



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 11065.003952/2001-36  
Recurso nº. : 138.322 – VOLUNTÁRIO  
Matéria : CSLL - Exercício de 1997  
Recorrente : BANCO SANTANDER BANESPA S. A. – ARRENDAMENTO MERCANTIL -  
(SUC. DE MERIDIONAL LEASING S. A. ARRENDAMENTO MERCANTIL)  
Recorrida : DRJ EM PORTO ALEGRE - RS  
Sessão de : 16 de setembro de 2004  
Acórdão nº. : 101-94.690

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. – DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS. – RETIFICAÇÃO. – A retificação da declaração de rendimentos, por iniciativa do contribuinte, é admissível quando o pedido estiver firmado na existência de “erro de fato”.

CSLL – EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. ‘ Além das adições e exclusões ao lucro líquido, para efeito de determinar a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a pessoa jurídica poderá promover eventuais ajustes de períodos anteriores, notadamente quando daí não resultar prejuízo para a Fazenda Pública Federal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BANCO SANTANDER BANESPA S. A. – ARRENDAMENTO MERCANTIL (SUC. DE MERIDIONAL LEASING S. A. – ARRENDAMENTO MERCANTIL).

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

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 26 OUT 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros VALMIR SANDRI, PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA FARONI, CAIO MARCOS CÂNDIDO, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Processo n.º : 11065.003952/2001-36  
Acórdão n.º : 101-94.690

Recurso n.º : 138.322 – VULUNTÁRIO  
Recorrente : BANCO SANTANDER BANESPA S. A. – ARRENDAMENTO MERCANTIL -  
(SUC. DE MERIDIONAL LEASING S. A. ARRENDAMENTO MERCANTIL)

## RELATÓRIO

BANCO SANTANDER BANESPA S. A. – ARRENDAMENTO MERCANTIL - (SUCESSOR DE MERIDIONAL LEASING S. A. ARRENDAMENTO MERCANTIL), pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ - MF sob nº 88.337.985/0001-96, não se conformando com a decisão que lhe foi desfavorável, proferida pela Colenda Primeira Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre - RS que, apreciando impugnação tempestivamente apresentada manteve a exigência do crédito tributário formalizado através do Auto de Infração de fls. 89/90 - CSLL, recorre a este Conselho na pretensão de reforma da mencionada decisão de primeira Instância Administrativa.

O "RELATÓRIO DO TRABALHO FISCAL" de fls. 84/88 descreve a irregularidade apurada pela Fiscalização nestes termos:

“Os trabalhos fiscais foram executados das seguintes forma e amplitude;

- a) Verificação e análise, por amostragem, das adições e exclusões na apuração da base de cálculo da CSLL relativamente ao ano-calendário de 1996;
- b) Verificação e análise do valor excluído na apuração da base de cálculo da CSLL a título de ajuste por valores indevidamente adicionados em períodos de apuração anteriores.

No curso da ação fiscal detectamos irregularidades, com repercussão sob o aspecto tributário, na apuração da base de cálculo da CSLL do ano-calendário 1996. Os fatos e procedimentos relacionados com as irregularidades encontradas estão descritos nos itens a seguir.

.....

### **III – DAS EXCLUSÕES EFETUADAS PELA FISCALIZADA NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL**

Analisando a Declaração de Rendimentos apresentada relativamente ao ano-calendário 1996 (folhas 12 a 37), verificamos que, neste período de apuração, a fiscalizada apresentou base de cálculo da CSLL igual a zero.

Constatamos, ainda, que, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL (ficha 11 da Declaração), a fiscalizada exclui do lucro líquido o montante de R\$ 30.722.460,80 assim distribuído:

.....  
Em atendimento ao Termo de Solicitação de Informações e Documentos n.º 7, (...) a fiscalizada informou (...) que as "outras exclusões" na apuração da base de cálculo da CSLL correspondem aos seguintes títulos:

.....  
Posteriormente, em atendimento ao Termo de Solicitação de Informações e Documentos n.º 11, (...), a fiscalizada esclareceu (folhas 57 a 74), que a exclusões relativas aos "efeitos da Lei n. 8.200/91 sobre as superveniências ativas" se referem a valores indevidamente adicionados ao lucro líquido na apuração das bases de cálculo da CSLL nos anos-calendário 1992 a 1995.

Portanto, cabe desde já esclarecer que não se trata de exclusão de valores que compõem o lucro líquido do período de apuração (ano-calendário 1996), mas sim de valores que foram adicionados ao lucro líquido na apuração da base de cálculo da CSLL dos anos-calendário 1992 a 1995. Conseqüentemente, não se pode aplicar a presente situação o disposto no Ato Declaratório CST 34/87, por não se tratar de efeito tributário resultante de ajustes contábeis decorrentes da utilização do Plano de Contas (COSIF) instituído pelo BACEN.

.....  
**VI – DA CONCLUSÃO**

Em primeiro lugar, frisamos que não foi objeto de análise o mérito das adições consideradas indevidas pela fiscalizada. Ou seja, não avaliamos se, efetivamente, as adições ao lucro líquido efetuadas para fins de apuração das bases de cálculo da CSLL dos anos-calendário 1992 a 1995, eram devidas.

Nossa análise se restringiu à sistemática utilizada pela fiscalizada para apropriação dos reflexos das adições que considerou indevidas, na apuração da base de cálculo da CSLL no ano-calendário 1996.

Como resultado desta análise, concluímos que somente podem ser deduzidas do lucro líquido, para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, aquelas expressamente autorizadas pela legislação. E esse não é o caso da situação em tela. Portanto, a dedução efetivada pela fiscalizada não tem amparo legal."

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça impugnativa de fls. 97/121, capeando a documentação de fls 122 a 263, foi proferida decisão em primeiro grau, conforme faz certo o Acórdão DRJ/POA N.º 2979, de fls. 265 a 284, assim ementado:

Processo n.º : 11065.003952/2001-36  
Acórdão n.º : 101-94.690

“Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL  
Ano-calendário: 1996

Ementa: CSLL. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. As adições e exclusões ao lucro líquido para fins de apuração da base de cálculo da CSLL são definidas em *numerus clausus* pela lei. Inexiste autorização legal para que sejam excluídos valores da base de cálculo da CSLL a título de ajuste por adições a maior supostamente realizadas em períodos de apuração pretéritos.

PERÍODO DE COMPETÊNCIA. As expressões “inexatidão quanto ao período-base de escrituração” e “inexatidão quanto ao período-base de competência”, contidas no artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598/1977, significam inobservância do regime de competência contábil previsto no art. 177 da Lei nº 6.404-76 (Lei das Sociedades por Ações). Descabida, pois, a associação de tal norma a fatos que gravitam em torno de adições e exclusões de natureza fiscal.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. Se o Auto de Infração possui todos os requisitos necessários a sua formalização, estabelecidos pelo art. 10 do citado Decreto no 70.235/1972, e se não forem verificados aos casos taxativos enumerados no art. 59 do mesmo normativo, não se justifica argüir a nulidade do lançamento de ofício.

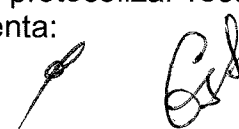
RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS. A exigência normativa para retificação da declaração antes de iniciado o procedimento de ofício é a comprovação do “erro nela contido”, não havendo distinção normativa entre espécies de gênero “erro”.

INCORPORAÇÃO. RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES. O sucessor responde pelo pagamento da multa de ofício aplicada à sucedida antes ou depois da incorporação.

JUROS DE MORA. Presente a determinação legislativa, válida e eficaz, para que seja exigida a taxa SELIC sobre “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”, exaure-se a discussão na esfera administrativa, face à ausência de competência da Administração para negar eficácia a atos normativos.

Lançamento Procedente.”

Cientificada dessa decisão em 29 de outubro de 2003 (fls. 286vº) e com ela não se conformando, em 28 de novembro seguinte a contribuinte fez protocolizar recurso endereçado a este Conselho (fls. 299/357) onde, em síntese, sustenta:



- i) no caso sob exame, o conflito teve origem a partir de dois atos, quais sejam: a) o auto de infração, que formalizou as pretensões tributárias; e b) a impugnação apresentada na esfera administrativa, que formalizou a resistência da contribuinte;
- ii) o suporte físico, denominado auto de infração, que juridicamente formalizou os atos consistentes na criação da pretensão jurídica à contribuição social e à multa de lançamento de ofício, pelas circunstâncias de o sujeito passivo não haver recolhido, em tempo hábil, a quantia pretendida pela Fazenda;
- iii) a causa do lançamento contestado está motivada pela autoridade lançadora: a) no ano calendário de 1996 a recorrente excluiu a quantia de R\$ 14.686.312,24, a título de "efeitos da Lei n. 8.200/91 sobre as superveniências ativas"; b) não existe base legal a suportar o fato de haver o contribuinte promovido tal exclusão na apuração da base de cálculo da CSLL; c) as exclusões permitidas são apenas e tão-somente aquelas elencadas no artigo 2º da Lei nº 7.689/88;
- iv) entende a administração tributária que a empresa deveria ter encaminhado solicitação de retificação das declarações de rendimentos, procedimento a ser utilizado pelo contribuinte quando identificado erro na declaração de rendimentos;
- v) não foi analisado o mérito das matérias que deram causa às adições objeto da glosa, ou seja, não foram avaliados se, efetivamente, as adições eram indevidas;
- vi) a recorrente formalizou sua impugnação conforme a disposto no artigo 15 do Decreto nº 70.235, de 1972, sendo certo que a parte nuclear da defesa está calcada em seis argumentos, os quais estão apresentados de forma resumida às fls. 307/309;
- vii) a recorrente argüiu a nulidade do lançamento, tendo em vista a violação do princípio da motivação, transgredido, na medida em que a administração reconheceu expressamente que não examinou "*as adições ao lucro líquido efetuadas para fins de apuração das bases de cálculo da CSLL dos anos-calendário 1992 a 1995 eram indevidas*";
- viii) tal argüição restou rejeitada pelo Acórdão recorrido, a partir dos argumentos: a) o ato descreveu de forma clara e inequívoca o objeto da atuação; b) a deficiência de motivação não dá causa à nulidade do lançamento, vez que possui o auto de infração todos os requisitos necessários à sua formalização, e não foram verificados os casos taxativamente enumerados no artigo 59 do Decreto nº 70.235/71;
- ix) o primeiro argumento, aparentemente, tem validade jurídica, vez que internamente o ato administrativo de lançamento tem justificativa, contudo, tal argumento não tem validade, pois lhe falta a justificativa externa, com apresentação de motivos suficientes que fundamentem as premissas do silogismo, sendo que, praticamente, foram apresentados motivos insuficientes, já que, caso as adições ao lucro líquido dos anos-calendário 1992 a 1995 fossem indevidas, o artigo 2º, da Lei nº 7.689, de 1988, não proibia a exclusão dos efeitos da Lei nº 8.200, de 1992, sobre as superveniências ativas;
- x) ao contrário do entendimento manifestado no Acórdão recorrido, a deficiência da motivação causa a nulidade do lançamento, tendo em vista

- que à luz da jurisprudência administrativa, o artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não exclui o comando jurídico inserto no artigo 2º, “d”, § único, da Lei nº 4.717, de 1965, segundo o qual são nulos os atos nos casos de inexistência de motivos;
- xi) particularmente, a motivação dos atos constitui requisito de validade, impondo à administração pública o dever jurídico de apontar a causa e os elementos determinantes da prática do ato administrativo, requisito que consagrou-se no contexto jurídico do estado de direito, exercendo as funções de legitimar os atos administrativos e oportunizar a defesa e o contraditório dos administrados;
  - xii) o regime jurídico dos processos administrativos consagrou-se, atualmente, o princípio da motivação dos atos administrativos, conforme conteúdo dos artigos 2º, § único, VII, e 50, I, § 1º, da Lei nº 9.784, de 1999;
  - xiii) de acordo com o silogismo esquematizado (fls. 317/318), o lançamento tributário não violou o princípio da motivação, pois a autoridade administrativa justificou, internamente, o ato administrativo de lançamento, com apresentação de motivos claros e congruentes, em particular “a existência de exclusão da base de cálculo da CSLL ao arripio da legislação vigente, que enumera, em “*numerus clausus*”, as hipóteses permitidas de adições e exclusões”;
  - xiv) o princípio da motivação dos atos administrativos exige a justificação externa dos atos administrativos, já que desde a Constituição de 1988, o sistema jurídico rejeita como fonte de legitimidade ou de consenso coisas tais como tradição ou autoridade, sendo que conforme esta nova perspectiva admite o sistema jurídico o determinismo metodológico, segundo o qual as decisões jurídicas não precisam ser justificadas porque procedem de uma autoridade legítima e/ou são resultado de simples aplicações de normas gerais, nem o decisionismo metodológico, segundo o qual as decisões jurídicas não precisam ser justificadas porque são puros atos de vontade;
  - xv) aparentemente os argumentos expendidos pela administração tributária para justificar o ato de lançamento são motivos suficientes, pois fundamentaram as premissas do silogismo segundo o qual “*na apuração da base de cálculo da CSLL relativa ao ano-calendário de 1996, o contribuinte excluiu do lucro líquido parcelas que considerou terem sido indevidamente adicionadas na apuração da base de cálculo da CSLL de períodos anteriores (1992 a 1995). Por falta de previsão legal, consideramos indevida a exclusão efetuada pelo contribuinte, conforme descrito no Relatório do Trabalho Fiscal que passa a fazer parte integrante do presente auto*”;
  - xvi) contudo, estes argumentos são motivos insuficientes, já que, no caso concreto, caso “*as adições no lucro líquido*” fossem indevidas, o artigo 2º da Lei nº 7.689, de 1988, não proibia a exclusão dos “*efeitos da Lei nº 8.200/91 sobre as superveniências ativas*”, de acordo com o princípio da razoabilidade, o qual causa, no caso, uma cláusula de inclusão;
  - xvii) particularmente, a deficiência da motivação causou a nulidade do lançamento, já que, à luz da jurisprudência administrativa, o artigo 59 do Decreto nº 70. 235, de 1972, que prescreve as hipóteses de nulidade no processo administrativo tributário federal, não exclui o artigo 2º, “d”,

- § único, da Lei nº 4.717, de 1965, segundo o qual “São nulos os atos (...) nos casos de (...) inexistência dos motivos”;
- xviii) a recorrente requer a reforma do aresto, a fim de que seja declarada a nulidade do lançamento, por não ter o mesmo validade jurídica, já que violou, particularmente, o princípio da motivação;
- xix) a recorrente não violou o artigo 2º da Lei nº 7.689, de 1988, ao contrário do entendimento manifestado no voto condutor do Acórdão recorrido, já que, de acordo com a exclusão dos “efeitos da Lei nº 8.200/91 sobre as superveniências ativas, que foram indevidamente adicionadas ao lucro líquido na apuração da base de cálculo da CSLL de períodos de apuração anteriores (1992 a 1995)”;
- xx) de acordo com o juízo “a quo”, a recorrente teria violado tal dispositivo legal, pois a mencionada regra jurídica descreve, exclusivamente, as hipóteses de exclusão, do que resultou considerar irregular o ajuste promovido em 1996, face à ausência de norma que possibilite a redução da base de cálculo da CSLL a título de ajustes de períodos pretéritos;
- xxi) o juízo “a quo” deduziu esta conclusão a partir da interpretação a contrário “sensu”, interpretando literalmente o dispositivo legal, pois os textos normativos têm uma autonomia, que restringe, em geral, a cognição dos interpretes, tanto na dogmática, quanto na jurisprudência, de acordo com moderna hermenêutica;
- xxii) a interpretação literal não constitui interpretação adequada, no caso concreto, já que esta interpretação violou o princípio da razoabilidade, segundo o qual a interpretação jurídica deverá levar em conta as particularidades do caso individual e do contribuinte atingido;
- xxiii) o caso concreto contém algumas particularidades, que exigem outro tratamento, em comparação aos demais casos, relativos à exclusão indevida de valores, na base de cálculo da CSLL, as quais estão relacionadas com as normas contábeis das arrendadoras mercantis e os efeitos jurídicos da Lei nº 8.200, de 1991;
- xxiv) de regra, as sociedades de arrendamento mercantil subordinam-se, contabilmente, às normas especiais fixadas pelo BACEM, notadamente a Circular nº 1.273, de 1987, normas essas que integram o Plano Contábil das Sociedades Financeiras, e que obrigam as pessoas jurídicas que exercem a atividade de arrendamento, a ajustar, mensalmente, o somatório das contas do ativo, vinculadas à atividade de arrendamento, o valor atual das contraprestações dos contratos, de acordo com as taxas internas de retorno contratualmente inseridas;
- xxv) conforme o somatório das contas seja maior em comparação com o valor das contraprestações, deve-se ajustar, contabilmente, este somatório mediante contrapartida à conta retificadora, integrante do ativo permanente, intitulada “insuficiência de depreciação”, resultando numa despesa; no caso de o somatório das contas ser maior, em comparação com o valor das contraprestações, deve-se ajustar, contabilmente, este somatório, mediante contrapartida à conta retificadora, também integrante do ativo permanente, denominada “superveniência de depreciação”, resultando numa receita;

- xxvi) qualquer alteração das contas do ativo deverá ser objeto de ajuste ao valor atual da carteira arrendamento. Em face da Lei nº 8.200, de 1991, o somatório das contas do ativo aumentou consideravelmente (Cr\$ 2.933.667.000,00), que foi objeto de ajuste ao valor atual das contraprestações de arrendamento, tendo como contrapartida a conta insuficiência de depreciação;
- xxvii) a correção complementar de que trata a Lei nº 8.200, de 1991, não causou, imediatamente, qualquer reflexo de natureza fiscal, todavia, a partir do ano-calendário de 1992, até o ano de 1995, a correção teve como conseqüência:
- a superveniência de depreciação, resultante da depreciação da correção das contas de arrendamento, mantida na base de cálculo da contribuição social
  - a própria depreciação da correção do ativo, adicionada na base de cálculo da contribuição social.
- xxviii) a conjunção desses dois reflexos trouxe como conseqüência o fenômeno do "*bis in idem*", vez que a empresa incluiu, duas vezes, a depreciação da correção das contas de arrendamento, na base de cálculo da contribuição social;
- xxix) constatado o fato, a recorrente excluiu, no ano-calendário de 1996, os efeitos da Lei nº 8.200, de 1991, sobre as superveniências ativas, o que restou por ser glosado pela fiscalização, por entender que o ajuste promovido teria sido irregular, face à ausência de norma que autorizasse a redução da base de cálculo da CSLL, a título de ajustes de períodos anteriores;
- xxx) para concretização do lançamento tributário foi aplicada interpretação literal da regra jurídica inserta no artigo 2º da Lei nº 7.689, de 1988, que descreve as hipóteses de exclusão, na base de cálculo da contribuição social, o que restou mantido por ocasião do julgamento do litígio em primeiro grau, situação que não converge com a jurisprudência administrativa, a qual admite não ter aplicação de tal regra caso o erro da declaração tenha natureza de "erro de fato", além do que este argumento traduziu o formalismo moderado;
- xxxi) de acordo com a jurisprudência administrativa, o artigo 21 do Decreto-lei nº 1.967, de 1982, não tem aplicação jurídica, já que esta regra não permite a retificação da declaração, caso o erro cometido tenha natureza de erro de direito;
- xxxii) o lançamento tributário violou o princípio da verdade material, vez que a administração não recompôs os lucros dos períodos de 1992 a 1995, notadamente quando se tem presente que este princípio não permeia exclusivamente o lançamento tributário, oriundo da inexatidão do período de competência, mas de todos os lançamentos tributários, de acordo com o artigo 142 do CTN;
- xxxiii) na fase impugnativa restou argumentado que o artigo 44, I da Lei não 9.430, de 1996, não tem aplicação ao caso concreto, face ao princípio da pessoalidade, tese que foi rejeitada pelo juízo "*a quo*", ao fundamento de que a legislação tributária prescreve a transferibilidade da sanção;
- xxxiv) nosso ordenamento jurídico consagra o princípio da pessoalidade (art. 5º, XLV, da CF/88), segundo o qual o direito brasileiro proibiu a respon-

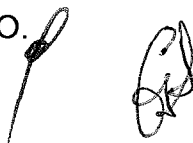
Processo n.º :11065.003952/2001-36  
Acórdão n.º :101-94.690

sabilidade por fato de outrem, consagrando a responsabilidade pessoal, sendo certo que o CTN traz expressamente a figura da responsabilidade objetiva das infrações tributárias;

- xxxv) o ato administrativo de lançamento violou o artigo 161, § 1º, do CTN, haja vista que formalizou exigência de juros moratórios superiores a 1% ao mês, tendo a decisão recorrida dado interpretação literal à mencionada regra jurídica, o que não constitui a melhor exegese, já que, o artigo 146, III, da Constituição Federal de 1988, não reservou à lei ordinária, mas à lei complementar, as normas gerais de direito tributário, que incluem os juros moratórios;
- xxxvi) os juros moratórios, correspondentes à taxa SELIC, não são materialmente adequados à ontologia jurídica de juros moratórios, já que foi criada com a natureza de medição da variação apontada no Sistema Especial de Liquidação de Custódia, possuindo, ainda, característica de juros remuneratórios, com o objetivo de premiar o capital investido, como rendimento da Letra de Câmbio do Banco Central do Brasil;
- xxxvii) recentemente a Segunda Turma do STJ declarou a invalidade dos juros do crédito tributário, tendo em vista que a taxa SELIC seria anômala figura de tributo rentável.

A fim de garantir a instância, apresentou cópia dos Documentos utilizados para depósitos Judiciais e Extrajudiciais, junto à Caixa Econômica Federal (fls. 365), comprovando o depósito de quantia equivalente a 30% do crédito tributário exigido.

É O RELATÓRIO.



## VOTO

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator

O Recurso preenche as condições de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Em síntese, trata-se de glosa de exclusão da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSSL do valor de R\$ 14.686.312,24, correspondentes aos efeitos da Lei n.º 8.200, de 1991 sobre as superveniências ativas, por falta de previsão legal.

Vejam os que diz a fiscalização, conforme explicitado no Relatório do Trabalho Fiscal, fls. 04, “*verbis*”:

“De acordo com o disposto no art. 21 do Decreto-lei n.º 1.967/82 e no art. 6.º do Decreto-lei n.º 1.968/82, o procedimento a ser utilizado pelo contribuinte quando identificar qualquer erro na declaração de rendimentos apresentada é a solicitação de retificação da declaração. Tal retificação se dará mediante a apresentação de nova declaração de rendimentos.”

Tal entendimento foi corroborado pelo decisório recorrido, fls. 275, “*verbis*”:

“...tendo havido pagamento a maior de tributo pelo contribuinte de 1992 a 1995, o procedimento adequado seria a retificação das declarações de rendimentos desses períodos, dando ensejo à eventual direito de compensação tributária ou mesmo restituição dos indébitos.”

*“Por oportuno, saliente-se, não foi objeto de análise o mérito das adições consideradas indevidas nos anos calendário de 1992 a 1995. Isto é, conforme o salienta a fiscalização no inciso VI – Da Conclusão do Relatório do Trabalho Fiscal, fls. 04: “A análise se restringiu à sistemática utilizada pela fiscalizada para apropriação dos reflexos das adições que considerou indevidas, na apuração da base de cálculo da CSSL, no ano calendário de 1996”.*

Portanto, o lançamento fiscal se fixa na inobservância de aspecto formal: – exigência de retificação de declarações de rendimentos anteriores, não na questão de mérito em si.



Processo n.º :11065.003952/2001-36  
Acórdão n.º :101-94.690

Para o devido equacionamento da questão, impõe-se seja levado em conta não só o princípio da formalidade, como também o alcance do art. 21 do Decreto-lei n.º 1.967, de 1982, o pressuposto da verdade material e os efeitos do procedimento adotado pelo sujeito passivo, se em prejuízo do tesouro nacional.

Em preliminar, por evidente, formalidades não constituem fundamento a albergar fato gerador de obrigação que tenha natureza tributária. Constituirão, ou não, mero cumprimento de obrigação acessória, eventualmente passível da aplicação de penalidade pecuniária. Basta atentar às definições e distinções do art. 113 do CTN, "*verbis*":

*"Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1.º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador,..."*

*§ 2.º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações positivas ou negativas, nela previstas,..."*

Ora, no contexto - formalidade e obrigação acessória -, a entendimento da autoridade lançadora e da manifestação contida no voto condutor da decisão recorrida, ao invés da exclusão da base de incidência da CSSL do ano calendário de 1996, o procedimento correto seria retificação das declarações anteriores, na forma do art. 21 do Decreto-lei n.º 1.967, de 1982, pela exclusão dos valores apropriados a maior nos anos calendários de 1992 a 1995. O procedimento formalmente exigido geraria direito compensatório ou mesmo restituição dos indébitos, então apurados. Em síntese, como o reconhece a decisão recorrida, a formalidade utilizada pelo sujeito passivo nenhum prejuízo, em si, foi reconhecido, nem demonstrado, ao Tesouro Nacional.

Seria exigível a formalidade alternativa? Segundo a decisão recorrida a disposição ínsita no art. 21 do Decreto-lei n.º 1.967, de 1982 (art. 6.º do Decreto-lei n.º 1.968/82), implica na necessidade de retificação de declaração de rendimento ante a comprovação de erro nela contido, "*não havendo distinção entres espécies de gênero erro*", conforme explicitado às fls. 274 da decisão recorrida).

Quanto ao conceito de erro, a que se reportam os Decretos-leis citados, passíveis de retificação de declarações de rendimentos, este Primeiro Conselho de Contribuintes em inúmeras oportunidades tem salientado tratarem-se de erros materiais ou, erro de fato. Citem-se, a exemplo, os acórdãos n.ºs. 105-11641/97, 102.42527/98, 104-15.643/98 e 102-42.630/98, trazidos à colação na peça recursal, pelo recorrente.

De outro lado, conforme exarado no Acórdão n.º 105-11641, de 1997, se o erro alegado versar sobre "questão de direito", não pode ser retificado pelo instituto previsto no art. 21 do Decreto-lei n.º 1.967/82, "*verbis*":

Processo n.º :11065.003952/2001-36  
Acórdão n.º :101-94.690

**“RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – O pedido de retificação de Declaração de Rendimentos por iniciativa do próprio contribuinte, esgotado o prazo estipulado pelo Ministério da Fazenda, visando alteração de valor de bens declarados a preço de mercado em UFIR, sem revisão, somente é admissível se comprovada a ocorrência de erro de fato.” (destaquei)**

Ora, os ajustes legais para apuração da base de cálculo da Contribuição Social, instituída pela Lei n.º 7.689, de 1988, à semelhança dos ajustes do lucro líquido para efeitos de apuração do lucro real, não integram os lançamentos contábeis da pessoa jurídica. Tratam-se, sim, de ajustes extra-contábeis. Basta atentar ao disposto no artigo 2º, § 1º, “c”, do diploma legal em questão, “*verbis*”:

“Art. 2º. A base de cálculo da contribuição social é o valor do resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º. Para efeito do disposto neste artigo:

- a) ..... omissis .....
- b) ..... omissis .....
- c) o resultado do período-base, ***apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:*** (grifos acrescentados).

Portanto, as declarações de rendimentos dos anos calendários de 1992 a 1995 refletiam, com fidelidade, as apropriações contábeis da pessoa jurídica. Não consignavam, pois, erros de fato ou erros materiais, de transcrições incorretas de dados ou valores. Mais, da documentação acostada aos autos na fase impugnativa, infere-se ter a recorrente incorrido em erro de direito, como se demonstrará a seguir.

As sociedades de arrendamento mercantil, ramo no qual atua a recorrente, subordinam-se, contabilmente, a normas especiais, fixadas pelo Banco Central do Brasil, integrantes do Plano Contábil das sociedades financeiras – COSIF. Em particular, para as empresas de leasing, a Circular BACEN n.º 1.273/87.

A respeito da questão é pertinente a manifestação fiscal, formalizada no Relatório do Trabalho Fiscal, fls. 2, denominado pelo próprio fisco: “III – DA CONTABILIDADE E DA TRIBUTAÇÃO DAS SOCIEDADES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL”. Neste, após reconhecer que as sociedades de arrendamento mercantil se sujeitam às normas contábeis do BACEN, em particular da Resolução n.º 1.273, de 1987, conclui, “*verbis*”:

*“Em decorrência das normas específicas contábeis a que se submetem as sociedades de arrendamento mercantil (Plano de Contas SOCIF), a Secretaria da Receita Federal, através do Ato*

Processo n.º :11065.003952/2001-36  
Acórdão n.º :101-94.690

*Declaratório CST n.º 34, de 24.04.87, esclareceu que os ajustes efetuados contabilmente pelas sociedades de arrendamento mercantil, decorrentes de aplicação do Plano de Conta aprovado pelo BACEN, não deverão produzir efeitos tributários.”*

*“Ou seja, sempre que o lucro líquido das sociedades de arrendamento mercantil for afetado pelos ajustes decorrentes da aplicação das regras contábeis estabelecidas pelo BACEN, os seus efeitos devem ser desconsiderados para fins tributários”*

“Portanto, as sociedades de arrendamento mercantil, além dos ajustes (adições e exclusões ao lucro líquido para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, aplicáveis a todas as pessoas jurídicas, também estarão sujeitas a ajustes específicos decorrentes da utilização do Plano de contábil (COSIF) instituído pelo BACEN.” *(grifos do original)*.

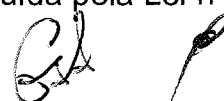
De acordo com essas normas as sociedades de arrendamento mercantil devem, mensalmente, promover o ajuste das contas ativas vinculadas à atividade de arrendamento, com o valor atual das contraprestações contratuais.

Conforme o Plano Contábil (COSIF), Capítulo I, Normas Básicas, Seção 11 – Ativo Permanente, item 8-5, tal ajuste se processa mediante conta retificadora integrante do ativo permanente, denominada insuficiência de depreciação – geradora de despesa, acaso os ativos superem os valores contratuais. Ou, se o valor das contraprestações contratuais for maior, processar-se-á o ajuste contábil mediante conta retificadora do ativo permanente, denominada superveniência de depreciação, geradora de receita. Em síntese, se o ajuste for negativo, “*insuficiência de depreciação*”; se positivo, “*superveniência de depreciação*”

Em princípio, a correção monetária de que trata a Lei n.º 8.200, de 1991 não interferiu à apuração do resultado contábil e fiscal da recorrente. Porquanto, a correção monetária incidente sobre as contas ativas vinculadas à atividade de arrendamento, geradoras de receitas contábeis advindas da correção monetária especial, então legalmente autorizada, foi anulada mediante lançamento de ajuste – insuficiência de depreciação, em idêntico valor do acréscimo no ativo correspondente, conforme demonstrado no documento n.º 03, acostado à peça impugnatória.

A partir do ano calendário de 1992, a depreciação da correção monetária ativa, resultou em superveniência de depreciação, apropriada como receita, motivada pelo diferencial a maior entre os valores contratuais e os ativos vinculados a arrendamento, reduzidos estes no exato valor corrigido pela depreciação desta mesma correção.

De outro lado, o artigo 41 do Decreto n.º 332, de 1991, que regulamentou a correção monetária especial IPC/BTNF, determinava que o resultado da correção monetária especial não influiria na base de cálculo da contribuição social, instituída pela Lei n.º



Processo n.º :11065.003952/2001-36  
Acórdão n.º :101-94.690

7.689, de 1988 e do imposto na fonte sobre o lucro líquido, objeto do art. 35 da Lei n.º 7.713, de 1988.

Por força do artigo 41, em comento, a própria depreciação da correção monetária ativa, apropriada nos registros contábeis da pessoa jurídica, como receita por “*superveniência de depreciação*”, foi adicionada, em idêntico valor, à base de cálculo da contribuição social, a que se reporta a Lei n.º 7.689, de 1988. Isto é, o valor apropriado como depreciação da correção monetária de ativos vinculados à atividade de arrendamento gerou dúplice apropriação positiva (recursos): uma, de ordem contábil, pela superveniência de depreciação (valores ativos menores que contratuais). Outra, pela adição ao lucro líquido, da depreciação contábil da correção ativa. Tais acréscimos são demonstrados pela recorrente nos documentos n.ºs 04, 05 e 06, acostados à peça impugnativa, os quais se relacionam, respectivamente, à adição da depreciação, à apropriação contábil, como receita, “*superveniência da depreciação*”, originária da depreciação contábil dos ativos, conforme normas COSIF antes referenciada, e, Plano de Contas.

Assim, os efeitos da Lei n.º 8.200, de 1991, em consonância com as normas contábeis especiais, aplicadas àquelas instituições foi geradora dos equívocos incorridos nos anos calendários de 1992 a 1995. No tocante à contribuição social, apresentava erro de direito, pela duplicidade da apropriação de idêntico valor, como receita contábil e como receita extra-contábil, por força da aplicação conjunta das normas contábeis do BACEN e do artigo 41 do Decreto n.º 332, de 1991.

A respeito do assunto importa trazer o esclarecimento prestado pela própria fiscalização no Relatório do Trabalho Fiscal, fls. 03, “*verbis*”:

*“Portanto, cabe desde já esclarecer que não se trata da exclusão de valores que compõem o lucro líquido do período de apuração (ano calendário de 1996), mas sim de valores que foram adicionados ao lucro líquido na apuração da base de cálculo da CSSL dos anos-calendário de 1992 a 1995. Conseqüentemente, não se pode aplicar à presente situação o disposto no Ato Declaratório CST 34/87, por não se tratar de efeito tributário resultante de ajustes contábeis decorrentes da utilização do Plano de contas (COSIF) instituído pelo BACEN.”*

Isto é, a fiscalização, não admite ajustes, autorizados pela administração tributária, por não se tratarem de valores gerados no próprio ano calendário. E, independentemente da matéria de mérito. A decisão recorrida, por sua vez, ratifica o entendimento, sem sequer atentar à documentação acostada à impugnação, em favor do sujeito passivo, quanto à duplicidade de apropriações para efeitos da apuração da base de cálculo da CSSL. Em síntese, não se perquiriu da verdade material. Ambos os atos administrativos – autuação fiscal e decisão recorrida, ativeram-se à sua sustentação, ao mero questionamento assaz fragilizado, como demonstrado, da formalidade procedida pelo sujeito passivo.

Processo nº. :11065.003952/2001-36  
Acórdão n.º :101-94.690

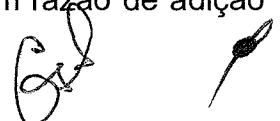
Por oportuno, mencione-se a jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes, em questão assemelhada, visto que a apuração da base de cálculo da CSSL é, igualmente, extra-contábil, como já demonstrado. Embora relativa à eventual postergação e o presente feito trate de tributação anterior indevida ou a maior, a questão de fundo, abordada no Acórdão nº 107-06.728, de 21.08.2002 é a mesma, como evidenciado em negrito. Reproduzo-lhe a ementa para, em negrito, melhor evidenciar a mesma questão de fundo:

**“LALUR – EXCLUSÕES EXTEMPORÂNEAS – O fato de a empresa não ter observado regime de competência na apropriação de valores controlados na parte B do LALUR, não basta para não aceitação da exclusão, se não mostrados prejuízos reais para o fisco com a postergação.”**

Além deste, há outro Acórdão, o de nº 101-93.765, prolatado por esta Primeira Câmara, em 20 de março de 2002, quando do julgamento de recurso voluntário versando sobre compensação de imposto pago a maior em determinado exercício, em decorrência, exatamente, do diferencial da correção monetária das demonstrações financeiras – diferença IPC/BTNF-, a qual poderia ser apropriada como despesa, na forma da Lei nº 8.200, de 1991, cuja interessa não se utilizou de tal prerrogativa nos exercícios correspondentes. Na oportunidade, este Colegiado, decidiu que o imposto pago a maior poderia ser compensado, sob qualquer modalidade nos períodos subsequentes, inclusive mediante exclusão do lucro líquido na determinação do lucro real, consoante destacado, com todas as letras na ementa do referido Acórdão, “*ad litteram*”:

**“COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO PAGO A MAIOR – REAVALIAÇÃO ESPECIAL DA LEI Nº 8.200/91 – CORREÇÃO MONETÁRIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS – DIFERENÇA IPC/BTNF – RESERVA DE REAVALIAÇÃO – REALIZAÇÃO. IRPJ E OUTROS – EX(S): 1995 A 1997 – A correção monetária das demonstrações financeiras – diferença IPC/BTNF que poderia ter sido apropriada como despesa na forma da Lei nº 8.200/91, tributada a título de reserva de reavaliação realizada, constitui pagamento indevido de imposto de renda de pessoa jurídica e este pagamento pode ser recuperado sob qualquer modalidade nos períodos subsequentes. A recuperação de tributos pagos a maior com o devido nos períodos subsequentes, mediante compensação, como a hipótese dos autos, tem a mesma eficácia de exclusão do lucro líquido na determinação do lucro real”.**

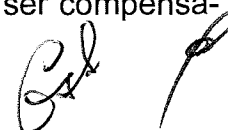
A conclusão estampada na ementa acima, a meu ver, sepulta definitivamente qualquer dúvida que possa remanescer acerca da legitimidade do procedimento da Recorrente, eis que, em última análise, o mesmo representou mera compensação da Contribuição Social paga a maior nos exercícios de 1992 a 1995, em razão de adição



indevida de valores relativos aos efeitos da Lei nº 8.200, de 1991, mediante exclusão do lucro líquido na determinação do lucro real do período de 1996, dos valores adicionados indevidamente nos exercícios anteriores (1992 a 1995), procedimento esse que, consoante destacado no Acórdão em comento, tem a mesma eficácia de outras formas de compensação.

De todo o exposto, fácil, pois, concluir que:

- de um lado a fiscalização se apegou à mera formalidade da exclusão da base de cálculo da contribuição social, levada a efeito pela recorrente;
- não se ateve, nem lhe interessou, das razões de mérito da exclusão promovida, objeto dos presentes autos; menos, ainda, a decisão recorrida, apesar da documentação acostada aos autos;
- em decorrência, a autuação fiscal e a decisão recorrida se estribaram na exigência do cumprimento de mera formalidade prescrita no artigo 21 do Decreto-lei nº 1.967, de 1982 - retificação de declaração de rendimentos-, a qual se relaciona a erros materiais ou erros de fato, conforme jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes;
- por oportuno, a proposição alternativa da fiscalização foi formalizada em 08 de dezembro de 2001, data de ciência do Ato Administrativo de Lançamento, através do Relatório do Trabalho Fiscal, anexo ao Auto de Infração, conforme item específico deste, assim denominado pelo fisco: "V – DOS PROCEDIMENTOS PARA RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO INCORRETA", fls. 3/4 do Relatório;
- ainda que o contribuinte pretendesse atender à pretensão fiscal e, por conseguinte, pleitear compensação ou restituição tributária através de declarações retificadoras, como proposto, ultrapassados os períodos quinquenais de apuração de fatos geradores indevidos, como ultrapassados foram, não mais seria possível formalizar a proposição fiscal;
- as apropriações contábeis não foram questionadas; nem o fisco, nem a decisão recorrida, ambos não se interessaram pelo mérito da exclusão; trata-se de reconhecimento e correção de erro de direito, como documentado, e, conforme jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes, já anteriormente citada, não cabe exigir sua correção através de declaração retificadora, a qual se presta à correção de erros de fato, ou materiais, de transcrições. Não, de apropriações;
- tanto a fiscalização como a decisão recorrida, não reconhecem no procedimento do qual resultou a exclusão, ter ocorrido qualquer prejuízo ao Tesouro Nacional. Antes, ao contrário, ratificam que a formalidade alternativa, administrativamente proposta, ensejaria compensação ou mesmo restituição tributária;
- ademais, consoante decidido no Acórdão nº 101-93.765, de 20 de março de 2002, o imposto pago a maior em determinado período pode ser compensa-



do, sob qualquer modalidade nos períodos subseqüentes, inclusive mediante exclusão do lucro líquido na determinação do lucro real.

Para arrematar a questão, especialmente no pertinente ao direito de a recorrente compensar-se da CSSL paga a maior nos exercícios de 1992 a 1995, convém trazer à colação trechos do Parecer Normativo CST nº 67, de 1996, através do qual a própria Administração Tributária, consciente do dever de reconhecer o ato ilícito, representado pelo pagamento sem título, aceito ou exigido, estabelece que nesses casos é imperioso que se restitua o valor indevidamente exigido e pago, *in verbis*:

“3.3 – Na repetição do indébito, o que se pretende é a **correção da ilegalidade havida no pagamento**. Não se fala em alteração do lançamento, nem em retificação da declaração, ainda que isto ocorra indiretamente. (..... *omissis*.....)

**4. O fundamento jurídico do direito à restituição do indébito tributário**, assim como dos demais institutos que ensejam a alteração, direta ou indireta, do crédito tributário, **é a restauração da licitude do ato praticado sem causa legal, e não o simples erro cometido pelo sujeito passivo**.

**4.1 – A própria administração tributária tem o dever de reconhecer o ato ilícito, representado pelo pagamento sem título, aceito ou exigido.**

**4.2 – O direito assegurado pelo art. 165 do CTN, ao sujeito passivo, ultrapassa a simples permissividade, contrapondo-se-lhe a obrigação que tem o sujeito ativo de efetuar a restituição, em face do direito público subjetivo, outorgado pela Constituição ao sujeito passivo de ser tributado exatamente como prescreve a lei.**

**4.3 – De vez que nem mesmo a vontade do sujeito passivo é eficaz para suprir a falta da lei, ainda que precluso o direito do contribuinte de intentar a alteração do crédito tributário, a administração fiscal deverá efetuar-la de ofício, nos termos do art. 149 do CTN, quando verificar que o pagamento foi feito ou exigido erroneamente, à vista dos elementos definidos na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória. Assim como a omissão do sujeito passivo não legitima a cobrança ou pagamento indevidos ou a maior que o devido, a simples perda de prazo não transforma uma exigência ilegal em legal. (...)**

**5. O texto do art. 165 do CTN não impede, portanto, que o sujeito passivo, tendo deixado de tomar a iniciativa de promover a alteração do lançamento, através de pedido de retificação da declaração ou de impugnação tempestiva da exigência fiscal, exerça seu direito de pleitear a restituição do tributo recolhido em desacordo com a lei**, pois, se, por um lado, o lançamento

Processo n.º :11065.003952/2001-36  
Acórdão n.º :101-94.690

estabelece para o contribuinte a obrigação de pagar o tributo, por outro lado confere-lhe o direito a que sejam observadas as normas legais de carácter substancial ou procedimental aplicáveis à espécie.” (destaques e grifos não são do original)

Entendo que a orientação emanada no Parecer Normativo em comento, com destaque aos trechos acima transcritos, se aplicam, por inteiro, ao presente caso, eis que, ainda que se dê razão às autoridades lançadora e julgadora, quando afirmam que, “*in casu*”, o procedimento adequado seria o pedido de retificação de declaração dos períodos de 1992 a 1995, mesmo assim não seria lícito aceitar ou exigir pagamento sem título, situação essa agravada pelo decurso do prazo decadencial, para a recorrente ressarcir-se da Contribuição Social paga a maior.

Finalmente, quanto à multa de lançamento de ofício, a alegação do contribuinte de sucessão da Meridional Leasing S/A pela Santander Investment Serviços Ltda., com fundamento no art. 132 do CTN, foi afastado pela decisão recorrida.

O argumento recorrido utilizado se fundamentou na transferência da penalidade aplicada de ofício ao sucessor, por, **literalmente**, parecer mais indicado para adoção pelo julgador administrativo, tendo em vista o princípio da legalidade e da defesa dos interesses públicos, conforme fls. 283 da decisão recorrida,

Por sem dúvidas equivocado o entendimento: na expressa forma do artigo 133 da Lei n.º 5.172, de 1966, e pacífica jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes, em caso de sucessão, como no presente feito, a pessoa jurídica sucessora é responsável tão somente pelos eventuais tributos devidos, se devidos, da sucedida. Não, por penalidades por eventuais infrações por outrem praticadas.

Portanto, “*in casu*”, o princípio da legalidade se encontra equivocadamente olvidado. E, no tocante à defesa do interesse público este, somente, se formaliza através da manutenção de exigência de penalidade tributária, quando legalmente sustentável, nos limites da mesma legalidade. Até porque, acaso o contribuinte ingresse no judiciário na legítima defesa de seus interesses, contra descabida exigência administrativa, face aos honorários da sucumbência a que responderá o Estado, certamente, o interesse público restará desfalecido.

Na esteira dessas considerações, dou provimento ao recurso voluntário interposto, dado falecerem legalidade objetiva e verdade material à exigência litigada.

Brasília, DF, 16 de setembro de 2004.

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL