgo do Plano Verão, o BTN no Plano Verão, a recomposição do prejuízo da impugnante, a ilegalidade do valor da OTN de janeiro de 1989, a ofensa ao direito adquirido e aos princípios da irretroatividade, da igualdade, da capacidade contributiva e da estrita legalidade.

A impugnante insurge-se contra a cominação de multa de ofício, invocando o art. 63 da Lei nº 9.430/96. Ressalta que, embora o texto legal se refira a liminar, aplica-se ao caso presente, em que está amparada por sentença.

A defendente diverge da consideração do valor de R\$ 2.579.828,88, a título de despesa de CSLL, na apuração da base de cálculo do IRPJ do ano-calendário 1994, sob o pálio de que esse valor já fora parte pago e parte compensado, nada tendo a ver com o lançamento de ajuste do Plano Verão. Apresenta demonstrativo com exclusão do referido valor, concluindo que o crédito



tributário exigido no lançamento (principal de IRPJ, multa de ofício e juros de mora) deveria ser reduzido para R\$ 6.958.110,28.

Requer que o auto de infração leve em consideração o estoque de bases de cálculo negativas existentes à época, a fim de se determinar o montante efetivo de CSLL devida.

Ao final, pede seja recebida a impugnação e decretado o total cancelamento do auto de infração.

#### DA DECISÃO SINGULAR

O Delegado da Receita Federal de Julgamento em Campinas – SP proferiu a Decisão nº 837/2001 (fls. 124/132), por meio da qual rejeitou a preliminar de decadência, não conheceu da impugnação no tocante às matérias discutidas no Poder Judiciário, e julgou procedente o lançamento de CSLL. O decisório singular ficou assim ementado:

*"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ  
Data do fato gerador: 31/12/1994, 31/12/1996, 31/12/1997,  
31/12/1998*

*Ementa: DECADÊNCIA – O direito de proceder ao lançamento relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido extingue-se após 10 (dez) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.*

*NORMAS PROCESSUAIS – CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL - A propositura de ação judicial, antes ou após o procedimento fiscal de lançamento, com o mesmo objeto, implica a renúncia ao litígio administrativo e impede a apreciação das razões de mérito pela autoridade administrativa a quem caberia o julgamento.*

*MULTA DE OFÍCIO – É legítimo o lançamento da multa de ofício na constituição do crédito tributário cuja exigibilidade não esteja suspensa por força de Medida Liminar em Mandado de Segurança.*

*LANÇAMENTO PROCEDENTE".*

Em suas razões para rejeitar a preliminar de decadência, a autoridade julgadora de primeiro grau invoca o inciso I do art. 45 da Lei nº 8.212/91. A seu ver, o dispositivo prevê, para a CSLL, o prazo decadencial de 10 anos,

contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

O julgador singular considerou prejudicada a impugnação relativamente à questão de mérito da exigência, em face da supremacia hierárquica da esfera judicial. Justifica que, a teor do § 2º do art. 1º do Decreto-lei nº 1.737/79 e do parágrafo único do art. 38 da Lei nº 6.830/80, a propositura de ação judicial por parte da contribuinte importa em renúncia ou desistência da via administrativa, entendimento contido no Ato Declaratório Normativo Cosit nº 03, de 14/02/1996.

A autoridade julgadora manteve a multa de ofício sob o pálio de que o art. 63 da Lei nº 9.430/96 dispensa a cominação de multa somente no caso de suspensão de exigibilidade por força de medida liminar em mandado de segurança, sendo que, na espécie dos autos, a recorrente intentara ação de rito ordinário e, por dependência desta, ação cautelar.

Acerca da objeção formulada relativamente à inclusão do valor de R\$ 2.579.828,88 na base de cálculo do ano-calendário 1994, o decisório monocrático diz referir-se à exigência de IRPJ, contida no processo administrativo nº 10830.001571/00-16.

A autoridade julgadora indeferiu o pedido de compensação de bases negativas da CSLL com os seguintes argumentos:

a) o pedido é no sentido de que as bases negativas sejam consideradas se os tributos vierem a ser exigidos, e tal não aconteceu, porque as ações judiciais ainda estão em andamento (fls. 120/123);

b) a empresa não instruiu seu pedido com a necessária demonstração e comprovação dos montantes de bases negativas;

c) se atendido o pedido formulado, a contribuinte perderia, durante o decurso das ações judiciais até o trânsito em julgado, a possibilidade de optar pela compensação das bases negativas que alega dispor;



d) não há mais limite temporal para utilização de bases negativas, mas apenas limite quantitativo, no percentual previsto no art. 58 da Lei nº 8.981/95, alterada pela Lei nº 9.065/95; e

e) por ocasião da cobrança do crédito tributário, se for o caso, a contribuinte poderá requerer administrativamente compensação das bases negativas.

## DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada da decisão singular em 22/08/2001, conforme AR grampeado às fls. 135, a contribuinte protocolou, no dia 20/09/2001, o recurso voluntário (fls. 136/177), instruído com procuração (fls. 178), cópia do contrato social (fls. 179/192), arrolamento de bens e direitos (fls. 215/216), cópia das sentenças de primeiro grau, proferidas na Medida Cautelar (fls. 195/200) e na Ação Ordinária (fls. 201/210).

Em sua defesa, a recorrente reitera a preliminar de decadência suscitada para o ano-calendário 1994. Diz que o *caput* do art. 45 da Lei nº 8.212/91 foi declarado inconstitucional pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no julgamento do processo nº 2000.04.01.092228-3, por invadir área reservada à lei complementar. Transcreve a ementa dos acórdãos nº 108-05.125 e 108-05.476 e cita doutrina para repisar que o prazo decadencial da CSLL é de 5 anos contados da ocorrência do fato gerador.

A defendente sustenta que a autoridade administrativa deve apreciar o mérito, ainda que discutido no Poder Judiciário, com base nos seguintes argumentos:

a) a interpretação restritiva do parágrafo único do art. 38 da Lei nº 6.830/80 leva à conclusão de que a ação cuja propositura pelo contribuinte implica a renúncia ou desistência da esfera administrativa é unicamente a da denominada anulatória de débito fiscal e não Ação Declaratória, como é o caso da recorrente, com a qual o Acórdão nº 101-85.032 admitiu a concomitância;

*h*

b) os objetos da ação judicial e da defesa administrativa são distintos, eis que a primeira pleiteia a declaração judicial do direito à utilização do diferencial do expurgo inflacionário, ao passo que a segunda pleiteia a anulação do lançamento;

c) a matéria do expurgo inflacionário promovido no Plano Verão é pacífica na esfera administrativa, a teor dos Acórdãos nºs 108-01.123 e 108-01.963, cuja ementa transcreveu; e

d) o não-conhecimento da impugnação fere os princípios constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa, da isonomia no campo da tributação e do acesso pleno ao Poder Judiciário.

A recorrente volta a rechaçar a aplicação da multa de ofício. Sustenta que, no ordenamento jurídico brasileiro, a medida liminar em mandado de segurança não discrepa daquela concedida em sede de ação cautelar, na medida em que ambas promovem o acautelamento do processo. Diz que o procedimento cautelar surgiu com a edição do Código de Processo Civil em 1973, sendo posterior ao art. 151 do CTN, editado em 1966.

Torna a requerer a compensação dos estoques de base de cálculo negativa existentes, arguindo que o lançamento deve considerar as peculiaridades do momento de ocorrência do fato gerador.

Repisa seu direito ao reconhecimento do diferencial de correção monetária sob os seguintes subtítulos: a inflação e a correção monetária de balanço das demonstrações financeiras, a correção monetária do balanço de 1989, os expurgos de inflação, o expurgo do Plano Verão, o BTN no Plano Verão, a recomposição do prejuízo da recorrente, a ilegalidade do valor da OTN de janeiro de 1989, a ofensa ao direito adquirido e aos princípios da irretroatividade, da igualdade, da capacidade contributiva e da estrita legalidade.

Ao final do recurso, pede seja declarado o cancelamento total do crédito tributário.



Fiz juntar às fls. 224/227 extratos de consulta processual da atual situação no TRF 3ª Região dos recursos interpostos pela Fazenda Nacional nas ações judiciais intentadas pela recorrente.

É o relatório.



## **VOTO**

Conselheiro EDISON PEREIRA RODRIGUES, Relator

### **DA ADMISSIBILIDADE**

O recurso é firmado por procurador com poderes regularmente outorgados nos autos (mandato às fls. 178). É tempestivo, porque intentado dentro do trintídio legal. Está acompanhado de Arrolamento de Bens (fls. 215/216), conforme despacho da autoridade preparadora (fls. 222). Dele conhecerei a parte discutida exclusivamente na esfera administrativa (preliminar de decadência, compensação de bases de cálculo negativas e multa de ofício), conforme será visto a seguir.

