



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10980.001121/99-40
Recurso n.º : 125.280
Matéria: : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – EX: DE 1994
Recorrente : VOLVO DO BRASIL VEÍCULOS LTDA.
Recorrida : DRJ em Curitiba – PR.
Sessão de : 21 de agosto de 2001
Acórdão n.º : 101-93.575

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.
LANÇAMENTO. DECADÊNCIA.** – A Contribuição Social

sobre o Lucro Líquido se submete à modalidade de lançamento por homologação, eis que é exercida pelo contribuinte a atividade de determinar a matéria tributável, o cálculo do imposto e pagamento do “*quantum*” devido, independente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Assim, o fisco dispõe do prazo de 5 anos, contado da ocorrência do fato gerador, para homologá-lo ou exigir seja complementado o pagamento antecipadamente efetuado, caso a lei não tenha fixado prazo diferente e não se cuide da hipótese de sonegação, fraude ou conluio (*ex-vi* do disposto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN).

A existência de medida liminar suspende tão somente a exigibilidade do crédito tributário, não alcançando, portanto, o Ato Administrativo de Lançamento, tendente à formalização do correspondente crédito tributário.

PRELIMINAR QUE SE ACOLHE

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por VOLVO DO BRASIL VEÍCULOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACATAR a preliminar de decadência, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Kazuki Shiobara e Celso Alves

Feitosa (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL
REDATOR PARA O ACÓRDÃO

FORMALIZADO EM: 26 AGO 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, SANDRA MARIA FARONI, LINA MARIA VIEIRA e RAUL PIMENTEL.

Recurso n.º : 125.280
Recorrente : VOLVO DO BRASIL VEÍCULOS LTDA.

RELATÓRIO

Contra a empresa acima identificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 110/112, por meio do qual é exigida Contribuição Social sobre o Lucro relativa a fatos geradores ocorridos de janeiro a dezembro de 1994 e em dezembro de 1996, no montante de R\$ 2.930.368,09, mais acréscimos legais, totalizando um crédito tributário de R\$ 7.523.227,47.0

A Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 111 assim reporta a ocorrência:

"1. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO EXCLUSÕES

REVERSÃO DOS SALDOS DAS PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS

Redução indevida da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, em virtude de exclusão de valores não prevista na legislação.

1 – O contribuinte, em 07 de dezembro de 1994, propôs junto à 8ª Vara da Justiça Federal em Curitiba medida cautelar, pleiteando o direito de excluir do lucro líquido para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido o valor relativo à diferença de correção monetária das demonstrações financeiras do ano de 1989, face ao índice IPC naquele período – diferença IPC/BTN, e conseqüentemente depreciação, a partir daquele ano, dos bens corrigidos – processo 94.0015287-6.



– Em 15 de dezembro de 1994 a liminar foi deferida.

3 – Em 05 de janeiro de 1995 o contribuinte propôs Ação pelo Rito Ordinário – processo 95.0000450-0.

4 – Em 07 de novembro de 1995 o pedido foi julgado improcedente.

5 – Foi apresentada apelação pelo contribuinte e o Tribunal Regional Federal da 4ª Região desproveu-o.

6 – Em 10 de maio de 1996 foi efetuado o depósito dos valores do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro, que deixaram de ser recolhidos em face das exclusões indevidas.

7 – Em 15 de agosto de 1997 o contribuinte interpôs Recurso Extraordinário, visando a reforma do acórdão, e na mesma data foi interposto Recurso Especial, visando a reforma do aresto.

8 – É lavrado o presente Auto de Infração para evitar que haja extinção do crédito tributário através da decadência (Artigo 156 do Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172 de 25/10/66).

9 – O CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO ATRAVÉS DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO ENCONTRA-SE COM A SUA EXIGIBILIDADE SUSPensa (ARTIGO 151, INCISOS II E III DO CTN).”

Impugnando o feito às fls. 119/130, a autuada alegou, em linhas gerais:

- que já decaiu o direito de a Fazenda Pública lançar créditos relativos ao período de 01/1994, uma vez que o art. 150, § 4º, do CTN define tal prazo como sendo de 5 anos contados a partir da ocorrência do fato gerador, não prevendo a legislação qualquer causa para a suspensão ou interrupção;
- que, em se tratando de fato gerador que se efetivou em 31/01/94, o direito de lançar se esgotou em 31/01/1999, data anterior à de lavratura e ciência do Auto de Infração (22/02/1999);
- que, mesmo reconhecida a existência de medida judicial pendente de decisão definitiva e a existência de depósitos judiciais dos valores autuados, com a conseqüente suspensão da exigibilidade, as exigências vêm acompanhadas de multa de ofício e de juros de mora, contrariando o art. 62 do Decreto nº 70.235/72 e o inc. II do art. 151 do CTN;
- que a multa de ofício somente é admissível na identificação de alguma conduta ilícita do contribuinte que tenha resultado na falta de pagamento de tributo devido, mas que não é essa a situação

concreta, haja vista a efetivação de depósitos judiciais, os quais preservam a empresa contra a exigência dos juros de mora; transcreve acórdãos deste Conselho sobre o tema;

- que, em vista dos princípios da analogia e da isonomia e do disposto no art. 63 da Lei nº 9.430/96, devem-se considerar os mesmos efeitos da concessão de medida liminar em mandado de segurança para o depósito judicial, por serem causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, inclusive por restar mais garantido o direito da Fazenda Pública com o depósito judicial de que com a liminar;
- que é incabível a incidência dos juros de mora equivalentes à SELIC, por se referirem a fatos geradores do ano de 1994, período anterior à instituição dessa taxa como juros de mora pela Lei nº 8.981/95, contrariando o art. 144 do Código Tributário Nacional;
- no mérito, que as bases de cálculo trazidas pelo Auto de Infração estão em desacordo com a realidade contábil e fiscal, não representando o parâmetro adequado para a pretensa cobrança;
- que as exigências não levaram em consideração o efetivo e real resultado mensal da empresa, glosando isoladamente o valor do depósito judicial realizado e sobre ele calculando o imposto e a contribuição que seriam devidos;
- que o valor dos depósitos judiciais não corresponde, jamais, à base de cálculo absoluta do IRPJ e da CSLL, mas apenas à parte controversa da ação judicial, tanto que em alguns meses a empresa apurou prejuízo ou base de cálculo negativa, não considerados pela fiscalização.

À fl. 146 se vê despacho da DRJ determinando o retorno do processo à repartição de origem, para ajustar as bases de cálculo da contribuição, *“ajustando os valores declarados pela interessada com as infrações apuradas, em cada mês-calendário, e lavrando o respectivo auto de infração complementar nos meses em que se verificar compensação indevida de base de cálculo negativa.”*

A fiscalização elaborou, então, os demonstrativos de fls. 149/153 e emitiu o Auto de Infração Complementar de fls. 155/163, por compensação



indevida de base de cálculo negativa nos períodos de apuração de 02/1994 e 04 a 06/1994.

O AI Complementar supracitado, emitido em substituição ao de fls. 110/112, exige a Contribuição Social sobre o Lucro no montante de R\$ 2.785.919,41, mais acréscimos legais, totalizando um crédito tributário de R\$ 7.122.817,09.

Reaberto o prazo para impugnação, a autuada voltou a manifestar-se às fls. 165/166, alegando impropriedade de estarem relacionados, no Auto de Infração, como “valor tributável ou imposto/contribuição”, os montantes referentes aos depósitos judiciais daqueles meses em que a própria fiscalização considerou os prejuízos fiscais, pela inexistência de base tributável.

Na decisão recorrida (fls. 168/180), o julgador de primeira instância declarou parcialmente procedente o lançamento, excluindo a importância exigida com base no primeiro Auto de Infração (fls. 110/112) e mantendo a relativa ao segundo (fls. 155/163). Concluiu que:

- a) a existência de obstáculo judicial, que impeça a ação da autoridade fiscal para a formalização da exigência tributária, suspende o curso do prazo previsto para a prática do ato administrativo de lançamento;
 - b) a suspensão da exigibilidade do crédito não impede que seja constituído mediante lançamento de ofício, com a lavratura de Auto de Infração, dada a vinculação e obrigatoriedade dessa atividade;
 - c) a multa de ofício é devida nos casos de falta de pagamento do imposto ou contribuição, devendo, no caso de existência de depósitos judiciais, ser considerados como pagamento à vista na data em que efetuados, se implementada a conversão em renda da União, excluindo-se, em consequência, a multa de ofício e os juros de mora sobre ele incidentes, se realizados dentro dos respectivos prazos de recolhimento;
 - d) a partir de 01/01/1997, incidem juros de mora equivalentes à SELIC, em relação aos débitos de qualquer natureza com a
- 

Fazenda Nacional, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994.

Na petição de fl. 188 a interessada, ingressando com o recurso voluntário, requer o recebimento, processamento e conhecimento deste sem o depósito recursal de 30% do crédito tributário exigido, por haver o depósito judicial.

Às fls. 189/209, se vê o recurso voluntário, por meio do qual a empresa repete basicamente a linha de argumentação implementada na impugnação, alegando, em síntese:

- que descabe a imposição da multa de ofício e dos juros de mora sobre o débito objeto de ação judicial;
- que, quando da lavratura do primeiro Auto de Infração, a Fazenda já havia decaído de seu direito de lançar, relativamente ao período de janeiro de 1994, o que também se aplica ao Auto de Infração complementar, na parte em que consignou uma nova infração (relativa à compensação indevida de bases de cálculo negativas nos meses de fevereiro e maio de 1994);
- que não se aplica ao caso o art. 23 da Lei nº 3.470/58, invocada na decisão recorrida, porque a liminar em mandado de segurança ou em medida cautelar (ou o depósito de seu valor), embora constitua hipótese de suspensão de exigibilidade do crédito tributário (art. 151 IV, do CTN), não importa óbice à sua regular constituição, nem faz suspender ou interromper o prazo decadencial do art. 150, § 4º, do CTN;
- que, diferentemente do que afirma o julgador singular, a Contribuição Social não está sujeita ao prazo decadencial de 10 anos, previsto na Lei nº 8.212/91, porque tal instituto é regido pelo Código Tributário Nacional, que é lei complementar; cita doutrina e jurisprudência;
- que a decisão recorrida negou-se a examinar o mérito do processo em virtude da preexistência de uma ação judicial, o que é incabível;



- que, no mérito (diferença IPC/BTN), a matéria tem jurisprudência firmada por este Conselho favorável ao procedimento adotado pela autuada;
- que a glosa de compensação indevida de bases de cálculo negativas, objeto do Auto de Infração complementar, é mera consequência da principal e, assim, desconstituindo-se aquela, esta também restará improcedente;
- que improcede a exigência dos juros com base na taxa SELIC.

É o relatório. 

VOTO VENCIDO

Conselheiro CELSO ALVES FEITOSA, Relator

Afirma a Recorrente que a pretensão do Fisco diz respeito a matéria objeto de ação judicial - IPC/BTNF -, proposta em 1994, muito antes da lavratura do lançamento de ofício que é de 02/99, depois acrescentado em 06/99, quando o valor da reclamação já se encontrava devidamente depositado à disposição do juízo do feito, acontecido em 05/96 (fls. 47).

Reclama por isso da multa e juros lançados, não aceitando o entendimento da decisão atacada, que remete à fase de execução a exclusão dos valores reclamados.

Aponta a Recorrente decisões administrativas que entende lhe beneficiaria, mais o fato de que com o advento do disposto na Lei 9430/96, a exclusão passou a ser determinada por norma expressa.

Com relação ao alegado, afastamento da multa e juros, efetivamente, como deixaram claro as decisões invocadas (fls. 190/91), seriam elas indevidas se o depósito tivesse sido integral. No caso entendo que tal fato não acontece, vez que tomados os valores segundo o que consta nos dois processo - IRPJ e CSSL - constato um montante de 13.229.652,46, contra um depósito de R\$ 13.138.612,35.

Outro fato que deve ser considerado é que o valor depositado em 05/96, corresponde a valores devidos em 1994. Logo, o depósito sem os acréscimos legais como juros e multa de mora, no meu entender não representam depósito integral.

Com relação ao disposto no artigo 63 da Lei 9.450 de 27/12/96, fixa a norma o seguinte:

"Não caberá lançamento de multa de ofício na constituição do crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma do inciso IV do art. 151 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966".

§ 1º. O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§ 2º. A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida

judicial, até 30 (trinta) dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição”.

O inciso IV do artigo 151 do CTN cuida, como se vê, da concessão de liminar em mandado de segurança, sendo que enquanto permanecer esta, não haverá incidência de juros, até 30 após em caso de revogação. Já a Lei 9.430/96 estabelece que não caberá lançamento da multa de ofício nos casos em que obtida a suspensão da exigibilidade na vigência de liminar.

Ainda que se pudesse aplicar ao caso a retroatividade benigna, já que a Lei 9.430/96 é posterior aos fatos tributários acontecidos, com exceção da lavratura do auto de infração que lhe é posterior, resulta que desde 07/11/95, não mais valia a liminar concedida, pois a sentença proferida no mandado de segurança interposto foi negada, resultando assim revogada aquela.

Portanto, quanto à questão da liminar, sem razão a recorrente.

Uma questão que pode levar ao mesmo tema diz respeito à extensão do fixado pelo artigo 63, não só à situação da obtenção da liminar, mas também àqueles casos em que antes da ação fiscal ocorre o depósito do valor devido.

Os acréscimos, assim, podiam ser discutidos administrativamente.

Em julgado do poder judiciário, assim já constou quanto ao depósito judicial : “... caráter em parte consignatório...” (Des. Federal D’Andrea Ferreira, do TRF, 2ª Região, na Ap. em MS 8193-RJ, DJ 29 de outubro de 1993, pág. 76030) daquele, do qual decorre automática satisfação do crédito tributário por efeito da conversão das quantias depositadas em renda do sujeito ativo, uma vez que a decisão na demanda que lhe seja favorável, independe da formalidade do lançamento e do atendimento do prazo decadencial, eis que implícita à natureza da garantia convertida em renda, o caráter de pagamento com efeito retroativo à data da sua efetivação, à semelhança da hipótese regulada no art. 972, CC, e no art. 890, CPC.

Em trabalho doutrinário publicado na revista CEFIR n º 276, ed. de julho de 1990, pág. 19, consta ainda:

“De fato, quanto às garantias ao Juízo, podemos ter uma das seguintes situações:

- a) Há depósito integral da quantia discutida;
- b) Há fiança bancária da mesma quantia; e
- c) Não há qualquer garantia no processo.

No primeiro caso a exigibilidade do crédito continua suspensa, à luz do art. 151, II – CTN, enquanto não transite em julgado a sentença denegatória da segurança impetrada.

A partir do trânsito em julgado e só então, dever-se-á providenciar a simples conversão do depósito em renda da União, sem quaisquer acréscimos.

De fato, não cabe, nessa situação e a nosso ver, providência análoga àquela da execução provisória, eis que a inexigibilidade do crédito decorre do depósito, não da liminar, não sendo assim de se aplicar as normas do art. 811 e seus inciso, do CPC.

Nos dois casos subseqüentes, porém, dever-se-á encetar a cobrança administrativa do crédito, mas com acréscimos só moratórios previstos no art. 1º - Decreto-lei nº 2.052/83”.

Resta evidente que se havia suspensão, excluída estava a mora. O valor depositado se encontrava então sujeito à juros, que afasta a pretensão fiscal, a ser levantado pelo vencedor.

A decisão questionada, como consta de sua ementa, não diz serem devidos multa e juros, tão só entende dever eles constar do lançamento de ofício, como se vê da ementa constante a fls. 168:

" MULTA DE OFÍCIO - A multa de ofício é devida nos casos de falta de pagamento do imposto ou contribuição, devendo, no caso de existência de depósito judiciais, ser considerados como pagamentos à vista na data em que efetuados, se implementada a conversão em renda da União, excluindo-se, em consequência, a multa de ofício e o juros de mora sobre eles incidentes, se realizados dentro dos respectivos prazos de recolhimento."

Em processo submetido à CSRF já foi adotado como acertada a decisão que aplicou o disposto no artigo 63 da Lei 9430/96, também à situação prevista no inciso II do artigo 151 do CTN, verbis:

"Quanto ao DEPÓSITO JUDICIAL (inc. II do art. 151 do CTN), tratando-se de lançamento de multa de ofício não vejo motivo para tratamento diferenciado em relação ao inc. IV.

...
estando a cobrança do crédito tributário suspensa antes de iniciada a ação fiscal, não poderá ser lançada a multa de ofício,

mas para prevenir a decadência, lança-se o valor corrido da obrigação principal, e os acréscimos moratórios, inclusive multa, devidos a partir do vencimento original até o momento em que foi efetivado o depósito."

A fls. 162 dos autos, conforme reclama a Recorrente, fez o Fisco constar o seguinte:

"Em 10 de maio de 1996 foi efetuado o depósito dos valores do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, que deixaram de ser recolhidos face às exclusões indevidas."

Assim, seria de se entender que estaria o crédito integralmente depositado, o qual não subsiste à uma análise mais detida: a uma, porque menor que o lançamento reclamado a título de principal; a duas, porque, se vencidos os créditos a partir de janeiro de 1994, com sentença negatória da segurança de 11/95, a partir daí sofrem os valores as devidas correções, multa de mora e juros.

Sendo menor o depósito judicial, em relação ao valor devido, resta que a multa de ofício só poderá atingir a falta. Assim, entendo que tem procedência a multa de ofício no que for apurado em execução, após as imputações necessárias - relacionando o devido e acréscimos e o depósito efetuado. Esta matéria, eleita como preliminar, fica acatada em parte.

Com relação à decadência ao direito de lançar, entendo que não tem procedência a pretensão da Recorrente. A decadência é o justo castigo àqueles que possuindo o exercício do direito se omitem. No caso dos autos, constata-se que a Recorrente, em dezembro de 1994, ajuizou medida cautelar contra a Fazenda Nacional, pedindo o seguinte:

" ... deferindo-lhe liminarmente e, afinal, julgado-a procedente, ao efeito de **obstar qualquer investida fiscal contra a Requerente por haver excluído, em 1994**, da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social, o valor relativo à diferença de correção monetária das demonstrações financeiras do ano de 1989 face ao índice IPC daquele período, e conseqüente depreciação, a partir daquele ano, dos bens corrigidos, bem como da continuidade do reconhecimento dos ditos efeitos da depreciação no cálculo do imposto de renda e contribuição social vindouros."

A decisão recorrida (fls.24), assim decidiu ao conceder a liminar requerida pela Recorrente:

" DEFIRO a liminar requerida para **que a Requerida se abstenha do cometimento de qualquer ato tendente à exigência** de quaisquer diferenças

decorrentes do procedimento adotado para exclusão do valor relativo à diferença de correção monetária das demonstrações financeiras do ano de 1989, em vista da aplicação do IPC daquele período".

Vejo então um óbice a impedir o exercício ao direito de ação da Fazenda Nacional, que perdurou até a prolação da sentença que concluiu pela improcedência do pleito da atual Recorrente.

Ora, se a decadência visa que não se tornem perenes as relações jurídicas, resta como corolário lógico que se impedido de exercer o seu direito, o sujeito ativo, por determinação judicial, enquanto perdurar tal situação, contra ele não corre o tempo. A máxima o direito não socorre os que dormem, ao caso não se aplica.

Eurico Marcos Diniz de Santi, em sua tese de doutorado, que encontra-se traduzida na obra "Decadência e Prescrição no Direito Tributário" (Max Linonad), a fls. 286, assim se expressa sobre o tema:

"6.6. A suspensão da exigibilidade do crédito não pode impedir a prática do lançamento; conseqüentemente, não há que se falar em suspensão do prazo decadencial do direito de o Fisco lançar, a menos que tenha havido medida liminar proibindo expressamente a efetivação do lançamento, mas, nesse caso, o que ocorre é a suspensão da possibilidade de lançar sem pagamento antecipado, deslocando-se o início do prazo decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a medida foi cassada, conforme prescreve o Art. 1 do CTN."

Considerando que a determinação liminar obtida foi no sentido de que se abstivesse o Fisco do cometimento de qualquer ato tendente à exigência de qualquer diferença da aplicação do IPC, afasto a decadência reclamada.

Com relação ao mérito, entendo que mais uma vez falta, à Recorrente, razão. É que tendo optado pela discussão judicial, ainda que não se encontre nos autos prova do trânsito em julgado da decisão que lhe foi desfavorável, a partir da sentença proferida pelo juiz de primeira instância, entendo que a matéria não pode ser mais discutida na esfera administrativa.

O professor Alberto Xavier, in "Do lançamento", a fls. 282, assim se expressa com relação ao tema:

"No sistema atualmente vigente, ao abrigo da Constituição de 1988, não se exige o prévio esgotamento das vias administrativas como condição de acesso ao Poder Judiciário, pelo que vigora um

princípio optativo, segundo o qual o particular pode livremente escolher entre a impugnação administrativa e a impugnação judicial do lançamento tributário.

Esta opção pode ser **originária** ou **superveniente**, em consequência de desistência da via originariamente escolhida. Todavia, em caso de opção pela impugnação contenciosa, na pendência de uma impugnação administrativa, esta considera-se extinta. É o que resulta do § 2º do artigo 1º do Decreto-lei nº 1737, de 20 de dezembro de 1979, segundo o qual “a propositura, pelo contribuinte, de ação anulatória ou declaratória da nulidade do crédito da Fazenda Nacional importa em renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto”. E regra idêntica deflui do artigo 38 da Lei nº 6.830 de 22 de setembro de 1980, segundo o qual “a propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto”

Sobre a classificação dos recursos em: necessários, facultativos, alternativos e exclusivos, assim continua para concluir o referido professor:

“ A figura do recurso exclusivo não é tolerada no direito brasileiro face ao princípio da universalidade da jurisdição.

O recurso necessário corresponde ao sistema previsto na Emenda Constitucional nº 7/1977, a que já nos referimos.

O conceito de recurso alternativo também não se ajusta ao nosso direito positivo, que não concebe a opção entre a impugnação administrativa e a jurisdicional como definitivamente excludentes entre si, pois nada impede que, na pendência de processo judicial, o particular apresente impugnação administrativa, o particular aceda ao Poder Judiciário

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.

Na tipologia de Freitas do Amaral, a impugnação administrativa insere-se na categoria dos “recursos facultativos”, com a ressalva de a relação de facultatividade não poder conduzir à simultaneidade.

Temos, pois o **princípio optativo**, mitigado por um **princípio de não cumulação**.”

Resta então indagar: no caso em que discutida a validade de uma norma, judicialmente, que após venha a ter reclamado, por lançamento de ofício, algum valor, exatamente envolvendo o tema em discussão, com acréscimos, o que fica prejudicado? O todo ou tão só o imposto questionado previamente? E no caso em que o ação judicial, foi rechaçada, antes do lançamento de ofício pelo Poder Judiciário?

São as questões postas no presente. Como visto, no caso, inclusive por informação da própria recorrente, encontra-se ainda sub judice a questão, com valores depositados, o que, nos termos dos ensinamentos postos, leva-nos: **i)** à opção pelo Poder Judiciário ainda em andamento, o qual prevalece sobre a administrativa; **ii)** a concluir pela concomitância.

Resta então evidente que a questão da multa de ofício e juros, envolvem questão de execução. O seu enfrentamento na oportunidade não diz respeito a ilegitimidades próprias. Logo, se concluir o Poder Judiciário pela legitimidade do uso do IPC ao invés do BTNF, resta evidente que nada poderá ser exigido, como decorrência de sua prevalência sobre a pretensão administrativa. Se vencida a Recorrente na questão que levou ao Poder Judiciário, haverá de pagar o devido mais os acréscimos ora questionados, exigíveis por força de lei.

Se ainda for apurado na fase de execução que os valores reclamados foram depositados tempestivamente, resta evidente que se transformarão em renda, sem qualquer acréscimos.

Assim, no presente caso nada há a alterar diante da opção pela via judicial.

Com relação à dedução da CSSL no ano de 1994, há que se considerar ainda que qualquer dedutibilidade se regia pelo regime de caixa, segundo o disposto no artigo 8º da Lei 8541/92.

A compensação indevida, como a própria Recorrente aceita (fls.202), constitui consequência do decidido. Se válido o critério utilizado pelo

contribuinte, sem procedência se apresentará o lançamento. Se inválido devido o mesmo. Pela minha conclusão é ele procedente.

Com relação à taxa SELIC, a norma legal que a instituiu, embora sob o crivo do Poder Judiciário, ainda constitui matéria de alta relevância, que depende de confirmação, até que se torne reiterada, voto no sentido de mantê-la.

Quanto às razões apresentadas em memorial complementar, depois de lido o voto deste relator, suspenso o julgamento em razão do pedido de vista, o que sequer deveria ser analisado, pois se apresenta como réplica ao voto, ainda assim, constato que nenhuma razão tem a Recorrente.

É fato que, com a glosa de compensação de bases de cálculo negativas da contribuição efetuada no segundo Auto de Infração, os valores considerados a título de diferença IPC/BTNF, exclusivamente, ficaram reduzidos.

Mas isto é porque parte das bases negativas foi gerada justamente pela utilização da diferença IPC/BTNF, tida pelo Fisco como indevida, bem como outra parte foi considerada pelo próprio como compensação legítima.

Para comprovar, basta verificar que em ambos os casos os valores exigidos a título de diferença IPC/BTNF são os mesmos, segundo quadro que segue:

| Exercício ou Fato Gerador | 1º Auto de Infração (fl. 112) | 2º Auto de Infração (fl.162) |
|----------------------------------|--------------------------------------|-------------------------------------|
| 01/94 | 8.103.015.294,40 | 8.103.015.294,40 |
| 02/94 | 54.146.398,94 | 54.146.398,94 |
| 03/94 | 76.630.219,86 | 76.630.219,86 |
| 04/94 | 103.415.907,38 | 103.415.907,38 |
| 05/94 | 141.751.683,60 | 141.751.683,60 |
| 06/94 | 195.816.107,37 | 195.816.107,37 |
| 07/94 | 59.588,77 | 59.588,77 |
| 08/94 | 60.796,35 | 60.796,35 |
| 09/94 | 63.013,67 | 63.013,67 |
| 10/94 | 64.171,59 | 64.171,59 |
| 11/94 | 66.041,56 | 66.041,56 |
| 12/94 | 623.440,41 | 623.440,41 |
| 12/96 | 1.943.412,51 | 1.943.412,51 |

Apenas, no segundo Auto de Infração procedeu-se ao ajuste referente à compensação das bases de cálculo negativas (procedentes) e à glosa das

compensações indevidas, derivadas justamente da utilização das diferenças IPC/BTNF, o que está absolutamente explicado nos demonstrativos de fls. 149/153.

A prova disso é que ambos os Autos de Infração apuraram praticamente o mesmo valor devido (2.930.368,09, no primeiro; 2.785.919,41, no segundo), observando-se que a pequena diferença é relativa aos ajustes por compensação de bases negativas tidas pela fiscalização como procedentes.

Portanto, não cabe a afirmação da Recorrente no valor depositado judicialmente é superior ao que seria efetivamente devido.

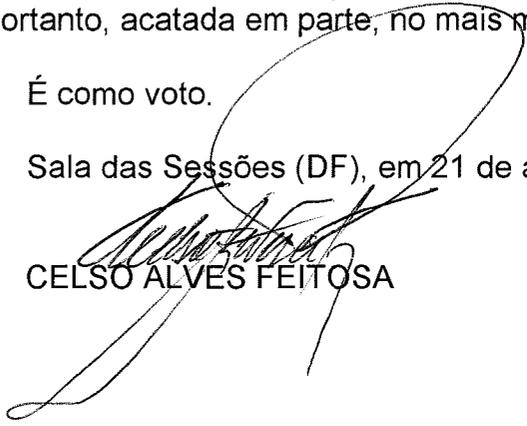
Ela mesma reconhece, no último parágrafo da página 2 do Memorial, que *“a glosa de compensação indevida de base de cálculo negativa é decorrente da outra, que é o objeto em si da ação judicial (diferença IPC/BTNF), estando com ela intimamente ligada.”*

Ao discutir judicialmente o direito de deduzir a diferença IPC/BTNF discute-se tanto a sua dedução pura simples quanto a utilização da base de cálculo negativa proventura gerada por essa dedução.

Por tudo, rejeito a preliminar de decadência, acatando parcialmente a preliminar envolvendo a multa de ofício, que só deve atingir o que for apurado como falta, em execução, após as imputações necessárias - relacionando o devido e acréscimos e o depósito efetuado. Tal matéria, eleita como preliminar, fica, portanto, acatada em parte, no mais mantido o lançamento.

É como voto.

Sala das Sessões (DF), em 21 de agosto de 2001


CELSO ALVES FEITOSA

V O T O (VENCEDOR)

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Redator-Designado.

“*Data vênia*” do entendimento manifestado pelo E. Conselheiro Relator, ousou discordar sobre a questão preliminar que versa sobre a decadência do direito de a Fazenda Pública Federal constituir o crédito tributário.

Com efeito, na concessão da medida liminar o Magistrado sentenciou, conforme transcrição feita no voto vencido:

“DEFIRO a liminar requerida para que a Requerida se abstenha do cometimento de qualquer ato tendente à exigência de quaisquer diferenças decorrentes do procedimento adotado para exclusão do valor relativo à diferença ...”.

Ora, o termo “*cometimento de qualquer ato tendente à exigência*” não implica, necessariamente, impedimento de que a Fazenda promova ou pratique o Ato Administrativo de Lançamento, pelo qual formaliza o crédito tributário, com vistas a resguardar o direito de, no futuro, exigir sua satisfação pelo sujeito passivo obrigado.

Vale dizer, o que restou sentenciado impede que a Fazenda Pública exerça seu direito de exigir do contribuinte o pagamento da obrigação tributária, mas não alcança, e nem poderia alcançar, o direito do Fisco de formalizar ou constituir o correspondente crédito, notadamente quando para prevenir a caducidade do seu direito.

A propósito da decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, já tivemos a oportunidade de deixar registrado:



“O tema: **decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário** foi, é e continuará sendo, uma das questões mais controvertidas e debatidas dentro do nosso sistema jurídico.

No caso sob comento, o Ilustre Relator Márcio Antônio da Silva, no que foi acompanhado pelos demais integrantes da Egrégia 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Belo Horizonte – MG, fez consignar (fls. 881):

“Ora, a tese da impugnante é que o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica se classifica dentre aqueles que se sujeitam ao lançamento por homologação. Por essa razão, a decadência do direito de lançar desloca-se da hipótese prevista no inciso I do artigo 173 para o parágrafo 4º do artigo 150, ambos do Código Tributário Nacional.

Cumprido, porém verificar que a planilha intitulada “*Recomposição do IRPJ*”, à fl. 85, bem como a declaração de rendimentos do IRPJ, alusiva ao ano-calendário de 1996 (fls. 01/125 do Anexo XVII), que corresponde ao período, supostamente, atingido pela alegada decadência (fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a julho de 1996), revela que foi efetuada apuração anual e declarado prejuízo fiscal em 1996 (...).

Em relação a tal período, a fiscalização apurou omissão de receitas no valor de R\$ 2.625.020,73. Assim sendo, depois de recompor o IRPJ devido, apurou lucro real de R\$ 112.824,46. Referido lucro gerou IRPJ devido (...), que após compensação com IRRF a recuperar, denotou saldo credor de R\$ 20.248,10.

Portanto, em resumo, no ano calendário de 1996, o lançamento de ofício procedido pela fiscalização consistiu na supressão do valor integral do prejuízo fiscal (...), consignado na declaração da contribuinte, e na absorção (...) do IRRF a recuperar.

Isso posto, ainda que se pudesse, em razão das circunstâncias casuísticas de cada ocorrência, classificar o IRPJ entre aqueles tributos sujeitos ao lançamento por homologação, não seria cabível pensar que o caso concreto se amolda ao gênero.”

Como do relato se infere, a autoridade julgadora monocrática rejeitou a preliminar de decadência do direito de a Fazenda Pública Federal constituir o crédito tributário, ao fundamento de que, em se tratando de lançamento “*ex officio*”, do qual resultou compensação de prejuízos fiscais e, ainda, absorção do Imposto de Renda Retido na Fonte, inaplicável, ao caso concreto, o comando legal inserto no parágrafo quarto do artigo 150, do CTN, notadamente em face do que denominou “*circunstâncias casuísticas*”.

“*Data venia*” do consignado pela Digna autoridade julgadora *a quo*, entendemos que a interpretação dada às disposições legais que estabelecem



as modalidades de lançamento (arts. 147 a 150, do CTN), se apresenta, no mínimo, equivocada.

Com efeito, o CTN fixa três modalidades de lançamento a que os tributos e contribuições estarão sujeitos, cabendo à Lei ordinária, instituidora da exação, disciplinar a que modalidade determinado imposto se submete.

Portanto, temos que a formalização do crédito tributário deve ocorrer através de Ato Administrativo de Lançamento que:

- i) tenha por base declaração prestada pelo sujeito passivo ou por terceiro, contendo informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação (DECLARAÇÃO);
- ii) a própria Lei instituidora da exação determina que a iniciativa parta da autoridade administrativa (DE OFÍCIO); e
- iii) a legislação atribua o pagamento do tributo ou contribuição, sem o prévio exame da autoridade administrativa (HOMOLOGAÇÃO).

O artigo 149 do CTN encerra, na essência, dois comandos: a) um que contempla a prática do Ato Administrativo de Lançamento, nos termos da Lei que instituiu a exação (exemplificativamente, o IPTU, o IPVA etc.) e b); outro que outorga à autoridade administrativa o dever-poder de rever o lançamento tributário, qualquer que seja a modalidade a que o imposto ou contribuição, em princípio, estejam submetidos.

Assim, no caso do IRPJ, ainda que se entenda esteja o mesmo submetido à modalidade de lançamento por declaração, ou mesmo por homologação, uma vez presentes os pressupostos contidos nos incisos II a IX, do artigo 149, do CTN, cabe à autoridade administrativa, de ofício, rever ou mesmo promover o lançamento tributário.

Relevante, no caso, a regra jurídica inserta no parágrafo único do artigo 149, do CTN, "*verbis*":

"Parágrafo único. A revisão do lançamento só poderá ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública."

Fácil é concluir, portanto, que em se tratando de revisão de lançamento anteriormente efetuado, a autoridade administrativa deve:

- i) primeiro, verificar qual a modalidade de lançamento o imposto ou contribuição está submetido;
- ii) aplicar, conforme o caso, os mandamentos jurídicos de que cuidam os artigos 173 e 150, § 4º, do CTN;
- iii) observar, sempre, a norma legal do § 4º do art. 149, retro transcrito, para poder rever, só então, o lançamento tributário anteriormente efetuado.

Como já registrado, este Colegiado tem entendido que, após a vigência da



Lei n.º 8.383, de 31 de dezembro de 1991, não há como questionar a natureza por homologação do lançamento do imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, conforme reiteradamente decidido, inclusive em recentes julgados desta Câmara, como se verifica, entre outros do Acórdão n.º 101-92.545, de 23 de fevereiro de 1999, cuja ementa está escrito:

“IMPOSTO DE RENDA – PESSOA JURÍDICA
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO
IMPOSTO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO
IMPOSTO DE RENDA NA FONTE
CONTRIBUIÇÃO PARA O FINSOCIAL
CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS
CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANC. DA SEGURIDADE SOCIAL

.....
DECADÊNCIA – Estabelecendo a lei o pagamento do tributo sem o prévio exame da autoridade administrativa e considerando que a entrega da declaração de rendimentos, por si só, não configura lançamento – ato administrativo obrigatório e vinculado que deve ser praticado pela autoridade administrativa, o prazo para que a Fazenda Nacional formalize a exigência do imposto de renda das pessoas jurídicas é aquele fixado no parágrafo quarto do artigo 150 do Código Tributário Nacional que, igualmente, devem ser aplicado aos chamados procedimentos decorrentes”.

Mais recentemente, em processo administrativo fiscal no qual fui Relator, esta mesma Câmara, acolheu - à unanimidade – a preliminar de decadência, como se verifica do Acórdão nº 101-93.146, de 15 de agosto de 2000, cuja ementa tem a seguinte redação:

“DECADÊNCIA – I.R.P.J. – EXERCÍCIO DE 1993 – O imposto de renda pessoa jurídica se submete à modalidade de lançamento por homologação, eis que é exercida pelo contribuinte a atividade de determinar a matéria tributável, o cálculo do imposto e pagamento do “quantum” devido, independente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Assim, o fisco dispõe do prazo de 5 anos, contado da ocorrência do fato gerador, para homologá-lo ou exigir seja complementado o pagamento antecipadamente efetuado, caso a lei não tenha fixado prazo diferente e não se cuide da hipótese de sonegação, fraude ou conluio (*ex-vi* do disposto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN). A ausência de recolhimento do imposto não altera a natureza do lançamento, vez que o contribuinte continua sujeito aos encargos decorrentes da obrigação inadimplida (atualização, multa, juros etc. a partir da data de vencimento originalmente previsto, ressalvado o disposto no art. 106 do CTN)”.

Tratando desta matéria, em fundamentado voto, consignou o ex-Conselheiro EDSON VIANNA DE BRITO, na fundamentação do Acórdão n.º 107-2.787:



“(…) O lançamento, como é cediço, é o procedimento administrativo tendente a constituir o crédito tributário. Sua definição está contida no art. 142 do CTN, nos seguintes termos:

“Art. 142 – Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

São três as modalidades de lançamento, previstas no CTN, a saber:

- a) o lançamento por declaração (art. 147);
- b) o lançamento de ofício (art. 149);
- c) o lançamento por homologação (art. 150).

A característica de cada uma dessas modalidades de lançamento está no grau de participação do sujeito passivo na prestação de informações à autoridade administrativa para que esta possa constituir o crédito tributário.

O lançamento por declaração é aquele “efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.”

Em outras palavras, nesta modalidade de lançamento, o sujeito passivo informa à autoridade administrativa, através de um documento, todos os dados e informações necessárias para que aquela autoridade possa, nos termos do art. 142 do CTN, retro transcrito, determinar o montante do tributo devido, com a conseqüente notificação de lançamento ao sujeito passivo, na qual constará o valor devido, bem como o prazo limite para a sua quitação. Em resumo, ocorrido o fato gerador do tributo – situação prevista em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária -, o sujeito passivo presta à autoridade administrativa as informações relativas a este fato, de modo que possa constituir o crédito tributário.

O lançamento de ofício é aquele efetuado nas hipóteses descritas no art. 149 do CTN, podendo, ser definido, em linhas gerais, como aquele em que a iniciativa compete à autoridade administrativa, seja em razão de determinação legal, tendo em vista a natureza do tributo, como também nos casos de omissão do sujeito passivo em relação à determinada matéria. Observe-se que essa modalidade de lançamento substitui as demais, nos casos previstos em lei.

Já o lançamento por homologação prevista no art. 150 do CTN ocorre



em relação aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Referido dispositivo tem a seguinte redação:

“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 5 (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”.

Aos tributos submetidos a esta modalidade de lançamento, a lei ordinária atribui ao sujeito passivo a obrigação (dever) de efetuar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa. Ou seja, ocorrido o fato gerador, que, como já dissemos, é a situação definida em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, cabe ao sujeito passivo determinar, nos termos da lei de regência, a matéria tributável, o montante devido, quando for o caso, bem como proceder ao seu pagamento nos prazos fixados em lei.

Observe-se que, não há, até este momento, qualquer interferência da autoridade administrativa, para efeito de exigir o pagamento do tributo devido.

Estou convencido de que esta modalidade de lançamento é que vem sendo aplicado à maioria dos tributos previsto no ordenamento jurídico brasileiro, inclusive ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

(...) Como se sabe, o fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, representa, em linhas gerais, pelo acréscimo patrimonial verificado em dois momentos distintos. Em assim sendo, cada aquisição de renda – fato gerador do tributo, nos termos do art. 43 do CTN – dá nascimento ao vínculo obrigacional tributário. A ocorrência desses fatos geradores é que permite exigir o imposto no decorrer do chamado período-base

(...) Parece-me clara, portanto, que a obrigatoriedade de o contribuinte antecipar o pagamento (...), nos moldes previstos na legislação atual, dada a ocorrência da aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, sem que haja qualquer exame prévio do fisco, seja na determinação da base de cálculo, seja na fixação do *quantum* devido, implica em atribuir ao imposto de renda pessoa jurídica a qualidade de tributo sujeito ao lançamento por homologação, nos estritos termos do

art. 150 do CTN”.

No mesmo sentido, quando da apreciação de compensação indevida de prejuízos, IRPJ – 1992, assentou esta Câmara na ementa do Acórdão nº 101-92.642, de 14 de abril de 1999:

“DECADÊNCIA – Tratando-se de lançamento por homologação (art. 150 do CTN, o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário decai em 5 (cinco) anos contados da data do fato gerador. A ausência de recolhimento de prestação devida não altera a natureza do lançamento, já que o se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo.”

