



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-6

Processo nº :10980.007442/00-81
Recurso nº :132.342
Matéria :CSLL - EX.: 1993
Recorrente :PARANÁ BANCO S.A.
Recorrida :1ª TURMA/DRJ/CURITIBA/PR
Sessão de :04 DE DEZEMBRO DE 2002
Acórdão nº 107-06.900

CSLL.IPC/BTNF. DIFERENÇA DE CORREÇÃO MONETÁRIA. BASE DE CÁLCULO E LUCRO TRIBUTÁVEL. ASPECTO MATERIAL OU ESSENCIALISTA. NÃO OBEDIÊNCIA. PREVALÊNCIA DO CONCEITO LEGAL. MAGISTÉRIO DA SUPREMA CORTE. CONFORMAÇÃO À CORRETA CONSTRUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. O conceito de lucro real expresso pela e.Corte Suprema - que não se confunde com o lucro societário - é um conceito de lei, não tendo nada de material ou essencialista. Ao se sujeitar ao juízo de proporcionalidade o qual define o limite do poder discricionário da lei, por certo não pretendeu acolher, no referido conceito, a construção da base de cálculo do tributo, se equívoca, notadamente quando, de forma subjacente emerge manifesta a ocorrência do instituto da postergação tributária.

CSLL. DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. LEI ORDINÁRIA. PRAZO DE DEZ ANOS. IMPROCEDÊNCIA EM FACE DE DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL. A teor do artigo 146, inciso III, letra "b" da Constituição Federal de 1988, somente a lei complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PARANÁ BANCO S. A.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que a acompanham o presente julgado, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Processo nº : 10980.007442/00-81
Acórdão nº : 107-06.900


JOSÉ CLOVIS ALVES
PRESIDENTE


NEICYR DE ALMEIDA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 28 FEV 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ MARTINS VALERO, NATANAEL MARTINS, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



Processo nº : 10980.007442/00-81
Acórdão nº : 107-06.900

Recurso nº : 132.342
Recorrente : PARANÁ BANCO S. A

RELATÓRIO

I – IDENTIFICAÇÃO.

PARANÁ BANCO S. A ., empresa já qualificada na peça vestibular desses autos, recorre a este Conselho da decisão proferida pela 1ª Turma de Julgamento da DRJ/CURITIBA/PR., que negara provimento às suas razões iniciais.

II – ACUSAÇÃO.

a) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

De acordo com as fls. 43 e seguintes, o crédito tributário – litigioso nessa esfera - lançado e exigível decorre de:

1. compensação indevida da base tributável da CSLL referente à diferença IPC/BTNF/90, efetuada em 30.06.92, por inexistência de respectiva base negativa. Atualização do valor indevido de Cr\$ 101.850.000,00 constante em 30.06.1992, para 31.12.1992, no montante de Cr\$ 361.515.760,00.

Enquadramento legal: Lei n.º 7.689/88, art. 2.º e §§; Lei n.º 8.383/91, art. 44, parágrafo único, combinados com o art. 3.º da Lei n.º 8.200/91, e Decreto n.º 332/91.

2. Redução Indevida do Lucro Líquido, por exclusão de 100% da diferença de correção monetária do IPC/BTNF de 1990, na apuração da base tributável, nos dois semestres do ano-calendário de 1992.

Enquadramento legal: art. 171 do RIR/80; Lei n.º 7.689/88, art. 2.º e §§; art. 3.º da Lei n.º 8.200/91; e Decreto n.º 332/91.

III – AS RAZÕES LITIGIOSAS VESTIBULARES

Cientificada da autuação, em 11.10.2000, apresentou a sua defesa em 13.11.2000, conforme fls. 52/59 e documentos anexados às fls. 60/80. Em síntese, são essas as razões vestibulares extraídas da peça decisória:

preliminarmente assevera que ingressou com ação declaratória de inexistência de relação jurídica, para declarar a infundada obrigação relativamente ao IRPJ;

que não há que se alegar concomitância da discussão nas duas vias, eis que, aqui, se discutem fundamentos e aspectos novos, completamente diferentes, inclusive tratando-se de matéria totalmente diversa (CSLL), afastando-se, assim, a incidência do Ato Declaratório (Normativo) COSIT n.º 3, de 1996;

Tratando-se de hipótese de prazo decadencial que não se interrompe nem se suspende, há que se reconhecer a decadência do direito de constituir o crédito tributário discutido, já que, somente em 11.10.2000, mais de cinco anos após, tomou conhecimento da pretensão da autoridade fiscal;

que a polêmica acerca da possibilidade de o contribuinte compensar a diferença da correção IPC/BTNF foi sepultada pelas jurisprudências administrativa e judicial, sendo, inclusive, esse direito, reconhecido pelo art. 3.º da Lei n.º 8.200, de 1991;

que, no caso, se trataria, no máximo, de mera postergação, uma vez que, mesmo que se acatasse plenamente os ditames da Lei n.º 8.200/91, e do Decreto n.º 332/91, ainda assim, na data da lavratura do auto de infração já teria o direito líquido e certo à dedução integral do resultado negativo da diferença da correção IPC/BTNF;

que o auto de infração está eivado de nulidade, em face do erro e critério em sua constituição, haja vista que deveria ter apurado, apenas e tão-somente, eventuais diferenças relativas à desobediência ao regime de competência;

que, no presente caso, não cabem juros, porquanto não há diferença de imposto recolher, e nem mesmo multa moratória e/ ou proporcional, já que a regularização se deu de forma espontânea e bem antes de qualquer iniciativa fiscal;

que, no cálculo dos juros de mora, não há que incidir a taxa SELIC, por se configurar, esta, verdadeiro juro remuneratório.

IV– A DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

Às fls. 82/92, a decisão de Primeiro Grau exarou a seguinte sentença, sob o n.º 1.194, de 24 de maio de 2002, assim sintetizada em suas ementas:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de Apuração: 01.01.1992 a 30.06.1992, 01.07.1992 a 31.12.1992

AUTO DE INFRAÇÃO. PRELIMINAR DE NULIDADE. DESCABIMENTO.

Só se pode cogitar de declaração de nulidade de auto de infração quando for, esse auto, lavrado por pessoa incompetente.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Período de Apuração: 01.01.1992 a 30.06.1992, 01.07.1992 a 31.12.1992

LANÇAMENTO.PRELIMINAR DE DECADÊNCIA.DESCABIMENTO.

O direito de a Fazenda Pública constituir os créditos relativos a CSLL decai após dez anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que os respectivos créditos poderiam ter sido constituídos.

CORREÇÃO MONETÁRIA. DIFERENÇA IPC/BTNF.

O resultado da correção monetária complementar decorrente da diferença verificada, no período-base de 1990, entre o IPC e o BTNF não influirá na base de cálculo da CSLL.

Assunto Normas Gerais de Direito Tributário

Período de Apuração: 01.01.1992 a 30.06.1992, 01.07.1992 a 31.12.1992

JUROS DE MORA.TAXA SELIC.

Cobram-se juros de mora com a aplicação da taxa SELIC por expressa determinação legal.

VI – A CIÊNCIA DA DECISÃO DE 1º GRAU

Cientificada, em 15.07.2002, por via postal (AR de fls. 95), apresentou o seu feito recursal em 15.08.2002 (fls. 96/111).

VII – AS RAZÕES RECURSAIS

Ainda que sob outras vestes expressas, reproduz, essencialmente, embora com maiores desdobramentos, o que já fora atacado em sua peça vestibular.

Por fim, que se julgue improcedente a exigência.

VIII – DO DEPÓSITO RECURSAL

Às fls. 112/132 promove o arrolamento de bens mobiliários devidamente acolhido pela Autoridade competente da Delegacia da Receita Federal conforme assentado às fls. 177. 

É o Relatório 

VOTO

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA, Relator.

O recurso é tempestivo. Conheço- o .

1. CONSIDERAÇÕES GERAIS

Em recente decisão do Egrégio Tribunal Pleno da Colenda Corte Suprema, o ilustre Ministro Nelson Jobim, relator para o Acórdão que fora prolatado em 02 de maio de 2002, apreciando o Recurso Extraordinário sob o n.º 201.465-6/ MG., decidiu que,

A Lei 8.200/91, (1) em nenhum momento modificou a disciplina da base de cálculo do imposto de renda referente ao balanço de 1990, (2) nem determinou a aplicação, ao período-base de 1990, da variação do IPC; (3) tão-somente reconheceu os efeitos econômicos decorrentes da metodologia de cálculo da correção monetária.

O art. 3.º, I (L. 8.200/91), prevendo hipótese nova de dedução na determinação do lucro real, constituiu-se como favor fiscal ditado por opção política legislativa. Inocorrência, no caso, de empréstimo compulsório. Recurso conhecido e provido.

No trecho do ilustre voto, destaca-se, às fls. 33: (...) que o conceito de LUCRO REAL TRIBUTÁVEL é um conceito decorrente de lei. Não é um conceito ontológico, como se existisse, nos fatos, uma entidade concreta denominada de “ LUCRO REAL”. Não tem nada de material ou essencialista. É um conceito legal.

Mais à frente (fls. 35), assinala o ilustre Relator: *É claro que a fixação, pela lei, do LUCRO TRIBUTÁVEL, decorrente de adições e deduções incidentes sobre o LUCRO DO EXERCÍCIO, está sujeita a juízo de proporcionalidade. O critério de proporcionalidade é a limitação do poder discricionário da lei, utilizável pelo Poder Judiciário.*

Emerge manifesta pelas lições do lúcido voto, o conceito de que o lucro real é aquele definido pelo legislador, consoante o juízo de proporcionalidade. Aliás, não é novo esse entendimento. Encontramo-lo em vários julgados, tanto na órbita judicial, como na administrativa. Importa colacionar trechos donde despontam as mais assinaladas vertentes do pensamento jurídico-tributário a esse respeito:

Do STJ., REsp. 168379/PR – Proc. 98/0020692 -DJ
10/08/1998 -PG: 00037
Relator: Ministro Garcia Vieira - PRIMEIRA TURMA

Data:

"Quanto à alegação concernente aos arts. 43 e 110 do CTN, a questão fundamental, que se impõe, é quanto à obrigatoriedade do conceito tributário de renda (lucro) adequar-se àquele elaborado sob as perspectivas econômicas ou societárias. A nosso ver, tal não ocorre. A lei 6.404/76 (Lei das S.A) claramente procedeu a um corte entre a norma tributária e a societária. Colocou-as em compartimentos estanques. Tal se depreende do conteúdo do § 2º, do art. 177:

Art. 177 (...)

.....
§ 2º. A companhia observará em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objetivo, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras. (destaque nosso)

Sobre o conceito de Lucro o insigne Ministro ALIOMAR BALEEIRO assim se posiciona, citando RUBENS GOMES DE SOUZA:

"Como pondera RUBENS GOMES DE SOUZA, se a Economia Política depende do Direito para impor praticamente suas conclusões, o Direito não depende da Economia, nem de qualquer ciência, para se tornar obrigatório: o conceito de renda é fixado livremente pelo legislador segundo considerações pragmáticas, em função da capacidade

contributiva e da comodidade técnica de arrecadação. Serve-se ora de um, ora de outro dos dois conceitos teóricos para fixar o fato gerador". (in Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 1995, pp. 183-184)" (destaque nosso).

Dessa forma, o lucro para efeitos tributários, o chamado lucro real, não se confunde com o lucro societário, restando incabível a afirmação de ofensa ao art. 110 do CTN, de alteração de institutos e conceitos do direito privado pela norma tributária ora atacada. O lucro real vem definido na legislação do imposto sobre a renda, de forma clara, nos arts. 193 e 196 do RIR/94, *in verbis*:

*"Art. 193 - Lucro real é o lucro líquido do período-base ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Regulamento (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 6º)
(...)"*

*Art. 196 - Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro do período-base (Decreto-lei 1.598/77, art. 6º, § 3º):
(...)"*

De outro lado, não existe direito adquirido à imutabilidade das normas que regem a tributação. Estas são mutáveis, como qualquer norma jurídica, desde que observados os princípios constitucionais que lhes são próprios.

2. Do Instituto da Postergação Tributária

Ocorre que a eminente decisão e os doutos conceitos antes expendidos não contemplam a melhor formulação ou construção da base de cálculo. É consabido que, quando se rompem os axiomas que permeiam o regime de competência, emerge, de forma solar, na outra ponta, o instituto da postergação tributária, conforme percebida pela arguição recursal.

Alinhando-se ao que fora expresso, a Instrução Normativa SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, em seu artigo 34 (DOU de 22.02.96), consubstanciada no Decreto 332/91, artigo 40, parágrafo 2º, assinala que:



Para efeito de determinação do lucro real, as exclusões do lucro líquido, em anos-calendário subseqüentes ao em que deveria ter sido procedido o ajuste, não poderão produzir efeito diverso daquele que seria obtido, se realizadas na data prevista, inclusive no caso da parcela dedutível em cada ano-calendário, correspondente: a) ao saldo devedor da diferença de correção monetária complementar IPC/BTNF (art. 424 do RIR/94. Nota 443 ao artigo 219 do RIR/94, pp. 388).

Ora, se o lançamento se cristalizou no ano-calendário de 2000, caberia ao Fisco recompor toda a grade das “despesas” havidas antecipadamente, alocando-se nos anos-calendário próprios os percentuais próprios definidos em lei.

Outrossim, perfilhando-me a esses conceitos com os quais convivo com acentuada fidelidade desde há muito, colaciono, a seguir, trabalho da minha lavra, e que tem conduzido os meus votos nessa ambiência:

2.1. Do Lançamento Fiscal e a Ocorrência do direito definido em Lei.

Como se pode observar pelo ente acusatório, a ciência ao contribuinte se materializou em 11.10.2000. Nessa data já houvera esgotado o prazo para a empresa compensar, integralmente, o saldo devedor de correção monetária havido pela diferença IPC-BTNF. Portanto não assistiria quaisquer dificuldades para o Fisco promover nos períodos competentes, a recomposição do lucro real do contribuinte, apurando, se fosse o caso, as diferenças decorrentes.

A DIFERENÇA DEVEDORA DO IPC/BTNF E A HIPÓTESE INCONTROVERSA DE POSTERGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A postergação tributária decorre, cumulativamente, da inobservância ao regime de competência dos exercícios e do diferimento, para outros períodos, meses

ou anos-calendário, do tributo a recolher. É prevalecente tanto na ótica da antecipação indevida de custos/despesas ou de postecipação de receitas. O tributo, é consabido, deve ser sempre calculado a partir de sua apuração no LALUR, constituindo-se em provisão dedutível do lucro do exercício. Dessa forma atinge o próprio resultado contábil do qual origina-se, *ab initio*. Por outro lado sabe-se que o lucro contábil que integrará o Patrimônio Líquido tem sua derivação no resíduo estabelecido pela Provisão IR que o escoima. Quanto maior for essa provisão - menor aquele -, e vice-versa.

Os modelos numericamente hipotéticos, a seguir, demonstrarão que o lucro real permanecerá sempre o mesmo. Apenas constatar-se-á variação das fatias atribuídas à Provisão IRPJ e ao Patrimônio Líquido – este dependente do percentual da alíquota do IRPJ versus o resultado contábil ajustado pelas adições, exclusões e compensações - reitera-se.

Pela via da Provisão IR, como aliás não poderia ser de outra forma, atinge-se o lucro contábil e, conseqüentemente, o PL. Não-diferente é a aplicação do Parecer Normativo CST n.º 02/96 ao caso em foco, pois o LALUR, e só ele, permite a apuração do IRPJ que, por sua vez refletirá diretamente no comportamento do Resultado do Exercício do ano-base corrente; e, pela via da correção monetária do PL operará seus efeitos neutros nos subseqüentes anos-base que abarquem o impacto do diferimento da receita ou da antecipação dos custos.

Resumindo: o presente modelo pretende demonstrar, ao final, que:

01 – a antecipação de despesa acarretará tão-somente diferimento tributário, configurando-se o instituto da postergação. Essa evidência só será parcialmente quebrantada quando houver, no período da postergação, redução de alíquota do IR ou da CSSL, ou alteração, para menor, nas suas bases de cálculo. Nesse caso ter-se-á uma situação híbrida, onde uma parte que extravasar o limite da nova alíquota ou da nova base de cálculo deverá ser tratada como postergação, com

incidência somente de juros de mora; a outra, remanescente, como insuficiência tributária, passível de lançamento de multa de ofício e juros de mora;

02 – o controle pelo LALUR, tanto das verbas dedutíveis como de sua correção monetária, ao atingir a Provisão do IRPJ, alcançará, similantemente, o resultado contábil que se alojará no PL.;

03 – a correção monetária do Patrimônio Líquido somada à variação monetária passiva defluente da atualização da Provisão IRPJ, terá os seus resultados alinhados ao mesmo percentual incidente sobre o lucro do exercício (Ver Notas 01 a 03);

04 – a taxa de juros (is) deverá ter dois momentos iniciais e finais: no primeiro instante, o termo inicial da verba postergada pelo contribuinte será a data do vencimento da primeira quota do IRPJ (coincidente com a entrega da DIRPJ);

Como termo final, a data coincidente com a data final da parcela postergada que tenha redundado em recolhimento a maior pelo contribuinte – a qual deverá ser descontada daquela. Após essa soma sucessiva algébrica, há de se eleger, como termo final do resíduo, a data do lançamento fiscal.

As Tabelas “A” e “B” apresentam um modelo onde não ocorre alternância de alíquotas ou de base de cálculo. A Tabela “A”, construída ao talante do contribuinte, ao arrepio das determinações legais (Lei n.º 8.200/91 e Decreto n.º 332/91). A Tabela “B”, conformada às prescrições legais, tecida pelo Fisco.

As denominadas “C” e “D” já se aproximam do modelo real, ao se amoldarem às variações decrescentes das alíquotas do IRPJ nos períodos sob análise, pontificando-se, entretanto, a Tabela “C”, composta pela autuada; a “D”, pelo Fisco.

Sejam as seguintes premissas:



01) Índice de Correção monetária mensal hipotética constante de 1992 a 1998 = 1,20 – 1,00 = 0,20.

02) A alíquota do IRPJ hipotética de 0,20 (Tabelas "A" e "B "). Nas Tabelas "C" e "D", respectivamente de 0,30, 0,25 e 0,15.

03 O lançamento fiscal ocorreu em 02.01.1999. Dessa forma a taxa selic será cobrada até 31.12.1998.

04) Em nenhum ano-base, sob análise, haverá a ocorrência de adicional IR.

05) O contribuinte optou por estimativa anual e lucro real anual.

Simbologia empregada: UM = Unidades Monetárias

TABELA A

A.1 - Alíquotas constantes

A.2 - Determinação pelo contribuinte

Ano-Base	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	TOTAL
Resultado – Contábil - antes IR. (a)	100	100	100	100	100	100	100	700
Ajuste Lalur Despesa IPC/BTNF (b)		25	75					100
IPC/BTNF Corrigido no Lalur (c) = (b) x 1,20		30	90					120
Lucro Real (d)	100	70	10	100	100	100	100	580
Alíquota IRPJ	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	
Provisão IRPJ (e)	20	14	2	20	20	20	20	116
Patrimônio Liq. (f) = (d) – (e)	80	56	8	80	80	80	80	464
Corr.Monetária PL (g) = (f) x 0,20	16	11, 20	,60	16	16	16	16	92,80

TABELA B

B. 1 - Alíquotas constantes

B. 2 - Determinação pelo Fisco

Ano-Base	19 92	19 93	19 94	1995	199 6	199 7	1998	TOT AL
Resultado Contábil - antes IR. (a)	10 0	10 0	10 0	100	100	100	100	700
Ajuste Lalur Despesa IPC/BTNF (b)		25	15	15	15	15	15	100
IPC/BTNF Corrigido no Lalur $= (b) \times 1,20$		30	18	18	18	18	18	120
Lucro Real (d)	10 0	70, 0	82	82	82	82	82	580
Alíquota IRPJ	0,2 0	0,2 0	0,2 0	0,20	0,20	0,20	0,20	
Provisão IRPJ (e)	20	14	16, 40	16,40	16,4 0	16,4 0	16,4 0	116
Patrimônio Líq. (f) = (d) - (e)	80	56	65, 60	65,60	65,6 0	65,6 0	65,6 0	464
Corr.Monetária PL (g) = (f) x 0,20	16	11, 20	13, 12	13,12	13,1 2	13,1 2	13,1 2	92,80

Nota 01 - A correção Monetária do Patrimônio Líquido (PL) de 92,80 UM somada à Variação Monetária Passiva ($116 \times 0,20$) de 23,20 UM – contrapartida da corr.monetária da Provisão IRPJ -, darão 116 UM. Este valor é igual à correção monetária do lucro real: $580 \times 0,20 = 116$ UM.

TAXA SELIC: comparando-se os montantes das Tabelas "A" e "B", verifica-se que, se todos os totais da última coluna são iguais – fato que demonstra a hipótese de postergação tributária em todos os anos-base, impõe-se, entretanto, calcular os juros de mora durante o período da postergação. Ocorre que a Tabela "A" (que demonstra a apropriação do diferencial IPC/BTNF pelo contribuinte) exhibe para o ano-base de 1994 o imposto devido no montante de 2 UM. Enquanto a Tabela "B" (que evidencia a exigência do Fisco), aponta, para esse mesmo ano-base, a verba de 16,40 UM. Nos

demais meses, a situação se inverte.

O Fisco apropriou, a partir de 1995, 16,40 UM contra 20 UM reconhecidas pelo contribuinte. Importa, pois, calcular os juros de mora, considerando-se não só os prazos e as taxas de juros selic exigidas no período, como também há de se descontar continuamente os juros nos anos-base em que se experimentou recolhimento a maior pelo sujeito passivo. O resultado deve se submeter ao indexador de juros, relativamente ao período da postergação, descontando-se as parcelas já reconhecidas. Obtido o resíduo algébrico, este se submeterá à taxa de juros, tendo como termo derradeiro a época do lançamento fiscal.

Calculando:

Sejam as seguintes taxas de juros selic hipotéticas:

01) 03/1995 a 04/1996 = 25%	03) 05/1997 a 04/1998 = 21%
02) 05/1996 a 04/1997 = 23%	04) 05/1998 a 12/1998 = 11%

Somando-se, algebricamente, as divergências consubstanciadas nos resultados das provisões IRPJ das TABELA "A" e TABELA "B", e aplicando-se os percentuais de juros:

a) - ano-base de 1994 – Ex. Fin. 1995:

$$[(16,40 \text{ UM} - 2 \text{ UM}) \times 1,25 (\text{js})] = 18 \text{ UM} - (14,40 \text{ UM}) = \boxed{3,60 \text{ UM}}$$

b) ano-base de 1995 – Ex. Fin. 1996:

$$\{[(14,40 \text{ UM}) \times 1,48 (\text{js})] - [(16,40 \text{ UM} - 20 \text{ UM}) \times 1,23 (\text{js})]\} = 21,31 \text{ UM} - 4,43 \text{ UM} = 16,88 \text{ UM} - (18 \text{ UM}) = \boxed{-1,12}$$

c) - ano-base de 1996 – Ex. Fin. 1997:

$$\{[(14,40) \times 1,69 (\text{js}) \text{ UM}] - [(16,40 \text{ UM} - 20 \text{ UM}) \times 1,21 (\text{js})]\} = 24,34 \text{ UM} - 4,36 \text{ UM} = 19,98 \text{ UM} - (16,88 \text{ UM}) = \boxed{3,10 \text{ UM}}$$

c) ano-base de 1997 – Ex. Fin. 1998:

$$\{[(14,40) \times 1,80 (\text{js})] - [(16,40 \text{ UM} - 20 \text{ UM}) \times 1,11 (\text{js})]\} = 25,92 \text{ UM} - 4 \text{ UM} = 21,92 \text{ UM} - (19,98 \text{ UM}) = \boxed{1,94 \text{ UM}}$$

$$\boxed{\text{Total dos juros Selic (is) nos períodos} = 7,52 \text{ UM}}$$

 Simbologia: is = juros de mora selic 

TABELA C

C.1 - Alíquotas decrescentes

C.2 - Determinação pelo Contribuinte

Ano-Base	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	TOT AL
Resultado – contábil – antes do IR.	100	100	100	100	100	100	100	700
Ajuste Lalur Despesa IPC/BTNF		25	75					100
IPC/BTNF Corrigido no Lalur		30	90					120
Lucro Real	100	70	10	100	100	100	100	580
Alíquota IRPJ	0,30	0,25	0,25	0,25	0,15	0,15	0,15	
Provisão IRPJ	30	17,50	2,50	25	15	15	15	120
Patrimônio Líq.	70	52,50	7,50	75	85	85	85	460
Corr.Monetária PL	14	10,50	1,50	15	17	17	17	92

Nota 02 - A correção Monetária do Patrimônio Líquido (PL) de 92 UM somada à Variação Monetária Passiva – contrapartida da corr.monetária da Provisão IRPJ ($120 \times 0,20$) de 24 UM -, dão 116 UM. Este valor é igual à correção monetária do lucro real: $580 \times 0,20 = 116$ UM.

TABELA D

D.1 - Alíquotas IRPJ decrescentes

D.2 - Determinação pelo Fisco

Ano-Base	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	TOTAL
Resultado – contábil – antes do IR.	100	100	100	100	100	100	100	700
Ajuste Lalur Despesa IPC/BTNF		25	15	15	15	15	15	100
IPC/BTNF Corrigido no Lalur		30	18	18	18	18	18	120
Lucro Real	100	70	82	82	82	82	82	580
Alíquota IRPJ	0,30	0,25	0,25	0,25	0,15	0,15	0,15	
Provisão IRPJ	30	17,50	20,50	20,50	12,30	12,30	12,30	125,40
Patrimônio Liq.	70	52,50	61,50	61,50	69,70	69,70	69,70	454,60
Corr.Monetária PL	14	10,50	12,30	12,30	13,94	13,94	13,94	90,92

Nota 03 - A correção Monetária do Patrimônio Líquido (PL) de 90,92 UM somada à Variação Monetária Passiva ($125,40 \times 0,20$) de 25,08 UM – contrapartida da correção monetária da Provisão IRPJ -, darão 116 UM que, por sua vez, é idêntica à correção monetária do lucro real: $580 \text{ UM} \times 0,20 = 116$.

Quando se está diante de alíquotas decrescentes no período de competência, vale dizer, quando o contribuinte antecipa despesa para o período inicial (Tabela "C") onde a alíquota é maior do que aquela do período próprio, há de se observar que este diferencial de alíquota não traduzirá postergação tributária. Ou seja: a postergação tributária ficará confinada ao limite percentual da nova alíquota vis-à-vis à praticada imediatamente anterior. No exemplo: de 25% para 15%, 15% - como base que é - serão tratados como postergação; a sua porção variável decrescente de dez por cento (- $\Delta 10\%$) como insuficiência tributária.

Pela Tabela "D", observa-se que a queda na alíquota para 15%, por três períodos consecutivos, deu a medida do diferencial conceituado como insuficiência tributária. Como corolário, a diferença de 5,40 UM ($125,40 \text{ UM} - 125 \text{ UM}$) no resultado do exercício - na ótica do Fisco - deve-se a:

01 – em 1994 – a uma queda da provisão IRPJ de 18 UM (20,50 – 2,50), tendo em vista que o contribuinte utilizou a maioria de seu estoque de despesa de correção monetária devedora IPC/BTNF no período em que se experimentou uma ligeira queda de alíquota IR;

02 – em 1995, a alíquota do IR permaneceu a mesma, privilegiando, dessa feita, o Fisco, pois a inexistência de estoque de despesa de IPC/BTNF contra uma despesa de igual jaez de 15% calculada pelo Agente fiscal, acabou por desfechar uma maior participação contributiva do contribuinte no período, no montante de 4,50 UM;

03 – a diferença - em face da reunião das Provisões IRPJ das Tabelas - seria nula, se as alíquota nos períodos de 1996 a 1998, a exemplo da fixada em 1995, permanecessem em 25%. Vale dizer: como no ano-calendário de 1995, o contribuinte passaria a recolher, também nos anos-base de 1996 a 1998, 4,50 UM (20,50 UM – 25) em cada ano considerado. Portanto para os anos-calendário de 1995 a 1998, ter-se-ia: $4,50 \text{ UM} \times 4 = 18 \text{ UM}$. Este valor cotejado com a verba insuficiente levantada pelo Agente fiscal, de 18 UM, relativamente ao ano-base de 1994, implicaria resultado nulo.

Esse quadro pode ser avaliado pelo seguinte desenvolvimento matemático:

$$\{ (20,50 \text{ UM} - 2,50 \text{ UM}) - [(20,50 \text{ UM} - 25 \text{ UM}) \times 4] \} = 0$$

04 – Ocorre que nos três últimos exercícios também se experimentou alíquota do IRPJ decrescente. Este fato, em seu todo, redundou em duas vertentes importantes:

04.1 - aflorando um diferencial para cada ano-base de 2,70 UM – fruto da soma algébrica de 12,30 UM – 15,00 UM. Ou, em outras palavras, a diferença de

2,70 UM é postergação, pois o seu centro nuclear decorre da dedutibilidade da despesa de correção monetária IPC/BTNF nos três últimos períodos. Esse montante de 15 UM, quando atualizado, atinge a órbita de 18 UM (Tab. "B"). Ora, 18 UM x alíquota IRPJ de 0,15 justificará a parcela aqui denunciada de 2,70 UM.

04.2 – O outro vetor decorre do seguinte exercício: para se atingir as 4,50 UM que dariam o já citado resultado nulo, haveria necessidade de se compulsar, ainda, uma verba de 1,80 UM, defluente de (- 2,70 UM + 4,50 UM). E este diferencial, por sua vez, tem suas raízes fincadas na seguinte evidência: com as alíquotas nos anos-calendário de 1996 a 1998 definidas em 15%, ou seja, abaixo das exigidas em 1993, 1994 e 1995, pode-se afirmar que as 5,40 UM (conforme comparação das Tabelas "C" e "D"), = $[(1,80 \text{ UM} \times 3)]$ não representam postergação tributária, mas sim imposto que deixou de ser pago, traduzido pela queda das alíquotas do IRPJ para 15%, reitera-se.

Esse fato também pode ser aferido pelo seguinte desenvolvimento matemático:

$\{ (20,50 \text{ UM} - 2,50 \text{ UM}) - (20,50 \text{ UM} - 25 \text{ UM}) - [(12,30 - 15) \times 3] \} = 5,40 \text{ UM}$, ou $1,80 \text{ UM} \times 3$; ou pelos totais comparados das colunas TOTAL das Tabelas: $125,40 \text{ UM} - 120 \text{ UM}$.

Como corolário, infere-se que, quando, no mesmo período, o somatório das verbas tributárias a recolher, tanto na ótica do contribuinte quanto na do Fisco forem iguais, estar-se-á frente ao fenômeno exclusivo de postergação tributária. É uma tautologia. A desigualdade das referidas grandezas, desde que as alíquotas IRPJ sejam decrescentes no período de competência, ao reverso, denotará a existência de insuficiência de recolhimento de tributo, embora mesclada com a subjacente postergação tributária.

Só a título de ilustração, importa aduzir que, também não deverá ser tratada como postergação tributária a possível existência de adicional IR ocultado pela alocação indevida da despesa ou da receita, conforme for o caso. Se, entretanto, houver adicionais IRPJ nos diversos períodos sob consideração, deve-se dar ao tema o mesmo tratamento ofertado às diferenças de alíquotas e aqui dissertado.

Dessa forma temos, no exemplo coligido, as duas hipóteses: de postergação tributária e de insuficiência efetiva no recolhimento de tributo.

Calculando:

Utilizando-se as taxas selic hipotéticas já decantadas:

I - Postergação:

I.1) – ano-base de 1994 – Ex. Fin. 1995

$$[(20,50 \text{ UM} - 2,50 \text{ UM}) \times 1,48 (\text{js})] = 22,50 \text{ UM} - (18 \text{ UM}) = \boxed{4,50 \text{ UM}}$$

I.2) - ano-base de 1995 – Ex. Fin. 1996

$$\{[(18 \text{ UM}) \times 1,48 (\text{js})] - [(20,50 \text{ UM} - 25 \text{ UM}) \times 1,23 (\text{js})]\} = 26,64 \text{ UM} - 5,54 \text{ UM} = 21,10 \text{ UM} - (22,50) = \boxed{- 1,40 \text{ UM}}$$

I.3) - ano-base de 1996 – Ex. Fin. 1997

$$\{[(18 \text{ UM}) \times 1,69 (\text{js})] - [(12,30 - 15 \text{ UM}) \times 1,21 (\text{js})]\} = 30,42 \text{ UM} - 3,27 \text{ UM} = 27,15 \text{ UM} - (21,10 \text{ UM}) = \boxed{6,05}$$

I.4) – ano-base de 1997 – Ex. Fin. 1998

$$\{[(18 \text{ UM}) \times 1,80 (\text{js})] - [(12,30 - 15 \text{ UM}) \times 1,11 (\text{js})]\} = 32,40 \text{ UM} - 3 \text{ UM} = 29,40 \text{ UM} - (27,15 \text{ UM}) = \boxed{2,25 \text{ UM}}$$



Total dos Juros Selic (js) nos períodos = 11,40 UM



II – Insuficiência de Imposto

II.1 - ano-base de 1996/1998:

II.1. 1 – Imposto por período: 1,80 UM

II.1. 2 - Multa de Ofício: 1,35 UM

II.1.3 - Juros de Mora: taxa selic. Termo Inicial = venc. da 1.ª quota (05/97). Termo Final: data do lançamento (12/98).

3. Da Decadência

Inicialmente, impende-se apreciar a natureza das contribuições sociais em nosso ordenamento jurídico – máxime a da CSLL:

o eminente tributarista Sacha Calmon Navarro Coelho, *in* Comentários à Constituição Federal de 1988, Sistema Tributário, 5ª Edição, p. 164, conclui: “*Pelo caráter unilateralmente compulsório, as contribuições parafiscais, já vimos “ab initio”, são ontológicas e sistematicamente tributos.*”

Nessa mesma direção, o Ministro Carlos Velloso do STF, no julgamento do RE n.º 148754-2, sobre a inconstitucionalidade dos Decretos-lei n.ºs 2.445 e 2.449 – ambos de 1988 (DJ., de 04.03.94), asseverou: “*Acho que diante do direito positivo brasileiro, as contribuições, **que são tributos**, podem e devem ser classificadas ou como contribuições, ou como contribuições especiais ou parafiscais.*” (o grifo não consta do original).

Ainda por força do disposto no artigo 239 da Constituição Federal de 1988, tais contribuições sociais inserem-se no gênero tributo por serem destinadas à seguridade social e à materialidade das finanças públicas, de cuja instituição sujeitam-se às normas de lei complementar (conforme artigo 149 da CF/88 – parte final).

Isso posto e como tributos (ou de natureza tributária) que são submetem-se aos recolhimentos antecipados, subordinados a ulterior homologação.

Aqui, como no caso do IRPJ, se o pagamento não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, porque lhe faltará objeto. Não menos diferente é a decisão da 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, quando do Recurso

Especial; n.º 169.246/SP. – Processo n.º 98.22674-5, DJ., de 29.06.1998, relato da lavra do eminente Ministro Ari Pargendler:

“Tributário. Decadência. Tributos Sujeitos ao Regime 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. “

A teor do artigo 146, inciso III, letra “b” da Constituição Federal de 1988, somente a lei complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários. Não obstante a Lei n.º 8.212/91, em seu art. 45, “caput” e inciso I ter prescrito o prazo decadencial para as citadas contribuições, em 10 (anos), tal determinação, como se viu, não se conforma aos princípios constitucionais. Vale dizer: a lei ordinária não tem o condão de substituir a lei complementar.

Como o lançamento fiscal com ciência ao contribuinte operou-se em 11.10.2000, abarcando fatos geradores ocorrentes em 30.06.1992 e em 31.12.1992, queda-se manifesta a impossibilidade de o Fisco cristalizar o lançamento, porque alcançado, à época da ciência ao contribuinte, pelo instituto da decadência em quaisquer de suas vertentes (por homologação ou com supedâneo no art. 173 do Código Tributário Nacional).

Dessa forma, se há mais de uma razão impeditiva para o prosperar da exigência, uma só basta para cumprir o desígnio e expectativa recursais.

C O N C L U S ã O

Oriento o meu voto no sentido de se conceder provimento ao rogo recursal.



Sala das Sessões - DF, em 04 de Dezembro de 2002



NEICYR DE ALMEIDA