### **DA PRELIMINAR DE CONHECIMENTO DA MATÉRIA SUBMETIDA AO PODER JUDICIÁRIO**

Embora não tenha revestido sua pretensão com a roupagem processual de uma preliminar, a recorrente argúi que a autoridade administrativa deve apreciar o mérito do expurgo inflacionário promovido pelo Plano Verão, ainda que a matéria esteja submetida ao Poder Judiciário.

Não há dúvida de que a matéria de mérito em discussão no presente processo administrativo é objeto de ações judiciais ainda em curso. A diferença de correção monetária advinda da defasagem IPC/OTN Fiscal (Plano Verão – 1989) foi pleiteada pela defendente na ação de rito ordinário nº 95.0600956-2 e na medida cautelar nº 97.0602484-0. A sentença prolatada no processo cautelar em 04/10/1999 (fls. 15, pé) fixou o índice de 42,72% para a correção monetária e ressalvou o direito de a Fazenda Nacional efetuar os lançamentos, porém com suspensão de exigibilidade de crédito tributário. O auto de infração, lavrado em 10/02/2000, seguiu à risca a ordem judicial e decretou a suspensão da exigibilidade do crédito nele constituído (fls. 02). Vê-se que o Poder Judiciário comanda a presente ação fiscal desde o seu nascedouro.



A Fazenda Nacional apresentou apelação ao Tribunal Regional Federal da 3ª Região em cada um dos processos. Conforme os extratos de consulta processual que fiz juntar às fls. 225/227, o TRF 3ª não julgou a Apelação em Ação Ordinária nº 2000.03.99.055551-1 e a Apelação em Medida Cautelar nº 2000.03.99.055552-3. A matéria ainda está *sub judice*.

Ora, não pairando dúvidas de que a matéria está submetida à apreciação do Poder Judiciário, este Conselho de Contribuintes fica impedido de proceder ao seu exame. Isso porque contribuinte e administrador tributário devem se curvar à decisão definitiva e soberana daquele Poder, que tem a prerrogativa constitucional do controle jurisdicional dos atos administrativos, de quem não poderá ser excluída qualquer lesão ou ameaça a direito, a teor do inciso XXV do art. 5º da Constituição Federal.

É esse princípio constitucional da unidade de jurisdição a razão maior a inibir a autoridade administrativa de se pronunciar quando há concomitância de ações com o mesmo objeto na via judicial e na via administrativa. Não há incompatibilidade com o princípio da ampla defesa, assegurada no inciso LV do mesmo art. 5º da Carta Magna "com os meios e recursos a ela inerentes". O princípio da unidade de jurisdição tampouco distingue o tipo de ação judicial intentada pelo contribuinte, logo está ultrapassada a decisão contida no Acórdão nº 101-85.032 citado pela recorrente.

O arcabouço infraconstitucional está em consonância com o princípio da unidade da jurisdição. Nesse sentido, a norma insculpida no § 2º do art. 1º do Decreto-lei nº 1.737/79, ao esclarecer que "*a propositura, pelo contribuinte, de ação anulatória ou declaratória da nulidade do crédito da Fazenda importa em renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto*".

O mesmo princípio da unidade de jurisdição está reproduzido no parágrafo único do art. 38 da Lei nº 6.830/80. Essa matéria já foi objeto de estudo pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em parecer publicado no D.O.U. de



10/10/1978, pág. 16431, provocado por este Conselho de Contribuintes, de onde se extraem conclusões elucidativas, a seguir reproduzidas:

"32. Todavia, nenhum dispositivo legal ou princípio processual permite a discussão paralela da mesma matéria em instâncias diversas, sejam elas administrativas ou judiciais ou uma de cada natureza.

33. Outrossim, pela sistemática constitucional, o ato administrativo está sujeito ao controle do Poder Judiciário, sendo este último, em relação ao primeiro, instância superior e autônoma. SUPERIOR, porque pode rever, para cassar ou anular, o ato administrativo; AUTÔNOMA, porque a parte não está obrigada a percorrer, antes, as instâncias administrativas, para ingressar em Juízo. Pode fazê-lo, diretamente.

34. Assim sendo, a opção pela via judicial importa, em princípio, em renúncia às instâncias administrativas ou desistência de recurso acaso formulado.

35. Somente quando a pretensão processual tem por objeto o próprio processo administrativo [...] é que não ocorre renúncia à instância administrativa, pois aí o objeto do pedido judicial é o próprio rito do processo administrativo.

36. Inadmissível, porém, por ser ilógica e injurídica, é a existência paralela de duas iniciativas, dois procedimentos, com idêntico objeto e para o mesmo fim."

Bernardo Ribeiro de Moraes, em seu "Compêndio de Direito Tributário" (Forense, 1987), leciona que:

"escolhida a via judicial, para a obtenção da decisão jurisdicional do Estado, o contribuinte fica sem direito à via administrativa. A propositura da ação judicial implica na renúncia da instância administrativa por parte do contribuinte litigante. Não tem sentido procurar-se decidir algo que já está sob tutela do Poder Judiciário (imperar, aqui, o princípio da economia conjugado com a idéia da absoluta ineficácia da decisão). Por outro lado, diante do ingresso do contribuinte em Juízo, para discutir seu débito, a administração, sem apreciar as razões do contribuinte, deverá concluir o processo, indo até a inscrição da dívida e sua cobrança".



Alberto Xavier, em sua magistral obra "Do Lançamento – Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário" (Forense, 1999), enfrenta com mais clareza o caso em apreço, no qual a ação judicial precede o lançamento. Ensina o renomado tributarista:

"O que o direito brasileiro veda é o exercício *cumulativo* dos meios administrativos e jurisdicionais de impugnação: como a opção por uns ou outros não é excludente, a impugnação administrativa pode ser *prévia* ou *posterior* ao processo judicial, mas não pode ser *simultânea*.

O princípio da não-cumulação opera sempre em benefício do processo judicial: a propositura de processo judicial determina 'ex lege' a extinção do processo administrativo; ao invés, a propositura de impugnação administrativa na pendência de processo judicial conduz à declaração de inadmissibilidade daquela impugnação, salvo ato de desistência expressa do processo judicial pelo particular."

Não há notícia de que a ora recorrente tenha adotado a providência preconizada *in fine* por Alberto Xavier. Os processos judiciais estão em curso! Ora, se a Justiça Federal ainda emitirá pronunciamento sobre o mérito, não pode a autoridade administrativa a ela antecipar-se.

Nesse mesmo sentido estratificou-se a jurisprudência administrativa, conforme Acórdão nº CSRF/01-02.127, de 17/03/97, cuja ementa dispõe:

Processo Administrativo Fiscal – Ação Judicial Concomitante – A submissão de matéria à tutela autônoma e superior do Poder Judiciário, prévia ou posteriormente ao lançamento, inibe o pronunciamento da autoridade administrativa sobre o mérito do crédito tributário em litígio, tomando definitiva a exigência nessa esfera.

Recurso não conhecido.

Por unanimidade de votos, não conhecer do recurso, face a opção do contribuinte pela via judicial.

No mesmo diapasão, ainda, julgados do Poder Judiciário. Em voto que proferiu no RESP nº 7.630-RJ, apreciado pela Segunda Turma do STJ na assentada de 01/04/91, assim escreveu o Ministro Ilmar Galvão:

4/

"Com efeito, havendo atacado, por mandado de segurança, ainda que preventivo, a legitimidade da exigência fiscal em tela, não havia razão para julgamento de recurso administrativo, do mesmo teor, incidindo a regra do art. 38, parágrafo único, da Lei nº 6.830/80 [...]

Em tais circunstâncias, abrevia-se a ultimação do processo administrativo que, mediante a inscrição do debitum, dá ensejo à execução forçada em juízo. Embargada esta, corre o processo em apenso ao da primeira ação, para julgamento simultâneo, em face da conexão, na forma do art. 105 do CPC."

Logo, em homenagem ao princípio da unidade de jurisdição, rejeito a preliminar e não conheço da matéria *diferença de correção monetária advinda da defasagem IPC/OTN Fiscal (Plano Verão – 1989)*.

#### DA PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

A recorrente suscita preliminar de decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo ao fato gerador ocorrido em 31/12/1994.

Conforme relata o fiscal autuante, a contribuinte entregou a declaração IRPJ referente ao ano-calendário 1994, exercício 1995, nela registrando a correção monetária de balanço de acordo com a Lei nº 7.799/89. Posteriormente, em 11/09/1997, apresentou retificadora (fls. 112/117) ajustando a correção monetária ao índice de 42,72% concedido, dois meses antes, pelo TRF da 3ª Região. Nela se constata (fls. 113) que a recorrente optou pelo Lucro Real por Estimativa, efetuou recolhimentos mensais de CSLL ao longo do ano-calendário 1994 e apurou CSLL a pagar no ajuste em 31/12/1994.

Essa atividade praticada pela contribuinte é típica de lançamento por homologação, modalidade de lançamento na qual a legislação atribui ao sujeito passivo a obrigação de, ocorrido o fato gerador, identificar a matéria tributável, apurar o imposto devido e efetuar o pagamento sem prévio exame da autoridade.



Com respeito ao prazo de decadência do direito ao lançamento de ofício nos tributos de lançamento por homologação, valho-me novamente das lições do Prof. ALBERTO XAVIER, veiculadas em sua já citada obra *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*.

O conceituado jurista afirma que as normas dos arts. 150, § 4º, e 173, do CTN, não são de aplicação cumulativa ou concorrente. São, isto sim, reciprocamente excludentes, pois o art. 150, § 4º, aplica-se exclusivamente aos tributos "cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem o seu prévio exame pela autoridade administrativa". Sustenta, ainda, que o art. 173 aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento.

Acrescenta o referido mestre: "O artigo 150, § 4º, pressupõe um *pagamento prévio* – e daí que ele estabeleça um prazo mais curto, tendo como *dies a quo* a data do pagamento, dado este que fornece, por si só, ao Fisco uma informação suficiente para que permita exercer o controle. O art. 173, ao contrário, pressupõe *não ter havido pagamento prévio* – e daí que alongue o prazo para o exercício do poder de controle, tendo como *dies a quo* não a data de ocorrência do fato gerador, mas o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado".

Continua o festejado autor: "Precisamente porque o prazo mais longo do artigo 173 se baseia na inexistência de uma informação prévia, em que o pagamento consiste, o § único desse mesmo artigo *reduz* esse prazo tão logo se verifique a possibilidade de controle, contando o *dies a quo* não do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, mas 'da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento'".

Arremata o Prof. Alberto Xavier: "É é também por razões ligadas à inexistência de informações prévias que a lei deixa de submeter ao prazo mais curto do artigo 150, § 4º os casos de 'dolo, fraude ou simulação', para implicitamente os sujeitar ao prazo mais longo do art. 173".

Releva sublinhar a lição do insigne tributarista, no sentido de que, havendo informação prévia na forma de pagamento, a lei concede ao fisco o prazo mais curto, cinco anos tendo como *dies a quo* a data do pagamento. Também esse é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça. Como bem apontou a recorrente, no julgamento de embargos de divergência em RESP 101.407 – SP (DJ de 08/05/2000), por maioria de votos, os ministros da Primeira Seção, que cuida de Direito Público, acolheram voto da lavra do eminente Min. ARI PARGENDLER, prolatando o acórdão assim ementado:

“TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIMENTO DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Embargos de divergência acolhidos”.

No caso sob exame, a contribuinte prestou à autoridade tributária a informação prévia consistente nos recolhimentos de CSLL nos meses do ano-calendário 1994. Ciente dessa informação por meio do sistema CONTACORPJ, o Fisco dispõe do prazo mais curto de que nos fala Alberto Xavier, cinco anos contados da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), para exercer o poder de controle. Como não há acusação fiscal de fraude ou simulação, o fato gerador ocorrido em 31/12/1994 foi alcançado pela decadência, visto que o lançamento foi cientificado ao sujeito passivo somente em 10/02/2000.

Ressalto que o dispositivo aplicável é o § 4º do art. 150 do CTN porque a CSLL tem natureza tributária. Nesse sentido, vale transcrever o voto do eminente Ministro Carlos Velloso, proferido no julgamento do RE 138.284-8/CE pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal em sessão de 1º de julho de 1992:

“As contribuições sociais, falamos, desdobram-se em a.1. contribuições de seguridade social: estão disciplinadas no art. 195, I, II e III, da Constituição. São as contribuições previdenciárias, as



contribuições do FINSOCIAL, as da Lei 7.689, o PIS e o PASEP (C.F., art. 239) [...]

.....  
Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao C.T.N. (art. 146, III, ex vi do disposto no art. 149). [...] 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 (C.F., art. 146, III, b; art. 149)".** (grifo da transcrição)

O voto do Ministro Carlos Velloso evidencia que o art. 146, III, "b", da Constituição Federal incumbe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre decadência em matéria tributária. A Lei nº 8.212/91, cujo art. 45, I, fixa em dez anos o prazo decadencial para a Seguridade Social constituir o crédito tributário, é lei ordinária. Acolher sua norma sobre decadência significaria afrontar a Carta Magna.

O prazo decadencial não se suspende. A liminar concedida em 16/04/1997 nos autos da Medida Cautelar nº 97.0602484-0 teria, segundo o Termo de Verificação Fiscal, impedido a autoridade fiscal de praticar quaisquer atos coercitivos, tendentes à exigência da diferença resultante da implementação dos ajustes efetuados. Somente em 04/10/1999, de acordo com a fiscalização, a sentença ressaltou o direito de a Fazenda Nacional efetuar os lançamentos, porém com suspensão de exigibilidade dos créditos.

A meu ver, a sentença só fez esclarecer a redação da medida liminar. Essa decisão *in limine* nunca proibiu o lançamento, apenas impediu a exigibilidade do crédito tributário. E mesmo que a liminar houvesse proibido o lançamento, caberia à Procuradoria da Fazenda Nacional reverter essa decisão manifestamente ilegal por meio de Agravo de Instrumento ao TRF da 3ª Região. A PFN efetivamente interpôs o Agravo, cuja inicial não está nos autos. Sabe-se do item 2.3 do Termo de Verificação Fiscal que o Agravo logrou apenas diminuir o índice de correção monetária para 42,72%.

Logo, acolho a preliminar de decadência relativa ao fato gerador ocorrido em 31/12/1994. 

## DA COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS

A recorrente pleiteia a compensação do estoque de bases negativas existente com as bases de cálculo da CSLL apuradas nos anos-calendário 1996, 1997 e 1998.

O fiscal autuante não alocou as bases negativas que a recorrente diz existir *"tendo em vista a condição suspensiva imposta pelo Poder Judiciário"* (Termo de Verificação Fiscal, fls. 09). O julgador monocrático alegou que a defendente não instruíra seu pedido com a necessária comprovação das bases negativas. Essas autoridades lançadora e julgadora sustentaram que a contribuinte poderia pleitear a compensação após transitada em julgado eventual decisão judicial desfavorável.

A meu ver, a razão está com a recorrente. O crédito tributário apurado no auto de infração, mesmo com sua exigibilidade suspensa, deve ser contabilizado pela empresa. Uma forma possível de contabilização é a seguinte:

Débito: Lucros Acumulados (Patrimônio Líquido) a

Crédito: Provisão para Riscos Fiscais (Passivo Exigível a Longo Prazo);

Débito: Provisão para Riscos Fiscais (Passivo Exigível a Longo Prazo) a

Crédito: CSLL em Litígio (Passivo Exigível a Longo Prazo).

Dos lançamentos contábeis deflui que o valor do crédito tributário apurado no auto de infração ficará registrado na contabilidade da empresa em conta do Passivo Exigível a Longo Prazo. A falta de compensação das bases negativas provocará um inchaço nessa conta de passivo, o qual não será contrabalançado no lado do ativo, pois o *locus* de registro dos prejuízos fiscais é extracontábil - o LALUR. Em outras palavras, bases negativas não são direitos registráveis no ativo da empresa.

Logo, os princípios contábeis impõem a compensação das bases negativas eventualmente existentes. Como a documentação acostada aos



autos é insuficiente para identificar a existência e o valor das bases negativas, faz-se necessária diligência para que a autoridade lançadora junte aos autos extrato do sistema SAPLI e nele identifique os valores de bases negativas passíveis de compensação com as bases de cálculo de CSLL apuradas nos anos-calendário 1996, 1997 e 1998. A seguir, a repartição fiscal deverá, em homenagem ao princípio do contraditório e da ampla defesa, dar ciência à recorrente do teor da diligência, concedendo-lhe o prazo de trinta dias para, em querendo, somente sobre seu teor se manifestar.

Por não ser matéria prejudicial à realização da diligência, a cominação de multa de ofício será apreciada após o retomo dos autos.

#### CONCLUSÃO

Por essas razões, voto no sentido de converter o julgamento em diligência, a fim de que sejam cumpridas as providências descritas no parágrafo anterior.

É o meu voto.

Brasília (DF), 05 de novembro de 2003.

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES