



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10980.017653/99/16  
Recurso nº. : 122.804  
Matéria: : IRPJ e CSLL- Ex. 1995 a 1998  
Recorrente : BANCO DO ESTADO DO PARANÁ S/A  
Recorrida : DRJ em CURITIBA - PR.  
Sessão de : 20 de janeiro de 2001  
Acórdão nº. : 101-93.356

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.

NORMAS PROCESSUAIS- DISCUSSÃO JUDICIAL CONCOMITANTE COM O PROCESSO ADMINISTRATIVO. Tendo o contribuinte optado pela discussão da matéria perante o Poder Judiciário, tem a autoridade administrativa o direito/dever de constituir o lançamento, para prevenir a decadência, ficando o crédito assim constituído sujeito ao que ali vier a ser decidido. A submissão da matéria à tutela autônoma e superior do Poder Judiciário, prévia ou posteriormente ao lançamento, inibe o pronunciamento da autoridade administrativa sobre o mérito da incidência tributária em litígio, cuja exigibilidade fica adstrita à decisão definitiva do processo judicial.

PROVISÃO PARA CONTINGÊNCIAS- CORREÇÃO MONETÁRIA- Tratando-se de provisão indedutível, sua correção monetária pode ser deduzida a partir do período-base subsequente àquele em que a mesma for constituída.

RESERVA OCULTA -A recomposição do patrimônio líquido para considerar a reserva oculta deve ser procedida pela fiscalização nos casos em que, abrangendo ação fiscal mais de um exercício, em razão de procedimento extracontábil efetuado pelo fisco, o valor do ativo permanente resulte aumentado.

IRPJ- DEDUÇÃO DA CSLL DA BASE DO IRPJ- Por não existir diferença entre lucro declarado e lançado de ofício, a contribuição social lançada de ofício deve ser deduzida da base de cálculo do IRPJ, obedecendo assim à regra matriz de definição da base de cálculo do próprio IRPJ, pois o lucro real obtém-se do lucro líquido após a dedução da CSLL

JUROS DE MORA-SELIC- O cálculo dos juros de mora às taxas da Selic está previsto em lei em vigor, não podendo órgão integrante do Poder Executivo negar-lhe aplicação.

Processo nº : 10980.017653/99-16  
Acórdão nº : 101-93.356

2

MULTA- Incabível a aplicação de multa de lançamento de ofício sobre a parcela do crédito em relação à qual o sujeito passivo, no momento da lavratura do auto de infração, se encontra abrigado por decisão do Poder Judiciário que o favorece.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO. A multa por lançamento de ofício exclui a multa por atraso na entrega da declaração.

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

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

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

  
SANDRA MAIA FARONI  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 26 MAR 2001

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL Nº RD/101-1.603

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LINA MARIA VIEIRA KAZUKI SHIOBARA, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CELSO ALVES FEITOSA, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, e RUBENS MALTA DE SOUZA CAMPOS FILHO (Suplente Convocado). Ausente, justificadamente o Conselheiro RAUL PIMENTEL.

Processo nº : 10980.017653/99-16  
Acórdão nº : 101-93.356  
  
Recurso nº : 122.804  
Recorrente : BANCO DO ESTADO DO PARANÁ S/A

3

## RELATÓRIO

Contra o Banco do Estado do Paraná S/A foram lavrados dois autos de infração, sendo que pelo primeiro (fls. 198/207), relativo ao Imposto de Renda –Pessoa Jurídica, foi formalizada exigência de imposto no valor de R\$11.978.482,39, acrescido de multa de lançamento de ofício de 75% e juros de mora, e multa de R\$ 414,35 por atraso na entrega da declaração de IRPJ/1998, e pelo segundo (fls. 208/216), relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, foi formalizada exigência de R\$ 9.378.428,12 a título de contribuição, acrescida de multa de lançamento de ofício de 75% e juros de mora.

As irregularidades apontadas como causa das exigências foram:

-falta de adição da correção monetária da Provisão para Contingência IR- Plano Verão (Provisão Indedutível), no período de apuração 12/95;

- exclusão indevida do lucro líquido antes da contribuição social sobre o lucro, no período de apuração 12/94, do valor relativo à correção monetária dos meses de janeiro e fevereiro de 1989, referente à diferença dos índices IPC/BTN (Plano Verão);

- exclusão da depreciação, calculada extracontabilmente, relativa à diferença IPC/BTN de 1989 (Plano Verão), nos períodos de apuração 12/95, 12/96, 12/97;

- compensação indevida, nos meses de 02/94 e 03/94, da base de cálculo negativa da contribuição social anterior ao ano-calendário de 1992, lançada em 01/94, na declaração de rendimentos de incorporação, em nome do Banestado S.A.- Crédito Imobiliário, em virtude de decisão judicial do TRF/4ª que deu provimento à Apelação da União Federal.

A empresa impugnou as exigências alegando, em síntese, que: a) o reconhecimento do direito de corrigir suas demonstrações financeiras de 1989 pela variação do IPC de 70,28% é objeto de medida judicial proposta em 1994, com

Processo nº. : 10980.017653/99-16  
Acórdão nº. : 101-93.356

4

sentença favorável prolatada em dezembro de 1996 autorizando-a a corrigir aos índices de 42,72% em janeiro de 1989 e 10,14 % em fevereiro de 1989, sentença essa em vigor, pendente de recurso de apelação por parte da empresa, em que se insurge apenas quanto ao índice autorizado; b) a não adição da correção monetária da provisão para contingência da ação judicial é legítima face ao que prevêem o art. 52 da M.P. 596, de 26/08/94 e reedições, transformada na Lei 9.069/95 e Ato Declaratório Normativo Cosit 52/94; c) o lançamento é insubsistente em face do disposto no art. 62 do Decreto 70.235/72; d) a prevalecer a exigência, fica criada reserva oculta, que impõe seu reconhecimento pelo fisco, para ajustar não só os exercícios da autuação, mas também os posteriores; e) a contribuição social porventura mantida no correspondente auto de infração deve necessariamente ser deduzida da base de cálculo do IRPJ; f) caso mantido o auto de infração, impõe-se a exclusão da multa de ofício, porque agiu ao amparo de medida judicial autorizadora, devendo, tendo em vista o princípio da isonomia, ser interpretado analogicamente o art. 63 da Lei 9.430.96; g) independentemente da ação judicial, as decisões administrativas de instância superior reconhecem o direito de os contribuintes corrigirem suas demonstrações financeiras pelo índice que reflita a realidade inflacionária; h) o termo inicial dos juros de mora deve ser 30/03/97, no ano calendário de 1996, pois adotou o sistema de lucro real anual; i) não pode prosperar a multa por atraso na entrega da declaração, pois houve procedimento espontâneo, devendo-se interpretar os dispositivos das Leis 8.981 e 9.532 com o art. 138 do CTN; j) os itens 1 e 2 do auto de infração da CSLL são mera decorrência do auto de infração do IRPJ; k) a glosa nos meses de fevereiro e março de 94 da base de cálculo negativa da contribuição social oriunda dos resultados apurados até 31/12/91 é objeto de ação judicial e o direito de a Fazenda lançar já teria decaído em fevereiro e março de 1999, tendo o auto de infração sido lavrado em dezembro de 1999; l) caso mantido o lançamento, impõe-se a exclusão da multa não só porque a matéria é objeto de ação judicial que a ampara, mas também porque a suposta infringência não foi cometida pela autuada, mas por outra pessoa jurídica que foi por ela incorporada, restringindo-se sua responsabilidade aos tributos; m) a incidência de juros de mora segundo a SELIC é ilegal, estando em descompasso

Processo nº. : 10980.017653/99-16  
Acórdão nº. : 101-93.356

5

com a Constituição (art. 192, § 3º, o Código Civil ( art. 1.062) a Lei da Usura (Dec. 22.626/33) e o CTN.

A autoridade julgadora não acolheu as preliminares de nulidade e decadência e considerou definitivas as exigências relativas à exclusão da diferença de correção monetária e depreciação decorrentes do não reconhecimento da variação do IPC (Plano Verão) dos meses de janeiro e fevereiro de 1989, bem como a glosa da compensação da base de cálculo negativa da Contribuição Social oriunda dos resultados apurados até 31/12/91, aos quais se aplica a decisão judicial. Quanto ao mérito, na parte que foi conhecida, julgou procedente em parte o lançamento, rejeitando as pretensões da empresa no que se refere à recomposição do patrimônio líquido (Reserva Oculta), à indedutibilidade da atualização da Provisão para Contingências, à dedução da CSLL da base de cálculo do IRPJ lançados de ofício, aos juros de mora calculados segundo a SELIC, à multa por atraso na entrega da declaração, corrigindo o termo inicial dos juros de mora do exercício de 1997 para 01/04/97.

Inconformada, a empresa recorre a este Conselho alegando, em síntese, que:

- a) Não argüiu nulidade do lançamento pela pré-existência de medida judicial, mas sim improcedência do mesmo tendo em vista o art. 62 do Dec. 70.235/72, e enquadrar a situação no art. 59 do Dec. 70.235/72 corresponde a uma distorção dos fatos; não se pode admitir que um parecer emitido pela parte interessada e sem caráter normativo possa dispor contra artigo expresso da lei, sendo incontroverso que a Recorrente tem a seu favor sentença que reconhece o seu direito à correção segundo o IPC; em situações como a presente não cabe lançamento, conforme doutrina que transcreve.
- b) Caso mantido o lançamento, é incabível a multa por lançamento de ofício, por estar amparada em medida judicial autorizadora, conforme tem entendido o Conselho de Contribuintes, a exemplo dos acórdãos 108-05.549/99, 108-06.070/00 e 108-06.71/00.
- c) A circunstância da pré-existência de ação judicial não pode constituir óbice intransponível à apreciação da matéria na esfera administrativa, caracterizando

violação do amplo direito de defesa e desvirtuamento da função do processo administrativo, e o art. 38 da Lei 6.830/80 não se aplica ao caso concreto, pois refere-se a embargos à execução, ação de repetição do indébito ou anulatória de ato declarativo de dívida; assim tem entendido o Segundo Conselho de Contribuintes, conforme Ac. 203-05200/99.

- d) No mérito, a jurisprudência firmada pelos Conselhos de Contribuintes é no sentido de reconhecer o direito da correção pelo índice que reflita a realidade econômica e inflacionária, a exemplo do Ac. 101-92.624. dou 20/09/99.
- e) A decisão afirma que não se aplica à hipótese concreta o art. 52 da Lei 9,069/95 uma vez que provisão não se enquadra no conceito de obrigações tributárias, mas o dispositivo não faz qualquer ressalva, e o ADN 52/94, ignorado pela decisão singular, demonstra que a dedutibilidade é ampla, independentemente do motivo do não pagamento e da existência ou não de provisão; a pretensão fiscal aumenta a base de cálculo do IRPJ sem provisão legal específica, ferindo o princípio da legalidade.
- f) Quanto à reserva oculta, a autoridade fiscal tem obrigação, sim, de recompor os resultados, independentemente do número de exercícios fiscalizados e dos fundamentos das glosas, e além do mais, as glosas estão intimamente relacionadas à correção monetária do balanço ; ainda que tenha sido revogada a correção monetária das demonstrações financeiras, o reconhecimento dos efeitos da reserva oculta deve ocorrer pelo menos em 1995.
- g) Não procede o argumento da autoridade para não admitir a dedução da contribuição social apurada de ofício da base de cálculo do IRPJ, eis que no lançamento foi ela deduzida para apuração de sua própria base de cálculo; inúmeros acórdãos do Conselho reconhecem que, quando da autuação, a Fiscalização deve levar em conta todas as regras vigentes de apuração do imposto e da contribuição, a exemplo dos acórdãos 108-05.617/99, 108-05.723/99.
- h) Quanto à glosa da compensação da base de cálculo negativa da CSLL, a conclusão da autoridade julgadora (no sentido de não ter se operado a decadência, por ser aplicável a Lei 8.212/91, correspondendo a contagem do

prazo a dez anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido constituído) não se amolda à melhor Direito, eis que a Constituição reconhece a decadência como "norma complementar de legislação tributária", e nessas condições, só o CTN, como lei complementar, pode tratar dessa matéria, não podendo ser alterado por lei ordinária; nesse sentido os acórdãos 103-20.015/99 e 107-05.259, do Conselho de Contribuintes.

- i) É incabível a imposição de multa de ofício, porque a suposta infringência foi cometida pela empresa por ela incorporada, conforme ampla jurisprudência administrativa, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais, trazidos à colação.
- j) A pré-existência de ação judicial não pode obstar a análise do mérito no processo administrativo que lhe é superveniente, ainda mais quando o contribuinte não está amparado por nenhuma medida suspensiva da exigibilidade do crédito, como acontece no presente caso, no que se refere especificamente à dedução das bases negativas anteriores a 31/12/92, cuja sentença foi reformada pelo TRF; nesse sentido o Acórdão 103-20/049/99
- k) A restrição à compensação da base de cálculo negativa imposta pela IN 90/92 não encontra respaldo nas leis de regência da contribuição social (Lei 7.689/88 e Lei 8.383/91), e nesse sentido já se posicionou o Conselho de Contribuintes, conforme Acórdãos 102-43.391/98 e 103-20.243/00.
- l) As citações, na decisão singular, de acórdãos do Conselho pela pertinência da imposição da multa por atraso na entrega da declaração, alcança apenas julgados antigos, sendo que a mais recente jurisprudência repele a imposição, mencionando-se os acórdãos CSRF/01-02.465/98, 108-04.092/97, 104-16.609/98, 101-92.338/98, 107-05.609/99
- m) A taxa SELIC para juros de mora não pode prosperar por ser matéria de lei complementar, não podendo ser alterada por lei ordinária; assim reconheceu recentemente o Poder Judiciário (STJ, 2ª Turma, RESP/PR 215.881, DJU 03/04/00) e no mesmo sentido se posiciona a doutrina ( Sacha Calmon Navarro citado por Heron Arzua e Dirceu Galdino-RDDT nº 20 , Fábio Junqueira de Carvalho e Maria Inês Caldeira P. da Silva- RDDT nº 14).

Processo nº : 10980.017653/99-16  
Acórdão nº : 101-93.356

8

Requer o provimento do recurso.

É o Relatório.



## VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

O recurso é tempestivo e se encontra acompanhado do depósito previsto no art. 33 do Decreto 70.235/72. Dele conheço.

Inicialmente, registre-se que não prospera a arguição de improcedência do lançamento tendo em vista a previsão contida no artigo 62 do Decreto nº 70.235/72. Quando mais não seja pela orientação predominante no STJ (por exemplo, EDROMS 94.0004448/SP, STJ, 1ª Turma, DJ 24/10/94, ROMS 95.0006096/RN, STJ, 2ª Turma, DJ 26/02/96), a possibilidade de efetuar-lo resta evidente a partir do que dispõe o art. 63 da Lei 9.430/96.

Quanto à preliminar de **decadência** levantada em relação à CSLL relativa aos períodos de 02 e 03/94, funda-se o recurso na inconstitucionalidade da Lei 8.212/91, por seu *status* de lei ordinária, para estabelecer normas sobre a decadência.

No Recurso Extraordinário nº 138.284- CE, em que o Pleno do STF, em sessão de 01/07/92, por unanimidade, declarou a inconstitucional o art. 8º, e constitucionais os artigos 1º, 2º e 3º da Lei 7.689/88, um dos argumentos levantados para argüir a inconstitucionalidade foi a necessidade de a contribuição ser veiculada por lei complementar. Rejeitando o argumento, assim se manifestou o Relator, Ministro Carlos Velloso:

"Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao C.T.N. (art. 146, III, ex vi do disposto no art. 149). Isto não quer dizer que a instituição dessas contribuições exige lei complementar: porque não são impostos, não há exigência no sentido de que seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes estejam definidos em lei complementar (art. 146, III, a). A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios de lei complementar de normas gerais (art. 146, III, "b"). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (C.F., art. 146, III, b; art. 149)."



Processo nº. : 10980.017653/99-16  
Acórdão nº. : 101-93.356

10

Contudo, essas considerações contidas no voto do Relator não integram a parte dispositiva do acórdão, eis que não questionada, no recurso extraordinário, a decadência. Assim, em que pese a bem fundamentada contestação da Recorrente, devo registrar que não cabe a este órgão colegiado, integrante do Poder Executivo, negar aplicação a dispositivo legal em vigor enquanto não reconhecida sua inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal. Todavia, entendo que o art. 45 da Lei 8.212/91 não se aplica à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, uma vez que aquele dispositivo se refere ao direito da **Seguridade Social** de **constituir** seus créditos, e, conforme previsto no art. 33 da Lei 8.212/91, os créditos relativos à CSLL são "constituídos" (formalizados pelo lançamento) pela Secretaria da Receita Federal, órgão que não integra o Sistema da Seguridade Social. Por conseguinte, o prazo referido no art. 45 (cuja constitucionalidade não cabe aqui discutir) seria aplicável apenas às contribuições previdenciárias, cuja competência para constituição é do Instituto Nacional do Seguro Social- INSS. (Note-se todos os parágrafos do artigo 45 da Lei 8.212/91 tratam apenas das contribuições previdenciárias, de competência do INSS.). O artigo 45, incluindo seus parágrafos, se referem claramente ao seu destinatário, que é a Seguridade Social, e não a Receita Federal. A Seguridade Social, de cujo direito cuida o art. 45 da Lei 8.212/91, é representada pelos órgãos descentralizados do Ministério da Previdência e Assistência Social (autarquias, que são entidades da administração indireta), ao passo que a Receita Federal é órgão administração direta da União, conforme Decreto-lei 200/67.

Assim, sem se indagar quanto à constitucionalidade do art. 45 da Lei 8.212/1, tenho que as normas sobre decadência nele contidas se referem às contribuições previdenciárias, de competência do INSS, enquanto que para as contribuições cujo lançamento compete à Secretaria da Receita Federal, o prazo de decadência continua sendo de cinco anos, conforme previsto no CTN. Esse, aliás, tem sido o entendimento deste Conselho.

Sobre o julgado do STJ trazido pela decisão singular para justificar o prazo de decadência de 10 anos nos casos em que não tenha havido



Processo nº : 10980.017653/99-16  
Acórdão nº : 101-93.356

11

pagamento, permito-me reproduzir anterior manifestação minha a respeito do assunto:

Inicialmente, devo registrar que discordo da posição dos que entendem que, se não houver pagamento, o lançamento deixa de ser “por homologação”. O artigo 150 do CTN dispõe que :

“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 referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa

§ 4º- Se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito.....”

Considero que o lançamento por homologação é o lançamento tipo de todos aqueles tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo a obrigação de, ocorrido o fato gerador, identificar a matéria tributável, apurar o imposto devido e efetuar o pagamento sem prévio exame da autoridade. E a natureza do lançamento não se altera se, ao praticar essa atividade, o sujeito passivo não apura imposto a pagar (por exemplo, se houver prejuízo, no caso de IRPJ, ou, no caso de Imposto de Importação, se for o caso de alíquota reduzida a zero, ou operação ao amparo de regime especial de draw back). O que define se o lançamento é por declaração ou homologação é a legislação do tributo, e não a circunstância de ter ou não havido pagamento.

O CTN prevê três modalidades de lançamento : por declaração, por homologação e de ofício. Quanto a este último, excetuada a hipótese em que a lei o prevê como lançamento original, (caso do IPTU, por exemplo), é ele decorrente de infração (falta ou insuficiência de imposto nas hipóteses de lançamento por declaração ou por homologação), e portanto, subsidiário e sempre acompanhado de penalidade.

Assim, excetuada a hipótese de tributo cujo lançamento seja, por natureza, de ofício, e sem considerar os casos de dolo, fraude e simulação, uma análise sistemática do CTN nos mostra o seguinte:

A legislação de cada tributo determina que, ocorrido o fato gerador, o sujeito passivo :

- a) preste à autoridade administrativa informações sobre a matéria de fato, aguardando que aquela autoridade efetue do lançamento para, então, pagar o crédito tributário (art. 147); ou
- b) apure por si mesmo o tributo e faça o respectivo pagamento, independentemente de prévio exame da autoridade administrativa (art. 150).

No caso da letra **a**, a ocorrência de omissão ou inexactidão na declaração ou nos esclarecimentos solicitados (art. 149, II, III e IV) dá

Processo nº. : 10980.017653/99-16  
Acórdão nº. : 101-93.356

12

ensejo ao lançamento de ofício, desde que não extinto o direito da Fazenda Nacional (art. 149, p. único), o que só pode ser feito no prazo de cinco anos contados: 1) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado, nos caso de falta de declaração ou de entrega da declaração após esse termo (art. 173, inc I); ou 2) da data da entrega da declaração, se essa foi entregue antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado (art. 173, II).

No caso da letra **b**, ocorrido o fato gerador a autoridade administrativa tem o prazo de cinco anos para verificar a exatidão da atividade exercida pelo contribuinte (apuração do imposto e respectivo pagamento, se for o caso) e homologá-la. Dentro desse prazo, apurando omissão ou inexatidão do sujeito passivo no exercício dessa atividade, a autoridade efetua o lançamento de ofício (art. 149, inc. V). Decorrido o prazo de cinco anos sem que a autoridade ou tenha homologado expressamente a atividade do contribuinte ou tenha efetuado o lançamento de ofício, considera-se definitivamente homologado o lançamento e extinto o crédito (art. 150, § 4º), não mais se abrindo a possibilidade de rever o lançamento.

Devo, porém, registrar que o Superior Tribunal de Justiça vinha reiteradamente se manifestando no sentido de que *“a decadência relativa ao direito de constituir o crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento”*.

O entendimento nesse sentido, inicialmente adotado em Turma, foi confirmado pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, na apreciação de Embargos de Divergência (Emb Div. RESP 132.329- São Paulo).

Esse posicionamento do STJ recebeu acirradas críticas dos mais renomados juristas, como, por exemplo, Alberto Xavier, de quem vale trazer a lume a seguinte observação:

“..... A ilogicidade da tese jurisprudencial no sentido da aplicação concorrente dos artigos 150 §4º e 173 resulta ainda mais evidente da circunstância de o § 4º do artigo 150 determinar que considera-se “definitivamente extinto o crédito” no término do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Qual seria pois o sentido de acrescer a este um novo prazo de decadência do direito de lançar quando o lançamento já não poderá ser efetuado em razão de já se encontrar “definitivamente extinto o crédito”? Verificada a morte do crédito no final do primeiro quinquênio, só por milagre poderia ocorrer a sua “ressurreição” no segundo.”

A perplexidade trazida pelas decisões do STJ, quer junto à doutrina, quer junto a este Conselho, vem de ser abrandada pela mais

Processo nº. : 10980.017653/99-16  
Acórdão nº. : 101-93.356

13

recente manifestação daquele tribunal superior, em sessão de 07/04/00, nos EDiv em Resp 101.407-SP, cuja ementa é a seguinte :

“Tributário. Decadência. Tributos sujeitos ao regime de 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, hipótese 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.”

Embora com essa deliberação unânime da 1ª Sessão o STJ tenha tentado trazer a matéria ao seu leito natural, alguns aspectos continuam a carecer de interpretação. Ligam-se eles à afirmativa de que *“Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional”*. Como interpretar essa assertiva em situações em que o sujeito passivo, ao exercer a atividade de identificar a matéria tributável e apurar o tributo devido encontra valor zero (por exemplo, prejuízo fiscal, em relação ao imposto de renda, ou alíquota reduzida a zero em relação ao II), e dá ciência ao Fisco do fato (mediante entrega Declaração de Imposto de Renda ou registro Declaração de Importação-DI)? Seria razoável entender que se sujeito passivo pagou R\$1,00 de imposto o prazo para decadência seria de 5 anos a contar do fato gerador, mas se nada tiver pago por ter apurado prejuízo fiscal, esse prazo se alongaria? É evidente que não, e a única interpretação dessa norma que não conduz ao absurdo pode ser extraída do próprio voto que conduziu a Acórdão supra mencionado, da lavra do ilustre Ministro Ari Pargendler, que assim fundamenta: *“Aqui, o contribuinte antecipou o montante a seu juízo, devido. A Fazenda Pública tinha cinco anos, a partir do fato gerador do imposto, para homologar esse pagamento, expressa ou tacitamente (CTN, art. 150, § 4º). Decorrido esse prazo, decaiu do direito de constituir crédito tributário correspondente às diferenças, a seu ver, consideradas devidas”*. Assim, se o sujeito passivo apresentou a declaração demonstrando que, a seu juízo, o imposto devido era zero, já tem a Fazenda notícia do “pagamento zero” (“antecipação do pagamento”, a juízo do contribuinte, considerado devido). Nesse caso, decorridos cinco anos da ocorrência do fato gerador, decaiu o direito da Fazenda de constituir o crédito tributário das diferenças consideradas devidas. Com o pagamento, ou, na ausência deste, com a declaração de que o tributo apurado foi zero, tem o fisco elementos para exercer o controle. Diferentemente da situação em que o sujeito passivo nada antecipa e nada informa à Administração ( não

Processo nº. : 10980.017653/99-16  
Acórdão nº. : 101-93.356

14

entrega declaração). Nesse caso, sim, abre-se campo para aplicação do art. 173, I, do Código Tributário Nacional, consoante entendimento do STJ.”

Por essas razões, acolho a preliminar de decadência levantada pela Recorrente, relativa à Contribuição Social dos períodos de apuração 02 e 03/94.

No que respeita à matéria submetida à tutela do Poder Judiciário, é de se ressaltar que nosso sistema jurídico não comporta que uma mesma questão seja discutida, **simultaneamente**, na via administrativa e na via judicial. Porque, uma vez que o monopólio da função jurisdicional do Estado é exercido através do Poder Judiciário, o processo administrativo, nesses casos, perde sua função.

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

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

E Alberto Xavier, no seu “Do Lançamento- Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário”, Forense, 1997, ensina :

*“.....Nada impede que, na pendência de processo judicial, o particular apresente impugnação administrativa ou que, na pendência de impugnação administrativa, o particular aceda ao poder Judiciário.*

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

Processo nº. : 10980.017653/99-16  
Acórdão nº. : 101-93.356

15

Correta, pois, a decisão singular ao não conhecer da matéria cujo objeto fora submetido à tutela do Poder Judiciário.

A questão da multa, todavia, não se encontra submetida ao Poder Judiciário. Quanto à sua exclusão, é preciso considerar que socorrer-se do Poder Judiciário e dele obter um provimento afastando o dever de recolher o tributo não constitui nenhuma infração. Portanto, estando o contribuinte acobertado por medida judicial, pode e deve a Fazenda efetuar o lançamento para evitar a decadência, mas não pode infligir-lhe a penalidade de lançamento de ofício. No caso, ao ser formalizado o lançamento estava a empresa amparada por sentença que lhe fora parcialmente favorável, pendente de apreciação no TRF de recurso de apelação por parte da empresa, que se insurge quanto ao índice autorizado, sendo que a União Federal não apelou. Conforme consta às fls 46 v., o juiz federal da 9ª Vara de Curitiba, julgou procedente a ação para reconhecer o direito da empresa de proceder os registros fiscais da exclusão relativa à diferença de correção monetária das demonstrações do lucro real do ano de 1989, nos índices de 42,72% e 10,14% referentes aos meses de janeiro/89 e fevereiro/89. Embora a empresa tenha apelado da sentença para pleitear o reconhecimento do índice de 70,28% (fls. 48/55), quando efetuado o lançamento de ofício já estava a empresa definitivamente autorizada pelo Poder Judiciário (uma vez que não houve apelação por parte da União), a utilizar os índices de 42,72% e 10,14%. Assim sendo, a multa por lançamento de ofício só é admissível sobre a diferença entre os valores correspondentes aos índices aplicados pela empresa e os autorizados pelo Poder Judiciário.

Resta apreciar o recurso quanto à indedutibilidade da atualização da Provisão para Contingências, à recomposição do patrimônio líquido (Reserva Oculta), à dedução da CSLL da base de cálculo do IRPJ lançados de ofício, aos juros de mora calculados segundo a SELIC, à multa por atraso na entrega da declaração.

Quanto à dedução da correção monetária da Provisão para Contingência, irrelevante discutir se as provisões se enquadram ou não no conceito de "obrigações tributárias" de que tratam o art. 52 da MP 596/94, transformada na



Lei 9.069/95, e o Ato Declaratório Normativo 52/94. A constituição da referida provisão acarreta influência para efeitos fiscais, eis que, tendo reduzido o lucro líquido, reduziu, conseqüentemente, o patrimônio líquido da empresa. Dessa forma, a correção monetária da provisão nos períodos base subseqüentes à sua constituição neutralizam os efeitos da despesa de correção monetária do patrimônio líquido a menor, decorrentes da constituição da provisão. Analisando os efeitos da correção monetária da Provisão para Perdas Prováveis na Realização de Investimentos, a Secretaria da Receita Federal, por meio do Parecer Normativo CST 07/85, manifesta o entendimento de que *“a pessoa jurídica que constituir provisão para perdas prováveis na realização de investimentos, indedutível para efeitos do lucro real, somente poderá deduzir sua correção monetária a partir do período-base subseqüente àquele em que a mesma for constituída”*. Tal entendimento, embora se refira à provisão para perdas prováveis na realização de investimentos, foi fundamentado exclusivamente no argumento da diminuição do patrimônio líquido, isso é, fundamento econômico, sendo, pois, válido para qualquer caso de provisão indedutível.

Deve, pois, ser provido o recurso quanto a este item.

Sobre a recomposição do patrimônio líquido para considerar a reserva oculta, esta deve ser procedida pela fiscalização nos casos em que, abrangendo a ação fiscal mais de um exercício, em razão de procedimento extracontábil efetuado pelo fisco, o valor do ativo permanente resulte aumentado, o que não é o caso da presente ação fiscal ( a empresa tinha saldo devedor de correção monetária e a ação fiscal consistiu em glosar a exclusão **procedida pela empresa no LALUR**, referente à diferença de índices do Plano Verão e a exclusão da depreciação calculada extracontabilmente, referente à mesma diferença de índices).

No que respeita à dedução da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da base de cálculo do Imposto de Renda, assiste razão à Recorrente. De fato, até o advento da Lei 9.316/96, a contribuição social era dedutível de sua própria base de cálculo e da base de cálculo do IRPJ, e essa condição não se altera pelo fato de o imposto de renda e a contribuição serem



Processo nº : 10980.017653/99-16  
Acórdão nº : 101-93.356

17

exigidos mediante procedimento de ofício. Sendo a base de cálculo do Imposto de Renda o lucro real, obtido a partir do lucro líquido após a dedução da contribuição social, ao proceder ao lançamento o auditor deve respeitar a definição legal.

Quanto aos juros de mora segundo as taxas SELIC, estão eles previstos em disposição legal em vigor, não cabendo a este órgão do Poder Executivo deixar de aplicá-la.

Finalmente, resta analisar a exigência referente à multa por atraso na entrega da declaração. Uma análise cuidadosa da legislação permite concluir que tal multa não é aplicável cumulativamente com a multa por lançamento de ofício. Senão vejamos:

De acordo com a modificação introduzida pelo art. 32, a, ao art. 144 do Decreto 24.239, de 22/12/47, o atraso na entrega de declaração de rendimentos passou a ser punido com a seguinte multa :

“a) - de 1% ao mês sobre o imposto devido, no caso de apresentação espontânea, mas fora de prazo, da declaração de rendimentos”.

Esta multa aparece incorporada nos sucessivos Regulamentos do Imposto de Renda, a saber:

RIR/66 - art. 444, a

RIR/75 - art. 533, I, a

RIR/80 - art. 726, I, a

Conforme previsto no art. 144, § único da Decreto-lei 5.844/43, a multa referida seria cobrada com o imposto, e essa norma se encontra reproduzida no parágrafo 3º dos artigos acima referidos ( 444 do RIR/66, 533 do RIR/75 e 726 do RIR/80).

As orientações da Receita Federal, à época, sempre foram no sentido de que , junto com a declaração, o contribuinte deveria apresentar o DARF relativo ao pagamento da multa, que é calculado sobre o imposto devido apurado na declaração.

Por outro lado, os arts. 77 e 78 do Decreto -Lei 5.844/43, estabeleciam os casos em que o lançamento seria efetuado *ex-officio*, a saber :



**“Art. 77- O lançamento *ex-officio* terá lugar quando o contribuinte :**

- a) **não apresentar declaração de rendimentos;**
- b) deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;
- c) **fizer declaração inexata, considerando-se como tal não só a que omitir rendimentos como também a que contiver dedução de despesas não efetuadas ou abatimentos indevidos.”**

Art. 78- O lançamento será iniciado por despacho da autoridade lançadora mandando intimar o interessado para, no prazo de 10 dias, prestar esclarecimentos.

.....  
.....  
§3º- A autoridade lançadora apreciará o processo; se o julgar improcedente, mandará arquivá-lo; no caso contrário, autorizará o lançamento mandando cobrar o imposto com a multa cabível, de acordo com o artigo 145.

E os arts. 79 e 145 do mesmo Decreto-lei determinam :

**“Art. 79- Far-se-á o lançamento *ex-officio* :**

- a) **arbitrando os rendimentos, mediante os elementos de que se dispuser, nos casos de falta de declaração;**
- b) abandonando as parcelas que não tiverem sido esclarecidas e fixando os rendimentos tributáveis de acordo com as informações de que se dispuser quando os esclarecimentos deixarem de ser prestados, forem recusados ou não forem satisfatórios;
- c) computando as importâncias não declaradas, ou arbitrando o rendimento tributável de acordo com os elementos de que se dispuser, nos casos de declaração inexata”.

Art. 145- As multas de lançamento *ex-officio* serão as seguintes :

- c) de 30% sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, se, intimado nos termos do art. 78, sem se declinarem os elementos de cadastro, o contribuinte prestar esclarecimentos satisfatórios ou, pelo menos, declarar rendimentos iguais aos conhecidos da repartição;
- d) de 50 % sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, se o contribuinte não atender à intimação do art. 78, não prestar satisfatoriamente os esclarecimentos, ou deixar de declarar seus os rendimentos;

.....  
Parágrafo único - As multas das alíneas b, c, d, e e serão cobradas com o imposto.”

As multas por lançamento de ofício foram alteradas pelo Decreto-lei 401/68:

**Art. 21 - Nos casos de lançamento *ex officio* do imposto de renda, serão aplicadas as seguintes multas :**

- a) de NCR\$ 26,00 ( vinte e seis cruzeiros novos ) a NCR\$130,00(cento e trinta cruzeiros novos) se o contribuinte, .....obrigado à declaração de imposto de renda demonstrar, em resposta à intimação para apresentá-la, não haver auferido rendimentos tributáveis, de acordo com as disposições legais;

- b) **de 50% ( cinquenta por cento) sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, nos casos de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese da alínea seguinte;**



Processo nº. : 10980.017653/99-16  
Acórdão nº. : 101-93.356

19

c) 150% (cento e cinquenta por cento) nos casos de evidente intuito de fraude....

§ 1º - Se o contribuinte não atender no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, as multas a que se referem as alíneas **b** e **c** passarão a 75% (setenta e cinco por cento) e 225% (duzentos e vinte e cinco por cento) respectivamente.

.....  
§ 3º - As multas estabelecidas nas alíneas **b** e **c** deste artigo serão cobradas com o imposto.

Portanto, na vigência dos dispositivos acima, se o contribuinte apresentasse espontaneamente sua declaração de rendimentos com atraso, sujeitava-se à multa de 1% ao mês sobre o imposto devido, apurado na declaração.

Se, todavia, deixasse de apresentar a declaração de rendimentos, far-se-ia o lançamento de ofício, com a multa da alínea **b** do art. 23 do Decreto-lei 401/68.

Indiscutível, pois, que as duas multas ( 1% ao mês ou 50% ) eram alternativas, nunca incidindo cumulativamente.

A dúvida surgiu a partir do Decreto-lei 1.967/82.

Aquele decreto-lei alterou a forma de pagamento do imposto de renda, determinando que o imposto seria pago em doze parcelas (antes da entrega da declaração, *antecipações ou duodécimos estimados*, e após a entrega, *quotas calculadas*).

Os artigos 16 e 17 do referido diploma legal estabeleceram :

“Art. 16- **A falta ou insuficiência de recolhimento** do imposto, antecipação, duodécimo ou quota, nos prazos fixados neste Decreto-lei, **apresentada ou não a declaração de rendimentos**, sujeitará o contribuinte à multa de mora de vinte por cento ou **à multa de lançamento ex-officio** acrescida, em qualquer dos casos, de juros de mora.

.....  
Art. 17- **Sem prejuízo do disposto no artigo anterior, no caso de falta de apresentação da declaração de rendimentos ou de sua apresentação fora do prazo devido, aplicar-se-á a multa de um por cento ao mês sobre o imposto devido, ainda que tenha sido integralmente pago.”**

A multa instituída pelo artigo 16 da Decreto-lei nº 1.967/82 destina-se a punir infração diversa da punível com a multa prevista no art. 21, alínea **b**, do Decreto-lei nº 401/68. Esta pressupõe um **lançamento ex-officio** e incide sobre o valor apurado pela autoridade administrativa. Aquela tem como pressuposto

a **falta de recolhimento** de valores estimados na forma da lei ou apurados pelo sujeito passivo ( antecipações, duodécimos ou quotas).

O artigo 17 do DL 1.967/82 prevê a cobrança cumulativa da multa por atraso ou falta de entrega da declaração com a **multa por falta de recolhimento** de imposto, antecipações, duodécimos ou quotas, mas não com a multa por lançamento *ex-officio* nos casos de falta de declaração ou de declaração inexata. Nesses casos, a multa por lançamento *ex-officio* exclui a multa por falta ou atraso na entrega da declaração.

Este entendimento não se altera pelo fato de o embasamento legal da multa ser o art. 88, inciso I, da Lei 8.981/95, cuja dicção é a mesma do art. 17 do Decreto-lei nº 1.967/82:

“Art. 88- A falta de apresentação da declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado, sujeitará a pessoa física ou jurídica:

I- À multa de mora de um por cento ao mês ou fração sobre o imposto devido, ainda que integralmente pago;”

Aliás, o parágrafo único do art. 27 da Lei 9.532/97 reforça o entendimento de que a multa por atraso na entrega da declaração é aplicável apenas nos casos de entrega espontânea, porém fora do prazo. Diz o referido dispositivo:

“Parágrafo único. A multa a que se refere o art. 88 da Lei nº 8.981, de 1995, será:

- a) deduzida do imposto a ser restituído ao contribuinte, se este tiver direito à restituição;
- b) exigida por meio de lançamento efetuado pela Secretaria da Receita Federal, notificado ao contribuinte.”

Ou seja, se o contribuinte entregar espontaneamente sua declaração fora do prazo, duas situações poderão ocorrer, a saber: a) se a declaração acusar imposto a restituir, o valor da multa será deduzido do valor da restituição; b) se a declaração não acusar imposto a restituir, a Secretaria da Receita Federal formalizará a exigência da multa mediante lançamento de ofício. Em ambos os casos, a base de cálculo da multa é o imposto devido **declarado**.

Pelas razões expostas,:

I- Acolho a preliminar de decadência quanto ao lançamento da Contribuição Social sobre o



Lucro Líquido relativa aos períodos de apuração de 02 e 03/1994.

II- Rejeito a preliminar de improcedência do lançamento com base no art. 62 do Decreto 70.235/72.

III- No mérito, dou provimento parcial ao recurso para:

- a) excluir da base de tributável a parcela relativa à correção monetária da Provisão para Contingência;
- b) determinar que o valor da contribuição social apurada neste procedimento seja deduzida na determinação do lucro real de 31/12/94, 31/12/95 e 31/12/96;
- c) determinar que a multa por lançamento de ofício incida apenas sobre a diferença entre os valores correspondentes aos índices aplicados pela empresa e os autorizados pelo Poder Judiciário
- d) cancelar a multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos.

Sala das Sessões - DF, em 20 de janeiro de 2001



SANDRA MARIA FARONI