



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002176/2002-35
Recurso nº : 142072
Matéria : IRPJ E OUTRO - Ex(s): 1998
Recorrente : MASSA FALIDA GRANJA TRÊS PINHEIROS LTDA
Recorrida : DRJ-SANTA MARIA - RS
Sessão de : 21 DE JUNHO DE 2006
Acórdão nº : 107-08.623

CONTRIBUIÇÕES – LANÇAMENTO DE OFÍCIO – DECADÊNCIA – CTN, ART. 150, PARÁGRAFO 4º – APLICAÇÃO – Tendo a Suprema Corte, de forma reiterada, proclamado a natureza tributária das contribuições de seguridade social, determinando, pois, em matéria de decadência, a lei e o direito aplicável, por força do que dispõe o art. 146, III, b da Constituição Federal, aplicam-se as regras do CTN em detrimento das dispostas na Lei Ordinária 8.212/91. Interpretação mitigada do disposto na Portaria MF 103/02, isto em face do disposto na Lei 9.784/99 que manda o julgador, na solução da lide, atuar conforme a lei e o Direito.

LUCRO INFLACIONÁRIO – DECADÊNCIA - a decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo ao lucro inflacionário diferido só se inicia no momento de sua realização efetiva ou no período em que a legislação prescreve sua realização obrigatória, mesmo em percentuais mínimos. Procedente a exigência fiscal em decorrência da falta de realização mínima obrigatória do lucro inflacionário no percentual exigido pela lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MASSA FALIDA GRANJA TRÊS PINHEIROS LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência de IRPJ e CSLL até setembro/97, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Luiz Martins Valero, Marcos Vinicius Neder de Lima (Relator) e Albertina Silva Santos de Lima que afastavam a decadência apenas em relação à CSLL e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Natanael Martins.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002176/2002-35
Acórdão nº : 107-08623

MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE

NATANAEL MARTINS
REDATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 02 AGO 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: RENATA SUCUPIRA DUARTE, HUGO CORREIA SOTERO, NILTON PÊSS e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002176/2002-35
Acórdão nº : 107-08623

Recurso nº : 142072
Recorrente : MASSA FALIDA GRANJA TRÊS PINHEIROS LTDA

RELATÓRIO

MASSA FALIDA GRANJA TRÊS PINHEIROS LTDA, qualificada nos autos recorre a este Colegiado da decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em SANTA MARIA - RS que manteve integralmente o lançamento de Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e Contribuição Social sobre o Lucro relativo ao ano-base de 1997. A exigência litigiosa decorre da falta de realização do lucro-inflacionário do ano-calendário de 1997 e da inobservância dos requisitos legais na reavaliação de bens.

Segundo relata a fiscalização o contribuinte, a autuada é optante pela realização favorecida do lucro inflacionário acumulado e não efetuou a realização mínima obrigatória de 10% no ano de 1997 (2,5% ao trimestre), ou seja, não adicionou esse valor ao lucro líquido do período para apuração do lucro real.

Com relação à reavaliação de bens, a fiscalização aduz que o laudo de avaliação apresentado pela autuada não satisfaz as exigências previstas no art. 8º da Lei nº 6.404, de 1976, pelos seguintes motivos:

1. foi elaborado por pessoa que não está devidamente identificada, constando apenas número no CREA;
2. não informa a vida útil remanescente dos bens objeto da reavaliação;
3. não traz a identificação contábil dos bens reavaliados;
4. não informa sobre a documentação de cada bem reavaliado;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002176/2002-35
Acórdão nº : 107-08623

5. não informa a data de aquisição ou de início da construção do bem objeto da reavaliação.

Em consequência dessas irregularidades, o valor da Reserva de Reavaliação de bens do Ativo Permanente foi adicionada ao lucro líquido do período-base encerrado em 30/06/1997 para efeito de determinar o Lucro Real da interessada.

Cientificada da autuação em 4/12/2002, a contribuinte apresenta impugnação, em que, em síntese, alega:

- Decadência

Acaso seja admitido como correto o procedimento fiscal, considerando que o lançamento é por homologação, de acordo com o art. 150, § 4º, do CTN, na data da autuação já tinha decaído o direito da autoridade tributária constituir o crédito tributário, pois o início da ação fiscal se deu em agosto de 2002 e o fato gerador ocorreu em junho de 1997.

- Quanto à reavaliação de bens

A fiscalização juntou a manifestação do perito nomeado pelo juízo, porém deixou de apresentar a folha subsequente, onde o perito refere textualmente: "Os novos Laudos de Avaliação dos Imóveis urbanos, os imóveis rurais e demais bens componentes do acervo líquido da empresa, representaram um valor de R\$ 10.987.792,45, contra o valor de R\$ 20.623.747,43, anteriormente contabilizado. A perícia efetuou ajustes com base nos laudos após a falência." Demonstra-se, desta forma, que a impugnante efetuou a devida correção, pois a contabilidade apresentava graves distorções, tanto que foi a falência, e que impôs ao perito nomeado pelo juízo da falência a proceder na correção da contabilidade.

Se a fiscalização adota como referencial a perícia, o que deve fazê-lo até o fim, não pode aceitar aquilo que favorece o fisco, e apartar aquilo que não lhe aumenta a constituição de crédito tributário.

- Quanto ao lucro inflacionário



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002176/2002-35
Acórdão nº : 107-08623

A fiscalização ao efetuar o lançamento referente ao lucro inflacionário realizado não considerou a regra contida no art. 354, I, do RIR (exclusão na determinação do lucro da exploração da atividade rural), já que a atividade da impugnante é considerada como rural.

Outros pontos devem ser considerados: Lei nº 9.065, de 1995, art. 8º - a partir de 1º de janeiro de 1996 devia ser considerado realizado mensalmente, no mínimo, 1/120 do lucro inflacionário apurado em cada ano-calendário anterior. Lei nº 9.249, de 1995, art. 7º - o saldo do lucro inflacionário acumulado remanescente em 31 de dezembro de 1995, devidamente corrigido, devia ser realizado de acordo com as regras da legislação então vigente. Lei nº 8.541, de 1992, art. 32 – a partir do exercício financeiro de 1995, a parcela de realização mensal do lucro inflacionário acumulado, seria de no mínimo de 1/120.

Feita essa panorâmica, temos que o lucro inflacionário teve sua ocorrência final em 31.12.95. Assim, se for considerado o art. 150, § 4º, como pelo art. 173, I, do CTN, a parcela a título de lucro inflacionário já se encontra decaída, porquanto a contagem se iniciou em 01.01.1996.

Porém, se for considerado que o critério da contagem do prazo é a da realização do lucro inflacionário (parcelamento), igualmente terá decaído o direito da constituição de tal crédito, em razão do não pagamento de tais parcelas, acabou por gerar o vencimento antecipado, conforme determinação do art. 913 do RIR/94. Assim, antes de 01.08.97 já se iniciou a contagem do prazo decadencial. A fiscalização também aplicou indevidamente sobre o montante identificado como lucro inflacionário o percentual da CSLL.

- Quanto à multa e os juros de mora

Em ambos os itens atacados, a fiscalização aplicou, ainda, multa e juros de mora. Tal procedimento viola o disposto no inciso III, do Parágrafo único, do art. 23 e 26 do Decreto-lei nº 7.661, de 1945, bem como as Súmulas 565 e 192 do STF.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002176/2002-35
Acórdão nº : 107-08623

Sustenta que o Decreto nº 332/91 excedeu o poder regulamentar ao determinar a correção monetária do lucro inflacionário acumulado em 1989 pelo IPC/90;

A Delegacia de Julgamento decidiu, em 4 de dezembro de 2003, pela procedência do lançamento de IRPJ e CSLL nos seguintes termos:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1997

Ementa: NULIDADE DO LANÇAMENTO

Se o auto de infração possui todos os requisitos necessários a sua formalização, estabelecidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e se não forem verificados os casos taxativos enumerados no art. 59 do mesmo decreto, não é nulo o lançamento de ofício.

NULIDADES. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA.

Tendo sido a interessada cientificada plenamente das infrações que lhe foram imputadas, sendo-lhe concedido prazo regulamentar para apresentação do contraditório, o que ensejou a oportunidade de defesa, não merece acolhida a solicitação de nulidade do procedimento fiscal, uma vez que não restou configurada a violação ao princípio do contraditório e da ampla defesa.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1997

Ementa: LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. IRPJ.

A decadência dos tributos lançados por homologação, uma vez havendo antecipação de pagamento, é de cinco anos a contar da data da ocorrência do fato gerador, de acordo com o art. 150, § 4º, do CTN. Em não havendo antecipação de pagamento, hipótese dos autos, aplica-se o art. 173, I, do CTN, quando o termo inicial para contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. CSLL

O direito de proceder ao lançamento relativo às contribuições sociais destinadas ao orçamento da seguridade social não recolhidas, extingue-se no prazo de dez anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito respectivo poderia ter sido constituído, de acordo com o inciso I do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991.

DECADÊNCIA. LUCRO INFLACIONÁRIO REALIZADO

Com referência à realização do lucro inflacionário diferido de períodos anteriores, o prazo decadencial não pode ser contado a partir do exercício em que se deu o diferimento, mas a partir de cada exercício em que deve ser tributada sua realização.

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA. LANÇAMENTO. FALÊNCIA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002176/2002-35
Acórdão nº : 107-08623

Sendo a atividade administrativa do lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, a autoridade lançadora não pode deixar de exigir a multa de ofício e os juros de mora, apurados em procedimento de ofício, de contribuinte em situação falimentar, pois não há dispositivo legal que impeça a exigência dessas parcelas do crédito tributário.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1997

Ementa: REAVALIAÇÃO DE BENS DO ATIVO PERMANENTE

A falta de cumprimento dos requisitos estabelecidos no art. 8º da Lei nº 6.404, de 1976, na elaboração do laudo de avaliação, torna tributável a contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente que está registrada na conta Reserva de Reavaliação.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. ATIVIDADE RURAL

A partir dos períodos-base iniciados em 01/01/96, não há necessidade do cálculo do Lucro da Exploração das empresas com resultados provenientes da atividade rural, uma vez que as alíquotas do imposto e do adicional se confundem com as alíquotas aplicáveis as empresas que exploram as demais atividades, por força da revogação do art. 12 da Lei nº 8.023, de 1990, pelo art. 36, inciso III, da Lei nº 9.249, de 1995.

LANÇAMENTO DECORRENTE. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

O relator rejeita, inicialmente, as preliminares alegadas, eis que considera não configurado cerceamento de defesa a recorrente. Além disso, afasta a alegação decadência de IRPJ respaldada na aplicação do prazo de cinco anos previsto no art. 173, inciso I, do CTN e da CSLL com fundamento no art. 45 da Lei nº 8.212/91 que prevê o prazo decadencial de 10 anos para constituição do crédito tributário. Ressalte-se que, no ano de 1997, não se verificou a existência de pagamentos de IRPJ já que não foi apurado resultado positivo no período.

Segundo o julgador, o Laudo de Avaliação de 16/06/97 juntada aos autos (fls. 66-75) não atende os requisitos estabelecidos no art. 8º e § 1º, da Lei nº 6.404, de 1976, ou seja: a avaliação não foi realizada por 3 (três) peritos ou empresa especializada; não estão indicados os critérios de avaliação e dos elementos de comparação adotados; o laudo de avaliação não está instruído com os documentos relativos aos bens avaliados. Sustenta que o Laudo de Avaliação apresentado resume-se a uma lista contendo a especificação e o valor dos bens – terrenos, máquinas,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002176/2002-35
Acórdão nº : 107-08623

equipamentos, veículos e construções – sem a identificação do único avaliador que foi citado pelo Perito Contábil, à fl. 76.

Por conseguinte, sendo o Laudo de Avaliação imprestável para lastrear, nos termos da lei, a Reserva de Reavaliação constituída pela autuada, deve o respectivo valor ser tributado nos termos do § 3º do art. 382 do RIR/94.

Com relação à segunda infração, aduz o relator que o fato gerador do imposto de renda incidente sobre o “lucro inflacionário acumulado a realizar” não pode ser considerado como ocorrido na data do seu diferimento, mas tão-somente, na data de sua realização. Acrescente-se que, de acordo com a legislação vigente, deve ser aplicado sobre a base de cálculo (lucro inflacionário acumulado a realizar) a alíquota prevista na data da realização do lucro inflacionário (data do fato gerador) e, não, a alíquota prevista na data em que o lucro foi diferido, pois o art. 144 do CTN impõe que o lançamento se reporte à data de ocorrência do fato gerador.

Rejeita, ainda, a Turma julgadora a alegação de erro no cálculo do Lucro da Exploração, pois, a partir dos períodos-base iniciados em 01/01/96, não há necessidade desse cálculo para empresas com resultados provenientes da atividade rural, uma vez que as alíquotas do imposto e do adicional se confundem com as alíquotas aplicáveis as empresas que exploram as demais atividades, por força da revogação do art. 12 da Lei nº 8.023, de 1990, pelo art. 36, inciso III, da Lei nº 9.249, de 1995.

Por fim, aduz que, no auto de infração da CSLL (fls. 09-12), ao contrário do que alega a defesa, os valores do lucro inflacionário realizado não foram computados. A tributação desses valores somente ocorreu no lançamento de IRPJ.

No que respeita a exigência de multa e juros de mora, adoto e transcrevo os argumentos da decisão recorrida bem enfrentou a questão, a saber:

“A defesa contesta o lançamento da multa de ofício e dos juros de mora, alegando que o fisco violou os seguintes dispositivos legais:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002176/2002-35
Acórdão nº : 107-08623

Decreto-Lei nº 7.661, de 1945 (Lei de Falências)

“Art. 23. Ao juízo da falência devem concorrer todos os credores do devedor comum, comerciais ou civis, alegando e provando os seus direitos.

Parágrafo único. Não podem ser reclamados na falência:[...]

III – as penas pecuniárias por infração das leis penais e administrativas.[...]

Art. 26. Contra a massa não correm juros, ainda que estipulados forem, se o ativo apurado não bastar para o pagamento do principal.”

Súmulas do STF

“192. Não se inclui no crédito habilitado em falência a multa fiscal com efeito de pena administrativa.”

“565. A multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência.”

(...) Vê-se nos dispositivos legais acima transcritos, que está evidenciado o privilégio e a garantia conferidos ao crédito tributário, que no lançamento de ofício é composto pelos valores do tributo ou da contribuição, da multa de ofício e dos juros de mora.

A autuada, por lado, discorda da exigência da multa de ofício e dos juros de mora, fundamentando-se nos dispositivos legais já citados, no entanto, não está afastado o caráter vinculado e obrigatório do crédito tributário, nos termos do art. 142 e § Único, do CTN, diploma pacificamente reconhecido como tendo status de lei complementar.

À autoridade fiscal incumbe constituir o crédito tributário apurado, não sendo-lhe atribuída qualquer faculdade discricionária que permita se abster de aplicar as penalidades e juros de mora previstos na lei. Além disso, não há disposição alguma que conduza ao entendimento de não ser cabível a multa de ofício para as massas falidas, sendo de se ressaltar que, em sentido contrário, o art. 186 e seguintes, o CTN dotou o crédito tributário de garantias e privilégios de modo que sejam resguardados os interesses da Fazenda Pública, e no § 1º do art. 188 está a determinação para que sejam reservados bens suficientes à extinção total do crédito tributário e seus acréscimos, não sendo excepcionada qualquer parcela.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002176/2002-35
Acórdão nº : 107-08623

Ademais, segundo a jurisprudência administrativa, cabe ao juiz, nos casos de falência, habilitar os créditos reclamados contra a massa falida e, aí sim, nessa oportunidade, incumbe, se for o caso, obstruir aquelas parcelas cujo seguimento seja legalmente vedado. É o que decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais no julgamento do RP/105-0.065, na Sessão de 26/11/1981, tendo o relator assim fundamentado o seu voto vencedor:

“...O sujeito passivo se rebelou contra a cobrança da multa, sob o fundamento de que o art. 23, item III, do D.L. 7661/45 (Lei das Falências) veda expressamente essa exigência às empresas que estão em processo falimentar. Data Vênia, tal entendimento não poderá prosperar, tendo em vista que a multa não poderá ser excluída na fase administrativa. O dispositivo legal retro citado apenas dispõe que a multa fiscal não concorrerá com os demais créditos ao monte na falência. É curial que a habilitação na falência é uma fase muito posterior ao exame da legitimidade do lançamento dado situar-se na fase de cobrança.”

No caso de excluir a multa, corretamente aplicada, o Conselheiro Harry Conrado Schüller, ao prolatar o seu voto no acórdão nº 103-02.126, declara que tal exclusão desfiguraria a infração contida, de que é consequência, pois a sua eventual dispensa tornaria inviável sua exigibilidade dos administradores, nos casos de responsabilidade solidária ou responsabilidade pessoal, inclusive obstaría eventual ação criminal contra os mesmos (sic).

Além do mais, deve ser salientado que a exclusão da multa somente poderá ocorrer em Juízo, no processo falimentar, e não antes, caso contrário, na hipótese da reversão do estado falimentar, a Administração Fiscal jamais poderia vir a exigir o seu montante.

Diante do exposto, e do que mais consta nos presentes autos, dou provimento ao recurso especial.” (Ac. nº 105-3.295, Sessão de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002176/2002-35
Acórdão nº : 107-08623

11/05/1989 – Jurisprudência Administrativa 12.7 – pág. 176 – Editora
Resenha Tributária – Maio/92)

Insatisfeito com a decisão de primeiro grau, o interessado interpôs tempestivamente recurso voluntário a este Conselho.

Preliminarmente, afirma que não lhe pode ser exigido arrolamento ou depósito recursal em razão de sua falência. Reitera os argumentos já expendidos na inicial e acrescenta seu inconformismo com a imposição de multa de ofício e juros sobre a massa falida.

É o relatório

A handwritten signature or mark, possibly a stylized '8' or a similar character, located in the bottom right corner of the page.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002176/2002-35
Acórdão nº : 107-08623

VOTO VENCIDO

Conselheiro MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA, Relator

Ressalte-se, preliminarmente, que os bens da recorrente estão arrecadados pelo juízo da falência e, portanto, não lhe pode ser exigido arrolamento para fins recursal. O recurso atende os pressupostos de admissibilidade e, portanto, dele conheço

Cumpra examinar, inicialmente, a alegação de decadência do direito de lançar para o IRPJ e CSLL.

Tenho defendido em diversos julgados que a definição do termo inicial do prazo de decadência, na hipótese de lançamento por homologação, dependerá da constatação da antecipação de pagamento por parte do contribuinte. Assim, a existência de pagamento é condição essencial para haver homologação.

Portanto, se houver pagamento, estará, na forma do § 1º do art. 150 do CTN extinto o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento; deste modo, na forma do § 4º desse dispositivo legal, o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário pelo lançamento é de 5 (cinco) anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador. No entanto, na hipótese de não haver pagamento antecipado do imposto devido, não há como se falar em homologação, e nem em aplicação do § 4º do art. 150 do CTN, aplicando-se a regra do art. 173, I, do mesmo Código.

Ocorre que, de modo diverso ao meu entendimento, essa matéria se encontra pacificada no âmbito deste Conselho e da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Segundo essa jurisprudência, o que se homologa a teor do art. 150 do CTN é a atividade empreendida pelo contribuinte e não o pagamento antecipado. Entendem



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002176/2002-35
Acórdão nº : 107-08623

meus pares que se a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amolda-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial dá-se na forma disciplinada no § 4º do artigo 150 do CTN e o prazo decadencial é de cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador. É o que extraí das seguintes decisões da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais relativas ao IRPJ, *verbis*:

“DECADÊNCIA. A partir de janeiro de 1992, por força do artigo 38 da Lei n.º 8.383/91, o IRPJ passou a ser tributo sujeito ao lançamento pela modalidade homologação. O início da contagem do prazo decadencial é o da ocorrência do fato gerador do tributo, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN. Recurso negado” (CSRF/01-05.108, de 19/10/2004)

“IRPJ - DECADÊNCIA - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. Se a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amolda-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial dá-se na forma disciplinada no § 4º do artigo 150 do CTN, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. Recurso conhecido e negado.

(CSRF/01-05.138 29/11/2004)

Considerando essa respeitável jurisprudência, passo, a partir desse voto, a acompanhar o entendimento majoritário sobre a definição do termo inicial do prazo de decadência para o IRPJ, ressaltando meu ponto de vista contrário. Assim, passo a considerar que a contagem do prazo decadencial para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, salvo nos casos de fraude, dolo e simulação, inicia-se com a ocorrência do fato gerador de IRPJ como previsto no art. 150 do CTN.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002176/2002-35
Acórdão nº : 107-08623

Assim, em relação ao fato gerador do IRPJ ocorrido em 30 de junho de 1997 decorrente da adição ao resultado do exercício do valor da reavaliação de bens, verifica-se que o lançamento efetuado em 4/12/2002 se encontra alcançado pela decadência, pois fora do lustro admitido pela lei.

Vale observar, contudo, que a decadência do direito de constituir o lucro inflacionário diferido só se inicia no momento de sua realização efetiva ou no período em que a legislação prescreve sua realização obrigatória, mesmo em percentuais mínimos. Dessa forma, os fatos geradores ocorridos em 31 de março, 30 de junho e 30 de setembro de 1997, referentes à exigência de lucro inflacionário, só poderiam ser objeto de lançamento de ofício até 30 de setembro de 2002. O lançamento efetuado em 04/12/2002 ultrapassou esse prazo extintivo e, portanto, não há como prosperar as exigências nesses períodos. Apenas o período de apuração encerrado em 31 de dezembro de 1997 não está alcançado pela decadência, pois o Fisco poderia ter efetuado o correspondente lançamento até 31 de dezembro de 2002.

Com relação à exigência de CSLL, não acolho a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário para nenhuma das infrações, eis que esse prazo para constituição do crédito tributário é de dez anos como preceitua o art. 45 da Lei nº 8.212/91.

Resolvida a preliminar de decadência, passo a analisar o mérito da exigência.

Quanto à exigência remanescente de IRPJ, entendo procedente a exigência fiscal em decorrência da falta de realização mínima obrigatória do lucro inflacionário de 2,5% no último trimestre de 1997, ou seja, a adição desse valor ao lucro líquido do período para apuração do lucro real. Como bem demonstrou a decisão recorrida, não falar em Lucro da Exploração para atividade rural a partir de 1998, eis que as alíquotas do imposto e do adicional se confundem com as alíquotas aplicáveis



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002176/2002-35
Acórdão nº : 107-08623

as empresas que exploram as demais atividades, por força da revogação do art. 12 da Lei nº 8.023, de 1990, pelo art. 36, inciso III, da Lei nº 9.249, de 1995.

Também não procede a alegação de que a fiscalização exigiu CSLL sobre o montante lucro inflacionário realizado, pois tal exigência não consta do lançamento dessa Contribuição às fls 09 a12.

Quanto à adição do valor da reserva de reserva de reavaliação ao lucro real, que restou exigível para a CSLL, acompanho a decisão recorrida por entender que não foram obedecidos os requisitos previstos no art. 8º da Lei nº 6.404/76.

De fato, o Laudo de Avaliação, de fls. 66-75, não preenche os requisitos legais, uma vez que não foi realizado por 3 (três) peritos ou empresa especializada; não estão indicados os critérios de avaliação e dos elementos de comparação adotados; não está instruído com os documentos relativos aos bens avaliados.

O laudo não servindo para atestar a idoneidade da reavaliação promovida, infere-se que o acréscimo patrimonial registrado pela contribuinte decorrente da reavaliação não atende as condições legais que permitiam que sua contrapartida não fosse tributada. A regra legal determina que, sendo o Laudo de Avaliação imprestável para lastrear, nos termos da lei, a Reserva de Reavaliação constituída pela autuada, deve o respectivo valor ser tributado nos termos do § 3º do art. 382 do RIR/94.

Essa determinação não pode ser ilidida pelo fato que a empresa não ter se beneficiado de possível realização da reserva de reavaliação, pois a exigência deve ser formalizada a partir da verificação do desatendimento da condição sob pena de não poder fazê-lo mais tarde por força da decadência do seu direito de constituição do crédito tributário.

Com relação ao pedido de exclusão da multa e juros de mora incidentes sobre o débito em razão da falência, não vislumbro como possa isso ser



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002176/2002-35
Acórdão nº : 107-08623

feito nessa fase administrativa. Penso que a exclusão da multa somente poderá ocorrer em Juízo, no processo falimentar, e não antes, caso contrário, na hipótese da reversão do estado falimentar, a Administração Fiscal jamais poderia vir a exigir o seu montante.

Dado o exposto, dou provimento parcial ao recurso para acolher a decadência do IRPJ quanto à exigência relativa à adição da reavaliação de bens ao lucro real e a tributação do lucro inflacionário para fatos geradores ocorridos em 31 de março, 30 de junho e 30 de setembro de 1997. No mérito, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 21 de junho de 2006.


MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002176/2002-35
Acórdão nº : 107-08623

VOTO VENCEDOR

Conselheiro, Natanael Martins, Relator:

Em relação ao voto vencido, com a devida vênia, discordo do relator apenas em relação ao prazo de decadência do direito da Fazenda Nacional lançar a CSLL.

Com feito, com relação à contagem do prazo decadencial da CSLL, não obstante a posição de muitos de que não caberia a este órgão colegiado, integrante do Poder Executivo, negar aplicação a dispositivo legal em vigor, enquanto não reconhecida sua inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, no caso em espécie, ousou dela divergir, especialmente no que se refere à aplicação do artigo 45 da pré-falada Lei nº 8.212/91, porque, como se verá, não se está aqui a simplesmente negar vigência a uma lei, mas, sim, a de aplicar a lei que especificamente deve reger a matéria.

Com efeito, para esclarecer tal discordância, mister rememorar a moderna classificação das espécies tributárias já diversas vezes exaltada pela Colenda Suprema Corte e claramente dissecada no voto proferido pelo Excelentíssimo Ministro Carlos Velloso, no julgamento do RE nº 138.284/CE, datado de 1º de julho de 1992, ou seja, posteriormente à edição da Lei nº 8.212/91:

"As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) impostos (CF, arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (CF, art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (CF, ar. 145, III); c.2. parafiscais (CF, art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (CF, art. 195, I, II, III), c.2.1.2. outras de seguridade social (CF, art. 195, parág. 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, CF, art. 212, parág. 5º, contribuições para o Sesi, SENAI, SENAC, CF, art. 240); c.3. especiais: c.3.1 de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002176/2002-35
Acórdão nº : 107-08623

c.3.2. corporativas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148)."

Depreende-se da classificação tributária erigida pelo Ministro Carlos Veloso e acima reproduzida que as contribuições sociais, portanto, têm natureza tributária. E tal posicionamento do Pretório Excelso, como dito, não é isolado, o que se atesta pela transcrição de importantes manifestações do irretocável Ministro Moreira Alves, escolhidas dentre tantas outras manifestações dos Ministros daquela Corte:

"Sendo, pois, a contribuição instituída pela Lei nº 7.689/88 verdadeiramente contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social, com base no inciso I do artigo 195 da Carta Magna, segue-se a questão de saber se essa contribuição tem, ou não, natureza tributária em face dos textos constitucionais em vigor. Perante a Constituição de 1988, não tenho dúvida em manifestar-me afirmativamente." (RE nº 146.733/SP; j. 29.06.1992)

"Esta Corte, ao julgar o RE 146.733, de que fui relator, e que dizia respeito à contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas instituída pela Lei nº 7.689/88, firmou orientação no sentido de que as contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social têm natureza tributária, embora não se enquadrem entre os impostos." (Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1 Distrito Federal; j. 1º.12.1993)

Desse modo, afigura-se incontestemente a natureza tributária da contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88, assim como de qualquer outra contribuição social. Tal afirmação, contudo, não esgota a questão, porquanto a natureza tributária das contribuições sociais acarreta-lhes consequência de suma importância ao deslinde da controvérsia instaurada nestes autos, qual seja, a sua submissão às normas gerais de tributação veiculadas por lei complementar.

Retomando-se o voto do ilustre Ministro Carlos Velloso acima transcrito parcialmente, o qual, lembre-se, trata da figura das contribuições sociais no novel ordenamento, infere-se que:

"(...) A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b). Quer dizer, os prazos de decadência e de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002176/2002-35
Acórdão nº : 107-08623

prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (CF, art. 146, III, b; art. 149).”

Corroboram esse entendimento diversas manifestações do Egrégio Supremo Tribunal Federal, o que se atesta pela transcrição de trechos de votos da lavra do Ministro Ilmar Galvão, proferidos, respectivamente, no julgamento dos já citados RE nº 146.733/SP e Ação Declaratória de Constitucionalidade 1-1/DF:

“A contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88 está prevista no art. 195 da Constituição Federal.

O dispositivo e seus incisos e parágrafos definem o tributo (caput), os contribuintes (inciso I e parágrafo 8º) e a base de cálculo.

Nada deixaram, como se vê, para eventual lei complementar, que, assim, não faz falta. A sua instituição, por isso, pôde ser autorizada por meio de lei (ordinária), no caput do art. 195, sendo certo que as «normas gerais» a que está sujeita não de ser encontradas na lei complementar que, entre nós, já regula a matéria prevista no art. 146, III, b, da CF.”

“Na verdade, no que tange à base de cálculo, as vedações constitucionais são circunscritas às hipóteses de taxas relativamente aos impostos (art. 145, par. 2º) e de impostos da competência residual da União, no que diz respeito aos demais impostos, federais, estaduais ou municipais (art. 154, I).

Não referem, pois, às contribuições sociais, como as de que se trata, em relação as quais se limitou, no art. 149, a declarar sujeitas às normas do artigo 146, III e 150, I e III, além do disposto no art. 195, par. 6º.”

Com efeito, dúvidas não hão de remanescer acerca da submissão das contribuições sociais, dentre elas a de que ora se trata, às normas gerais referidas no artigo 146, III, da Carta Magna, as quais estão contidas no Código Tributário Nacional. Isso a despeito da desnecessidade de lei complementar para sua instituição, conforme também já decidiu a Egrégia Suprema Corte.

Dita o referido artigo 146, III, da Constituição Federal que:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002176/2002-35
Acórdão nº : 107-08623

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) **obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; (...)** (grifos nossos)

No Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172/66, alçada à categoria de lei complementar quando da sua recepção pelo ordenamento vigente -, a decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário está prevista, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, no artigo 150, § 4º, e, para os demais tributos, no artigo 173, I.

Tratando-se de tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação, como de fato se trata, aplica-se à espécie o artigo 150, § 4º, do CTN, o qual dita que se operará a decadência em cinco anos “(...) a contar da ocorrência do fato gerador (...)”.

E nem se alegue que o artigo 45 da Lei nº 8.212/91 referir-se-ia a regra específica de decadência aplicável às contribuições destinadas à Seguridade Social, haja vista que, como visto à exaustão, determina a Constituição Federal que a decadência em matéria tributária deve ser tratada por lei complementar. Ou seja, sendo inegável a natureza tributária da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, está ela, pois, sujeita ao mencionado mandamento constitucional devidamente regulamentado no Código Tributário Nacional.

Não se trata, aqui, como já de início asseverado, de negar aplicação a dispositivo vigente de lei ainda não declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal e, por via de conseqüência, de negar vigência à Portaria MF 103/2002 que delimitou a competência dos Conselhos de Contribuintes, mas, sim, de eleger, entre dois dispositivos de lei, aquele que mais se adapta ao ordenamento vigente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002176/2002-35
Acórdão nº : 107-08623

Ensina o Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira, em lição de atualidade e profundidade indiscutíveis, que:

"A interpretação das leis não deve ser formal, mas sim, antes de tudo, real, humana, socialmente útil. (...) Se o juiz não pode tomar liberdades inadmissíveis com a lei, julgando 'contra legem', pode e deve, por outro lado, optar pela interpretação que mais atenda às aspirações da Justiça e do bem comum" (RSTJ 26/384)

Ora, não se está a tratar aqui tão-somente da aplicação da Lei nº 8.212/91, mas também do Direito, haja vista que, repisando regra comezinha do direito processual, ao julgador cabe aplicar a Lei e o Direito.

Ninguém menos que Miguel Reale, elucidando o pensamento sempre vivo do saudoso jurista italiano Tullio Ascarelli, brilhantemente ensina que:

"O ato interpretativo, segundo Ascarelli, não se reduz a mera inferência lógica a partir de regras de direito, tomadas como premissas, mas ao contrário, representa uma valoração a partir de paradigmas normativos. (...) Como se vê, Ascarelli estava convencido, e este é um dos seus grandes méritos, que não pode haver interpretação que não envolva uma preferência valorativa, segundo parâmetros normativos, os quais delimitam a função criadora do intérprete, mas não a suprimem. Interpretar é valorar, ou seja, optar entre valores compatíveis com a estrutura normativa. Todo intérprete, por mais isento ou neutro que queira ser, jamais poderá libertar-se, primeiro, de seu coeficiente pessoal axiológico e, em segundo lugar, do coeficiente social de preferência inerente à sociedade a que ele pertence, ou ao "tempo histórico" que está vivendo.

O advogado, o teórico ou o juiz são, antes de mais nada, homens inseridos num contexto de valorações e de preferências. Antes do jurista, há, em suma, a consciência, que é, ao mesmo tempo, uma realidade psíquica, com motivações econômicas, morais, religiosas, as quais não podem deixar de condicionar o ato interpretativo.

.....
Para chegar a uma "interpretação concreta", Ascarelli adota a tese desenvolvida por um grande mestre da Teoria do Estado, Herman Heller, segundo o qual a interpretação não se põe no fim, como resultado do ordenamento, mas sim no começo do ordenamento, o que quer dizer que ela condiciona o sistema normativo. Por outras palavras, o ordenamento jurídico só se torna pleno graças à mediação hermenêutica, ou, mais propriamente, graças ao trabalho criador do intérprete. (...)." ("A teoria da interpretação segundo Tullio Ascarelli", in



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002176/2002-35
Acórdão nº : 107-08623

Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro nº 38, p. 75).

Aliás, se dúvidas outrora houvesse quanto a função judicante na esfera administrativa, estas se dissiparam com o advento da Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, aplicável no âmbito do processo administrativo tributário federal, que, solenemente, proclamou que “nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de atuação conforme a lei e o Direito” (art. 2o., par. Único, inciso I).

Nessa vereda, diga-se que a questão não se põe ao extremo de reputar inconstitucional esta ou aquela norma, mas sim de interpretar o Direito vigente, como princípio ao exercício das funções de um órgão judicante. Isso, pois, afastada a “consciência” do julgador, esvaziada estaria a tarefa desse Egrégio Colegiado, mormente considerando que a interpretação é instrumento imprescindível a qualquer operador do Direito.

Deveras, não se há de fechar os olhos ao fato de que a Constituição incumbiu à lei complementar a competência para disciplinar o instituto da decadência em matéria tributária, competência esta exercida pelo Código Tributário Nacional e aplicável às contribuições sociais, conforme interpretação pacífica engendrada do Egrégio Supremo Tribunal Federal, guardião da Constituição Federal.

Remetendo-se novamente a atenção à supra transcrita lição de Miguel Reale, frise-se que “o ordenamento jurídico só se torna pleno graças à mediação hermenêutica”. É, portanto, lançando-se mão dessa mediação hermenêutica, e de nada mais, que se aplica ao caso concreto o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional ao invés do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, privilegiando-se a plenitude do ordenamento jurídico.

Outro giro e se mais não bastasse, não se pode negar que precedentes jurisprudenciais declaratórios da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002176/2002-35
Acórdão nº : 107-08623

nº 8.212/91 também devem ser sopesados na verificação da aplicação da lei ao caso concreto, a exemplo do acórdão oriundo do julgamento da Argüição de Inconstitucionalidade nº 63.912, incidente no Agravo de Instrumento nº 2000.04.01.092228-3/PR, cuja ementa é a seguir transcrita:

“Argüição de Inconstitucionalidade. Caput do artigo 45 da Lei nº 8.212/91.

É inconstitucional p caput do artigo 45 da Lei nº 8.212/91 que prevê o prazo de 10 anos para que a seguridade social apure e constitua seus créditos, por invadir área reservada à lei complementar, vulnerando, dessa forma, o art. 146, III, b, da Constituição Federal.”

(TRF – 4ª Região – Corte Especial – DJ 05.09.2001)

Nesse sentido, se o julgador possui em mãos instrumentos cujo manejo possibilita a aplicação ao caso concreto de norma harmônica com o ordenamento jurídico, pode e deve fazê-lo. Não se há de esperar que o Egrégio Supremo Tribunal Federal reconheça a inconstitucionalidade apontada via declaração efetuada pelo controle difuso, cuja extensão de efeitos a todos os contribuintes reclamaria a edição de Súmula do Senado Federal, ato de discricionariedade indiscutível.

Assim, se é certo que os Conselhos de Contribuintes devem se pautar segundo suas regras de competência judicante, não menos certo é o fato de que no exercício dessa atividade, cuja competência deriva do Decreto 70235/72, lei ordinária como proclamado pelo Poder Judiciário devem os julgadores, por força dos princípios emergentes na Lei já citada Lei 9.784/99, aplicar o direito cabível à espécie. É justamente em face dessa realidade contextual que se deve tomar a referida Portaria MF 103/02 como veiculadora de regras não exaustivas de competência.

Noutras palavras, quando a lei e o direito aplicável emergirem de forma incontestada, sobretudo quando derivado de reiteradas manifestações ou de decisões definitivas de Tribunais Superiores, especialmente do Supremo Tribunal Federal quando este, de forma definitiva, já tenha feito o devido controle de constitucionalidade, o órgão judicante não somente pode como deve aplicá-los.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002176/2002-35
Acórdão nº : 107-08623

Nesse contexto, considerando que a ciência do auto de infração se verificou no dia 4 de dezembro de 2002, é de se reconhecer também a decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir crédito tributário de CSLL em relação ao fato gerador verificado em junho de 1997, por aplicação da norma contida no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional ao caso concreto.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 21 de junho de 2006.

Natanael Martins
NATANAEL MARTINS