No voto que lastreou esse julgado, consignou o Conselheiro RAUL PIMENTEL, Relator:

“Não se deve olvidar que, com a vigência da Lei n.º 8.383, de 30/12/91, o imposto de renda das pessoas jurídicas passou a ser apurado e pago mensalmente, fixando-se o fato gerador do tributo no último dia de cada mês (artigo 38), não permanecendo dúvidas tratar-se de lançamento por homologação, de acordo com o disposto no artigo 150 do C.T.N.

A autoridade julgadora de primeiro grau deixou de reconhecer ter ocorrido a decadência relativamente aos meses de junho, julho e outubro de 1992 ao argumento de que nada fora recolhido a título de imposto de renda pela recorrente, nada havendo a ser homologado pela autoridade fazendária.

Ora, como vem decidindo este Conselho, no caso, o que se homologa não é o eventual pagamento do tributo mas a **atividade** exercida pelo sujeito passivo. A ausência do recolhimento da prestação devida não tem o condão de alterar a natureza do lançamento. (Acórdão n.º CSRF/01-0.174)

No caso do auto de infração tem data de 11/12/97 para exigir a tributação sobre fatos geradores ocorridos em 30/06, 31/07 e 30/10/92, fora do prazo legal, portanto.”

No Acórdão n.º 01-0.174, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, mencionado nesse voto, assim se manifestou o Relator à época Presidente da CSRF, Conselheiro Amador Outerelo Fernández:

“(…) data vênua dos que concluem em contrário, a eventual ausência do recolhimento da prestação devida não altera a natureza do lançamento. Evidentemente que, se ainda dentro do prazo de lei, a autoridade administrativa verificar que o proceder (atos praticados) ou atividade desempenhada pelo sujeito passivo não está de acordo com o que dispõe a lei não só negará homologação, como ainda efetuará o



lançamento de ofício (no caso substitutivo do por homologação), nos termos do art. 149, V, do C.T.N.

O prazo para a autoridade administrativa proceder à homologação expressa da atividade do administrado ou efetuar o lançamento de ofício substitutivo, salvo no caso de dolo, fraude ou simulação, tem o seu termo ad quem cinco (5) anos a contar do fato gerador. Esgotado o quinquênio legal, a autoridade administrativa não mais poderá rever a atividade homologada fictamente, pelo decurso do prazo extinto (art. 149, parágrafo único c/c o art. 150, § 4º e 156, V, do CTN)."

Ainda, no mesmo sentido, isto é, que a regra contida no parágrafo 4º do art. 150 do CTN se aplica a todos os tributos cuja sistemática de lançamento se amolde à definição contida no *caput* do mesmo artigo, sem se cogitar de existência de pagamento conclui a Colenda 4ª Câmara deste Conselho, em votação unânime, ao prolatar o Acórdão nº 104-16.695, de 10/11/98, consignando na ementa:

"IRF – TRIBUTOS – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – FATO GERADOR – DECADÊNCIA – Nos tributos que comportam lançamento por homologação, a Fazenda Nacional decai do direito de constituir o crédito tributário quando transcorridos cinco anos a contar do fato gerador, ainda que não tenha havido a homologação expressa. O lançamento "*ex-officio*" formalizado após o decurso do quinquênio decadencial, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação, é ineficaz e o crédito correspondente não pode ser exigido ou cobrado."

No que pertinente às contribuições sociais, "*Data venia*" entendemos a questão sob análise se subsume à hipótese legal descrita pelo parágrafo quarto do artigo 150, do CTN.

Com efeito, a Seguridade Social, por expressa determinação constitucional, "compreende um conjunto integrado de ações (...)", e tem por fim último, "assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência social e à assistência social" (C. F., art. 194).

Conquanto cada um desses direitos constitucionalmente assegurados, faça parte do todo, e esteja voltado para a consecução dos objetivos traçados pelo legislador constitucional, os fundamentos e as bases traçadas para cada um deixam claro que não há como confundir-se Seguridade Social com Previdência Social.

Vale dizer, a Previdência Social, por si só, não corresponde nem satisfaz plenamente ao conceito de Seguridade Social, cujos objetivos são mais amplos, mais abrangentes, e buscam atender à população em suas necessidades que ultrapassam os limites da Previdência Social. Esta, no entanto, é parte integrante e fundamental daquela.



A própria Lei n.º 8.212, de 1991, em harmonia com os comandos emanados da Constituição Federal, define por seu artigo 3º, o que se deve entender por Previdência Social, e conceitua a Assistência Social como:

“... a política social que provê o atendimento das necessidades básicas, traduzidas em proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência, à velhice e à pessoa portadora de deficiência, independentemente de contribuição à Seguridade Social.”

O Título VI da Lei n.º 8.212, de 1991, é todo dedicado à Previdência Social, embora se declare que a matéria a ser ali tratada diga respeito ao “Financiamento da Seguridade Social”. Os diversos Capítulos tratam, respectivamente, dos Contribuintes (segurados, empresa e empregador doméstico), da Contribuição da União, da Contribuição do Segurado, da Contribuição do Produtor Rural e do Pescador, da Contribuição sobre Receita de Concursos e Prognósticos, das Outras Receitas, do Salário-de-Contribuição, da Arrecadação e Recolhimento das Contribuições e da Prova da Inexistência de Débito.

Conjugados todos esses aspectos, com as normas jurídicas ditadas pelo artigo 146, III, “b”, da Carta Magna, cujo mandamento está voltado tanto para o legislador ordinário quanto para o aplicador e, de conseqüência, interprete dos comandos jurídicos integrantes do nosso ordenamento, é duvidosa a eficácia das disposições insertas no artigo 45 da Lei n.º 8.212, de 1991, vez que a matéria restou introduzida em nosso ordenamento jurídico através de Lei ordinária, e não de Lei Complementar.

Por outro lado, esta Câmara já se manifestou, em diversas oportunidades, sobre a questão posta a julgamento, como fazem certo inúmeros Arestos, dentre os quais trazemos à colação as ementas abaixo transcritas:

Acórdão n.º 101-93.250, de 08/11/2000:

“(…)

TRIBUTAÇÃO REFLEXA – PIS/FATURAMENTO e FINSOCIAL/FATURAMENTO – LANÇAMENTO – As contribuições sujeitas ao regime de lançamento por homologação só podem ser lançadas antes do decurso do prazo de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador.

(…)

Acolhida a preliminar de decadência para o PIS e FINSOCIAL e provido em parte, no mérito.”

Acórdão n.º 101-93.356, de 20/02/2001:



“CSLL- DECADÊNCIA- Por se tratar de tributo cuja modalidade de lançamento é por homologação, expirado cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito.

(...)

Acórdão n.º 101-93.318, de 07/12/2000:

“CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS/REPIQUE – DECADÊNCIA: Não obstante a Lei n.º 8.212/91 ter estabelecido o prazo decadencial de 10 (dez) anos (art. 45, caput e inciso I), deve ser observado no lançamento o prazo quinquenal previsto no artigo 150, § 4º do C.T.N. – Lei 5.172/66, por força do disposto no artigo 146, inciso III, letra “b” da Carta Constitucional de 1988, que prevê que somente à lei complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência.

(...)

Recurso parcialmente provido.”

Acórdão n.º 101-93.360, de 24/5/2001:

“DECADÊNCIA- CSLL - Por se tratar de tributo cuja modalidade de lançamento é por homologação, expirado cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito.

Lançamento cancelado.”

Acórdão n.º 101-93.507, de 21/6/2001:

“(…)

IRPJ – DECADÊNCIA – Após o advento do Decreto-lei n.º 1.967/82, o lançamento do IRPJ, no regime do lucro real, afeiçãoou-se à modalidade por homologação, como definida no art. 150 do Código Tributário Nacional, cuja essência consiste no dever de o contribuinte efetuar o pagamento do imposto no vencimento estipulado por lei, independentemente do exame prévio da autoridade administrativa. Ausentes fraude ou simulação, o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário expira após cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador.

(...)



**CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL – DECADÊNCIA –
O prazo decadencial estipulado no Código Tributário Nacional
aplica-se, por expressa previsão constitucional, a todas as
contribuições sociais, sem exceção.**

Preliminar de decadência acolhida.”

Acórdão n.º 101-93.528, de 25/7/2001:

"(...)

**CSLL – DECADÊNCIA – Por se tratar de tributo cuja modalidade de
lançamento é por homologação, expirado cinco anos a contar da
ocorrência do fato gerador sem que a Fazenda Pública tenha se
pronunciado, considera-se homologado o lançamento e
definitivamente extinto o crédito.**

Recurso provido.” (Destques da transcrição).

Por último, trazemos à colação, ementa do Acórdão n.º CSRF/01-03.464, de
24 de julho de 2001, “*verbis*”:

**“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO –
LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – PAGAMENTO MENSAL –
ART. 44 DA LEI N.º 8.383/91. A contribuição social sobre o lucro líquido,
durante a vigência da Lei n.º 8.383/91 está sujeita ao lançamento por
homologação.**

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO.
COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. AUSÊNCIA DE
PAGAMENTO. A ausência de pagamento do tributo em razão da
compensação da base de cálculo negativa apurada em períodos
anteriores não caracteriza o contribuinte como “omisso” e não desloca a
regra do prazo decadencial para o art. 173 do CTN.**

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. DECADÊNCIA.
TERMO INICIAL. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por
homologação, o prazo decadencial é contado a partir da data da
ocorrência do fato gerador. Inexiste previsão legal para contagem do
prazo a partir da data do vencimento do tributo.**

Recurso negado.”

No caso concreto o ponto nodal da questão foi bem apreendido e, de
resto, bem focado no voto vencido (fls. 278/279), onde ficou consignado:

“36. Entretanto, o julgamento da preliminar de decadência não se exaure
no contexto da apreciação da realização do lucro inflacionário diferido, à

medida em que em outubro de 1993, a empresa optou pela realização integral do lucro inflacionário acumulado, que abrange a diferença IPC/BTNF, existente em 31 de dezembro de 1992.

37. De fato, com o advento da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, o Estado autorizou a realização integral do lucro inflacionário acumulado até 31/12/1992, mediante sua tributação exclusiva, à alíquota de 5% (cinco por cento).

38. Assim, a legislação autorizou à contribuinte reconhecer, por sua própria iniciativa, para efeitos fiscais, o fato gerador do tributo, simplesmente promovendo sua quitação, incentivando sua opção, com alíquota reduzida. Isto é, atribuiu à pessoa jurídica a opção de antecipar o pagamento do imposto, sem prévio exame da autoridade administrativa, impondo ao sujeito passivo o cálculo e a apuração do imposto devido.

39. De fato, através do documento de fl. 192, constata-se que a empresa recolheu a importância (...), correspondente ao tributo que entendia devido, (...), nos termos do § 2º, art. 9º, da IN/SRF nº 96, de 30 de novembro de 1993. Esclareceu ainda que se tratava de "Lucro Inflacionário – Cota Única", a teor do "Art. 31, V – Lei 8541/92". Assim, demonstrou claramente que seu pagamento referia-se à realização incentivada do lucro inflacionário.

40. Acrescente-se que o parágrafo terceiro, do art. 31, da Lei nº 8.541/1992, determina que o imposto que trata aquele artigo será considerado como de tributação exclusiva, indicando que se constitui em fato tributário autônomo, que sofre incidência exclusivamente quando de sua realização nos termos daquele ato legal.

41. Dessa forma, a característica tributária do tratamento proporcionado à realização incentivada do lucro inflacionário acumulado até 31/12/1992, àqueles que exercem a opção de que trata o artigo 21, inc. V, da Lei nº 8.541/1992, é de lançamento por homologação. O que implica reconhecer que o prazo decadencial é contado na forma prevista no art. 150, parágrafo 4º, do CTN.

42. Ressalte-se que, aproveitando o incentivo legal, a interessada explicitou sua opção irrevogável de realização do lucro inflacionário acumulado, inclusive da parcela correspondente à diferença IPC/BTNF. Portanto, se houve alguma diferença por erro, não integrante dos valores realizados, e face à decadência a partir de 31/12/1998, não poderia mais ser exigido qualquer tributo sobre o mesmo lucro inflacionário acumulado, baixado em outubro de 1993, mediante sua realização tributária.

.....
44. Vale acrescentar que, quer se reconheça o termo inicial do prazo decadencial como a data da realização, em 31/10/1993, quer se considere a data da entrega da última declaração pertinente ao recolhimento, em 29/04/1994, ou ainda que o lançamento em questão encontra-se regido

pelas disposições do art. 173 do CTN, nos termos do qual a decadência começa a fluir em 01/01/1995, sempre se concluirá que o prazo decadencial na data de ciência do Auto de Infração, ocorrida em 20/12/2000, já se havida consumado.”

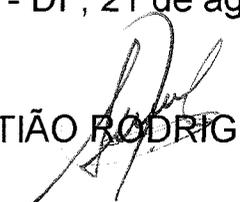
Resta evidenciado, portanto, que o direito de a Fazenda Pública de constituir o crédito tributário incidente sobre eventual diferença apurada na realização do lucro inflacionário acumulado até 31 de dezembro de 1992, quando se tem presente que:

- i) as alterações processadas decorrem do refazimento dos cálculos desde 1990;
- ii) o sujeito passivo promoveu o oferecimento à tributação integralmente o saldo contabilmente apurado em 31 de dezembro de 1992;
- iii) à Fazenda Pública foi dado conhecer da atividade legalmente exercida para recolhimento do tributo devido;
- iv) as características essenciais já destacadas, quais sejam, tributação exclusiva, à alíquota favorecida, com apuração da base de cálculo e do *quantum* devido por iniciativa e responsabilidade do contribuinte.

se subsume à hipótese legal descrita no parágrafo quarto do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

Em face do exposto, acolho a preliminar de decadência do direito de a Fazenda Pública Federal constituir o crédito tributário, tornando, por consequência, insubsistente o lançamento tributário.

Brasília - DF, 21 de agosto de 2001.


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL

