



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13609.000554/99-03
Recurso nº : 133.783
Matéria : IRPJ - Ex(s): 1996
Recorrente : CERÂMICA BRAÚNAS LTDA.
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 18 de fevereiro de 2004
Acórdão nº : 103-21.514

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DECADÊNCIA - A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador, para promover o lançamento tributário nos casos de tributos enquadrados na modalidade "homologação".

LUCRO INFLACIONÁRIO DIFERIDO - DECADÊNCIA - A contagem do prazo decadencial se inicia na data do fato gerador relativo à realização do lucro inflacionário diferido, momento em que o lançamento tributário se torna juridicamente possível.

LUCRO INFLACIONÁRIO ACUMULADO - REALIZAÇÃO MÍNIMA OBRIGATÓRIA - Devem ser excluídas do saldo do lucro inflacionário acumulado as parcelas de realização mínima obrigatória, mesmo que relativas a períodos já alcançados pela decadência.

JUROS DE MORA - TAXA SELIC - O crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa SELIC.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CERÂMICA BRAÚNAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar suscitada e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da tributação as parcelas do lucro inflacionário acumulado de realização mínima obrigatória, relativas aos anos-calendário de 1993 e 1994, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRÉSIDENTE


ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 19 ABR 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, NADJA RODRIGUES ROMERO, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, NILTON PÊSS e VÍCTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13609.000554/99-03

Acórdão nº : 103-21.514 ✓

Recurso nº : 133.783 ✓

Recorrente : CERÂMICA BRAÚNAS LTDA.

I - RELATÓRIO

I.a - Identificação

Cerâmica Braúnas Ltda. recorre a este Conselho contra o Acórdão DRJ/BHE nº 2.342/2002 da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte-MG (fls. 160).

I.b - Exigência

Transcrevo, adiante, por bem descrever os autos, o relatório integrante do acórdão contestado.

"O Auto de Infração de folhas 01 a 06 exige da empresa retromencionada o recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), na importância de R\$ 51.682,85, cumulados com multa e encargos legais, calculados até 30 de novembro de 1999.

Referido feito originou-se da revisão da declaração de rendimentos correspondente ao Exercício de 1996, ano-calendário de 1995, declaração de nº 06.1.89591-89 (DIRPJ/1996), tendo sido constatado lucro inflacionário acumulado realizado adicionado a menor na demonstração do lucro real, conforme demonstrativos anexos ao auto de infração, tendo como origem a diferença de IPC/BTNF, e indicação do seguinte enquadramento legal: art. 3º, inciso II, da Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991; arts. 195, inciso II, 419 e 426, § 3º do Regulamento de Imposto sobre a Renda aprovado pelo Decreto nº. 1.041, de 11 de janeiro de 1994 - RIR/1994, e arts. 4º e 6º da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

Cientificado do lançamento em 01/12/1999 (fl. 138), o contribuinte apresentou a impugnação em 23/12/1999 (fls. 139/149), com as argumentações a seguir sintetizadas.

I Dos Fatos

Discorre sobre o lançamento, a descrição dos fatos e o enquadramento legal apontado.

II - Da Impugnação.

Sustenta que o auto de infração padece de nulidade por ter sido lavrado sem a observância dos requisitos de local e tempo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13609.000554/99-03
Acórdão nº : 103-21.514

Alega que o auto de infração sem qualquer circunstância impeditiva foi lavrado fora do estabelecimento da impugnante. Nesse sentido cita o entendimento de vários doutrinadores.

O fisco refez toda a conta da correção monetária, desde sua instituição (Demonstrativo do Lucro Inflacionário - SAPLI), no ano-base de 1988, até o ano-base de 1995. Identificou no exercício de 1996, todo o lucro inflacionário realizado em períodos anteriores, inclusive o saldo credor relativo à diferença de IPC/BTNF, ocorrida em 1990 e fez incluí-lo como realizado naquele período-base, oferecendo-o à tributação, o que resultou na exigência impugnada, acrescida de multa e juros de mora.

Dessa forma, tributou em 1995, valores referentes a realizações de saldos credores de exercícios anteriores ao de 1993, inclusive a diferença (que no caso foi credora) do IPC/BTNF de 1990, já atingidos pelo instituto da decadência, nos termos do que determinam tanto a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN) - art. 173, quanto à jurisprudência.

Transcreve texto sobre a determinação do termo *a quo* para a contagem da decadência.

Esgotados os prazos para qualquer procedimento administrativo tendente à verificação das declarações de rendimentos relativa a exercícios anteriores ao de 1994/1993, entregues nos prazos fixados, o fisco há que considerar como corretos os lançamentos contábeis e os saldos transportados para a primeira declaração do período não atingido pela decadência (no caso a declaração de rendimentos do Exercício de 1994).

Entregue a declaração de rendimentos de determinado exercício, a partir daquela data, inicia-se o prazo decadencial. Cita texto publicado na Revista Dialética de Direito Tributário do professor Marcelo Ribeiro de Almeida.

Em relação aos juros de mora calculados através da aplicação da taxa SELIC, a partir de abril de 1995, nos termos do art. 13 da Lei nº 9.095, de 1995, art. 61 § 3º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, acrescidos à exigência, considera tais dispositivos ilegais e inconstitucionais.

Destaca, que, embora concebida por lei ordinária como juros moratórios que devem incidir sobre débitos tributários, a SELIC não possui tal natureza, traduz fenômeno monetário de pagamento pelo uso



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13609.000554/99-03
Acórdão nº : 103-21.514

do dinheiro, com caráter estritamente remuneratório, ferindo o art. 161 do CTN e o art. 3º do art. 192 da Constituição Federal que estabelece o limite de 12 % ao ano.

Afirma, que, a utilização de taxas remuneratórias de capital como sendo taxas de juros moratórios colide com a doutrina e a jurisprudência, a exemplo do que ocorreu com a utilização da TR e da TRD, no período de fevereiro a dezembro de 1991, declaradas inconstitucionais. Transcreve trechos sobre a matéria em questão de autoria da Drª Maristela Miglioli Sabag, publicada na Revista Dialética de Direito Tributário nº 49.

III Perícia Técnica Imprescindível.

Considera necessária a realização de perícia contábil com fundamento no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal e art. 16 da Lei nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993, indicando perito e formulando quesitos.

Protesta provar o alegado por todos os meios em direito permitidos, especialmente a perícia requerida e espera seja julgada procedente a presente impugnação e cancelado o respectivo auto de infração.

Anteriormente ao lançamento a empresa foi intimada a prestar esclarecimentos, conforme documentos de fls. 126/128."

Em 18/07/2002, por meio da Resolução DRJ/BHE (fls. 153), a Turma Julgadora considerou não mais existir contencioso, uma vez que o crédito tributário exigido fora incluído no Programa de Recuperação Fiscal (Refis), e devolveu o processo à Delegacia da Receita Federal de origem, a DRF/Sete Lagoas-MG.

No entanto, a DRF verificou que a Recorrente não formalizou a desistência da contestação deste processo administrativo (art. 5º da IN SRF 43/2000), procedeu à sua exclusão (este processo) do Refis e o devolveu a DRJ para julgamento (fls. 157/159).

I.c - Acórdão de Primeira Instância

A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte-MG, por unanimidade de votos dos seus integrantes, julgou o lançamento procedente. A ementa do acórdão se encontra assim redigida, *in verbis*:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13609.000554/99-03
Acórdão nº : 103-21.514

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Exercício: 1996

Ementa: Nulidades.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não se tratando das situações previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, incabível falar em nulidade do lançamento fiscal.

Lucro Inflacionário Acumulado a Realizar. Decadência.

O início da contagem do prazo decadencial, em se tratando da tributação do Lucro Inflacionário Acumulado, é o exercício em que sua realização é tributada, e não o da sua apuração.

Juros de Mora - Taxa SELIC.

É cabível, por expressa disposição legal, a exigência de juros de mora em percentual superior a 1% ao mês. A partir de abril de 1995, os juros de mora serão equivalentes à taxa SELIC.”

I.d - Recurso

Cerâmica Braúnas Ltda. interpôs recurso em 27/02/2002 (fls. 172). Além de reiterar “todos os termos da impugnação inicial”, discorreu sobre as razões de contestação adiante relacionadas, em breve síntese.

- O auto de infração lavrado na repartição é nulo por ter sido “lavrado fora do estabelecimento da impugnante, sem menção de qualquer circunstância impeditiva de sua lavratura naquele local”. Também afirma que foram desatendidas exigências legais quanto ao requisito de tempo - lavratura no momento da constatação da infração;

- Foram tributados fatos geradores já atingidos pela decadência;
- A aplicação da taxa Selic como juros de mora é inconstitucional.

Documentação relativa ao arrolamento às fls. 178/179.

É o relatório.



Processo nº : 13609.000554/99-03
Acórdão nº : 103-21.514

II - V O T O

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, Relator

II.a - Admissibilidade

O recurso é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade.

II.b - Fundamentação

As argüições de nulidade devem ser rejeitadas haja vista a inocorrência de qualquer uma das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto 70.235/72. A análise dos autos demonstra que a Recorrente participou da fase investigatória do procedimento, a fiscalização, conforme comprovam a intimação de fls. 126 e a sua resposta às fls. 128, e teve todos os elementos descritivos dos fatos à sua disposição, o que lhe assegurou o pleno exercício do seu direito de defesa.

Considero desnecessária a realização de perícia uma vez que o processo contém todos os elementos necessários à formação da convicção dos julgadores.

No tocante à decadência, assim se pronunciou o autor do voto condutor do acórdão contestado:

"A reclamante defende a tese de que, esgotados os prazos para qualquer procedimento administrativo tendente à verificação das declarações de rendimentos relativa a fatos anteriores a 1992, entregues nos prazos fixados, o fisco há que considerar como corretos os lançamentos contábeis e os saldos transportados para a primeira declaração do período não atingido pela decadência.

Cabe destacar que o lançamento teve por base as informações prestadas na DIRPJ/1996, relativamente à realização do lucro inflacionário acumulado realizado adicionado a menor na demonstração do lucro real, no ano-calendário de 1995, sendo que o procedimento não alcançou base tributária de períodos decaídos, como aventado na impugnação, mas teve por objetivo unicamente a reconstituição do real



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13609.000554/99-03
Acórdão nº : 103-21.514

valor do saldo do lucro inflacionário diferido, para definir os valores realizáveis no período de 1995.

A postergação da tributação do assim chamado lucro inflacionário é um favor fiscal cuja realização é reconhecida em períodos de apuração posteriores, com a materialização de condições previstas em lei, normalmente pela realização de bens e direitos do ativo sujeitos à correção monetária. Esse diferimento do lucro inflacionário não implica possível benefício pela extinção da obrigação tributária decorrente do transcurso de cinco anos desde sua constituição. Somente o lançamento correspondente à sua realização não pode alcançar períodos sob a proteção do instituto da decadência, mas a reconstituição do seu valor real, desde o momento do diferimento do saldo a tributar, não usufrui de tal proteção.

Nesse sentido cabe destacar, a título ilustrativo, também o entendimento já manifestado pelo Conselho de Contribuintes em julgados, bem recentes, conforme ementas a seguir:

"IRPJ - PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - LUCRO INFLACIONÁRIO REALIZADO - No caso de lucro inflacionário diferido o prazo decadencial fluirá a partir da sua realização quando o tributo torna-se exigível, ou seja, a partir da data em que o lançamento é juridicamente possível". (Acórdão nº 103-20.431, sessão de 08 de novembro de 2000).

"LUCRO INFLACIONÁRIO - Cabível é o lançamento de ofício quando a pessoa jurídica deixa de realizar parte do lucro inflacionário acumulado a que estava obrigada, corrigido monetariamente, ainda que se trate de lucro inflacionário diferido de exercício anterior ao quinquênio decadencial." (Ac. 1º CC 105-13.809/2002 - DOU de 22/08/2002).

Portanto, tratando-se de revisão da declaração do exercício de 1996, ano-calendário de 1995, entregue em 29/04/1996, o prazo para contagem da decadência deve ter como base o exercício em que deve ser tributada a sua realização, e não no período em que o saldo credor de correção monetária foi apurado e diferido, justamente por estar o fisco impossibilitado de efetuar o lançamento sobre o lucro inflacionário antes de sua realização, e de acordo com a regra do art. 173 do CTN, não foram ultrapassados os cinco anos para o efetuar o lançamento, como questionado pela impugnante, assim, não há que se falar em decadência do direito de lançar.

Dessa forma, é de se negar a preliminar de decadência suscitada em relação à exigência apurada com base na realização do lucro



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13609.000554/99-03
Acórdão nº : 103-21.514

inflacionário acumulado realizado adicionado a menor na demonstração do lucro real.”

Penso que a fundamentação do voto está perfeita no que se refere ao alcance do prazo decadencial em relação à sistemática de diferimento do lucro inflacionário. No entanto, permito-me discordar do ilustre relator do acórdão de primeira instância quanto ao dispositivo do CTN aplicável para definição do termo inicial do prazo decadencial.

Discute-se, nestes autos, a decadência dos tributos submetidos à modalidade prevista no artigo 150 do CTN, os chamados lançamentos por homologação ou “auto-lançamentos”.

O artigo 173 fixa, como regra geral, o prazo de cinco anos para que a Fazenda Pública constitua o crédito tributário por intermédio do lançamento. Igual prazo é adotado quando o Código trata especificamente do lançamento por homologação. Transcrevo os dois dispositivos, abaixo, *in verbis*:

“Art. 150 ...
(...)”

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

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13609.000554/99-03
Acórdão nº : 103-21.514

O prazo de cinco anos não tem sido objeto de polêmica nem na doutrina nem na jurisprudência. O mesmo não se pode afirmar no tocante ao termo inicial da sua contagem. Aí coexistem várias teses, todas, diga-se de passagem, muito bem fundamentadas. Citarei algumas delas, resumidamente, sem esquecer de mencionar que não serão abordadas as hipóteses de lançamento em virtude de decisão que tenha anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado e também as de dolo, fraude ou simulação, porque não são matérias objeto deste processo.

Há os que entendem que, na ausência ou insuficiência de pagamento, deve-se iniciar a contagem a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme previsto no art. 173, I, tendo em vista que não se trataria de lançamento por homologação, mas de lançamento de ofício, conforme previsto no inciso V do art. 149, abaixo.

“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

(...)”

Outros defendem a contagem a partir da homologação, ou quando transcorrido o prazo para a prática de tal ato pela Administração, na hipótese de homologação tácita, aplicando-se a partir desse momento a regra do art. 173, I. Na prática, essa interpretação contempla a soma dos prazos dos artigos 150 e 173.

Também existem aqueles que defendem que o termo inicial é sempre a data do fato gerador, em qualquer situação.

Alinho-me aos que pensam que o termo inicial será sempre o fato gerador, não obstante inexistir pagamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13609.000554/99-03
Acórdão nº : 103-21.514

A modalidade de lançamento na qual se encontra enquadrado um tributo está definida na sua legislação de regência. Deve-se compulsar a lei para descobrir qual é a participação do sujeito passivo desde a apuração do montante devido até o momento da satisfação da obrigação principal. Não é a circunstância de haver pagamento (ou não) que define o tipo de lançamento.

Quando cabe a ele informar dados ao Fisco e aguardar que ele (o Fisco) os processe e informe o valor devido para só então efetuar o pagamento, estamos diante do lançamento por declaração. No lançamento de ofício, todos os procedimentos são adotados pela Administração de forma independente de colaboração do sujeito passivo. Na modalidade do lançamento por homologação, toda a atividade de apuração do valor do tributo é atribuída ao sujeito passivo. A definição desta modalidade está no caput do art. 150:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”

Ao identificar a modalidade de acordo com as regras legais que definem a essência da sistemática de apuração e pagamento do tributo, então o intérprete estará apto a identificar a sua regra específica de decadência.

Vislumbro um equívoco na argumentação dos que defendem que só pode haver homologação de pagamento. Não é o pagamento que se homologa. Sobre esse tema, ensina Hugo de Brito Machado¹:

“Objeto da homologação é a atividade de apuração. Tal atividade é privativa da autoridade administrativa. Assim, quando atribuída por lei ao sujeito passivo da obrigação tributária, faz-se necessária à homologação, que a transforma em atividade administrativa. Pela

¹“ LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E DECADÊNCIA”, Dialética e Icet, Fortaleza-CE, 2002, pág. 244.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13609.000554/99-03
Acórdão nº : 103-21.514

homologação, a autoridade faz sua aquela atividade que foi de fato desenvolvida pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Ainda quando se diz que a autoridade homologa o pagamento, na verdade é a apuração do valor pago que está sendo homologada.”

José Antonio Minatel², quando integrava a 8ª Câmara deste Conselho e com a objetividade e a simplicidade que lhe são peculiares, assim se pronunciou ao enfrentar a matéria:

“O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obriedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrario sensu, não homologado o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao “conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado”, na linguagem do próprio CTN.”

Convém lembrar que o termo “lançamento” conforme empregado nos §§ 1º e 4º do artigo 150 vem designar a atividade de apuração do tributo realizada pelo sujeito passivo, exatamente à atividade que carece de homologação. Nesse sentido, lançamento não significa ato administrativo de constituição do crédito tributário.

Alberto Xavier³, ao criticar a terminologia do Código, vem confirmar, indiretamente, essa constatação ao referir-se à existência da figura de um “lançamento praticado por particular”, o que, no meu entender, é a própria atividade de apuração acima referida. Escreve o professor:

² Voto integrante do Acórdão 108-04.393, sessão de 09/07/97.

³ “DO LANÇAMENTO: TEORIA GERAL DO ATO, DO PROCEDIMENTO E DO PROCESSO TRIBUTÁRIO”, Forense, Rio de Janeiro-RJ, 1998, pág. 87.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13609.000554/99-03
Acórdão nº : 103-21.514

“Salta logo à vista a imprecisão e incoerência do legislador quando, após tentativa de salvar o conceito de lançamento como atividade privativa da Administração, recusando-se formalmente a utilizar o conceito - com aquele contraditório - de auto lançamento, acaba caindo neste vício, ao aludir, nos §§ 1º e 4º do artigo 150, à “homologação do lançamento”. Assim fazendo, entrou em contradição com o “caput” do artigo 150 em que a homologação é referida ao pagamento, que não ao lançamento; e, do mesmo passo, acabou por reconhecer um lançamento, praticado por particular, homologável pelo Fisco, o que contraria a noção do artigo 142.”

Ressalve-se que me atrevo a discordar do ilustre mestre, pelas razões já aqui expostas, no tocante à sua certeza de que a homologação é relativa ao pagamento.

É oportuno lembrar que o § 4º do art. 150 seria simplesmente inútil se o pagamento é que fosse passível de homologação, a norma a ser aplicada seria sempre a geral (art 173, I). Além do mais, o que estaria sujeito à homologação, senão a apuração, quando não há valor a ser pago em virtude do próprio sistema de apuração do tributo, a exemplo do que ocorre com o IRPJ na situação de prejuízo fiscal ou de IPI e ICMS quando o conta corrente acusa crédito do contribuinte?

Na verdade, o § 4º do art.150 do CTN fixa um prazo de 5 anos, contados a partir do fato gerador, para que a Administração exerça o seu poder de controle sobre a acurácia da atividade de apuração (ou, como vimos, de “lançamento”) que deve ser realizada pelo sujeito passivo por determinação legal. Dentro desse prazo, sendo constatada ausência ou insuficiência de recolhimento, cabe à autoridade competente realizar o lançamento de ofício como previsto no inc. V do art. 149.

Contudo, a hipótese de lançamento de ofício não transfere o procedimento fiscal para o âmbito da regra geral de decadência do art. 173, I. O inc. V do art. 149 apenas tem a função de autorizar o lançamento de ofício. Afinal, como já demonstrado, a homologação diz respeito à atividade de apuração do valor do tributo e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13609.000554/99-03
Acórdão nº : 103-21.514

tem o seu *dies ad quem* fixado no citado § 4º do artigo 150 como regra específica para os casos de lançamento por homologação. O decurso do prazo sem manifestação do Fisco pressupõe a sua concordância tácita e extingue o direito de lançar.

Também me parece natural que o prazo tenha a sua contagem iniciada com o nascimento da obrigação tributária. Nas duas outras modalidades – de ofício e declaração, o lapso temporal (art. 173, I) encontra justificativa na necessidade de reservar-se tempo para o procedimento administrativo que antecede o lançamento tributário e o pagamento, ao contrário do que ocorre no lançamento por homologação em que o pagamento prescinde de ato administrativo prévio. Daí ter-se a antecipação do *dies a quo* - que é, em geral, o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido realizado - para a data de ocorrência do fato gerador.

Contudo, a divergência de entendimento acerca do enquadramento legal relativo à decadência não altera a conclusão final haja vista que, considerando-se como termo inicial à data do fato gerador, no caso presente, 31/12/95, o auto de infração cuja ciência ao sujeito passivo ocorreu em 1º/12/99, conforme aviso de recebimento às fls. 138, foi lavrado dentro do quinquênio legal. Portanto, o acórdão contestado não merece reparo quanto à sua conclusão.

Muito embora a infração indicada não tenha sido expressamente contestada pela Recorrente, a base de cálculo do imposto exigido deve ser ajustada uma vez que a jurisprudência deste Conselho tem reconhecido que, no lançamento de ofício, devem ser excluídas do saldo do lucro inflacionário acumulado as parcelas de realização mínima obrigatória, mesmo que relativas a períodos já alcançados pela decadência. Assim, deve-se subtrair do saldo do lucro inflacionário acumulado em 31/12/95 as parcelas de realização mínima obrigatória relativas aos anos-calendário 1993 e 1994.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13609.000554/99-03
Acórdão nº : 103-21.514

A exigência de juros de mora sobre o valor do tributo não pago no vencimento decorre do comando do artigo 161 da Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional (CTN) - que goza do *status* de lei complementar:

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. (...)”

A sua incidência independe do “motivo determinante da falta”. Os juros de mora estão vinculados ao tributo devido e devem ser indicados no auto de infração mesmo na hipótese de suspensão de exigibilidade em consequência de ordem judicial. A sua exigência está condicionada à do principal (o tributo): a decisão definitiva, administrativa ou judicial, conforme o caso, é que definirá se o tributo é devido e, conseqüentemente, se os juros também são.

A suspensão da exigibilidade implica na impossibilidade de o sujeito ativo adotar os procedimentos legais de cobrança, administrativa ou judicial, do crédito tributário. Entretanto, não interrompe ou elimina a incidência dos juros de mora, conforme claramente disposto no acima transcrito art. 161 do CTN, excetuada a hipótese de existência de depósito do montante integral discutido, por razões que não cabe aqui expor uma vez que não se trata do caso analisado neste processo.

Juros de mora não representam sanção. Têm caráter compensatório decorrente do custo financeiro com o qual o contribuinte onera o sujeito ativo ao pagar o crédito tributário após o vencimento. Hugo de Brito Machado tem esclarecedora lição sobre a sua natureza:

“Os juros, embora denominados juros de *mora*, também não constituem sanção. Eles remuneram o capital que, pertencendo ao fisco, estava em mãos do contribuinte.”⁴ (destaque em itálico consta do original).

⁴ “Mandado de Segurança em Matéria Tributária”, Dialética, São Paulo, 4ª edição, 2000, pág. 141.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13609.000554/99-03

Acórdão nº : 103-21.514

A taxa SELIC, correspondente à média ajustada dos financiamentos diários apurados no Sistema Especial de Liquidação e de Custódia para Títulos Públicos Federais, do ponto de vista dos seus fundamentos econômicos, exatamente por refletir o custo financeiro de rolagem da dívida interna pelo Tesouro Nacional, adapta-se adequadamente como fator compensatório desse ônus imposto pelo atraso na quitação dos créditos tributários. Também não se deve olvidar que a taxa SELIC é igualmente aplicada sobre tributos restituídos e compensados.

A sua variação reflete as condições de mercado e não representa correção monetária, instituto há muito banido do ordenamento tributário brasileiro. Afirmar-se que a SELIC é novo tributo, ou é aumento de tributo ou ainda, é confisco, não resiste ao cotejo entre esses conceitos legais e o de taxa de juros.

Também é descabida a alegação de ocorrência de *bis in idem* uma vez que para tal pressupõe-se dupla tributação originária do mesmo sujeito ativo e incidente sobre um mesmo fato tributável. O que, no presente caso, não acontece tendo em vista que juros de mora não são tributo.

O art. 161 do CTN fornece o respaldo legal da exigência dos juros de mora com base na taxa SELIC. Observe-se o que preceitua o parágrafo 1º do citado artigo, a seguir transcrito:

"Art. 161(...).

§1º. Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês."

Esse parágrafo contém uma regra de aplicação subsidiária que determina a aplicação da taxa de 1% desde que não haja lei específica que regule a matéria de maneira diversa. O intérprete atendo entenderá que a taxa de 1% não significa um limite para o legislador ordinário, que, se ultrapassado, caracterizaria uma ofensa ao princípio da hierarquia das normas jurídicas. Trata-se de autorização expressa, concedida pela lei complementar, para que a lei ordinária disponha de modo diverso, como assim fez o art. 13 da Lei 9.065/95:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13609.000554/99-03
Acórdão nº : 103-21.514

"Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente."

Portanto, o ato legal que introduziu a aplicação da taxa de juros, Lei 9.065/95, para fins do que determina o Caput do Art. 161 do CTN, em percentual equivalente à taxa SELIC, encontra-se em harmonia com a norma complementar à Constituição da República.

Trata-se de situação diversa da que ocorre com comando semelhante inserido no artigo 150 do Código: "se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos..." (§ 4º do art. 150). Ali, se a lei ordinária fixar prazo maior, invadirá o âmbito privativo da lei complementar em desrespeito ao comando do art. 146, II, "b" da Carta Magna.

A escolha da SELIC pelo legislador para fins do atendimento ao comando do art. 161 do CTN afasta qualquer ofensa ao princípio da estrita legalidade tributária, ao contrário do que alguns propugnam, haja vista a sua criação por intermédio de resolução do Conselho Monetário Nacional. Ilegalidade ocorreria se ela fosse aplicada para os mesmos fins tributários sem existência de lei que previsse tal aplicação.

Falar-se em desrespeito à competência tributária significa repetir-se o mesmo equívoco de interpretação já apontado no parágrafo anterior. Não foi o Conselho Monetário Nacional quem determinou essa exigência, foi a lei, atendidas as regras de tramitação legislativa do Congresso Nacional.

As variações mensais da taxa SELIC não constituem afronta aos princípios da anterioridade tributária e da segurança jurídica. O elemento aplicado como



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13609.000554/99-03
Acórdão nº : 103-21.514

taxa de juros consta da lei, como exigido pelo art. 161 do CTN, e é fixo e previamente conhecido. Variável é o seu percentual por refletir o contexto econômico. Não há, portanto, nenhuma agressão à estabilidade das relações jurídicas.

Tampouco vislumbro desrespeito ao § 3º do art. 192 da Carta Magna, que fixou em 12% ao ano o limite da taxa de juros reais. Observe-se que essa regra está inserida no Capítulo IV do Título VII, o que a torna aplicável ao Sistema Financeiro Nacional e não ao Sistema Tributário Nacional (Capítulo I do Título VI). Ademais, esse parágrafo foi revogado pela Emenda Constitucional nº 40, de 29/05/2003.

Por fim, há muito se encontra pacificado neste Conselho e na Câmara Superior de Recursos Fiscais o entendimento de que a exigência de juros de mora com base na taxa SELIC para fins do que determina o art. 161 do CTN é legal e constitucional.

II.c - Conclusão

Deve-se rejeitar as preliminares apresentadas e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para se subtrair às parcelas de realização mínima obrigatória relativas a 1993 e 1994 do saldo do lucro inflacionário acumulado em 31/12/95.

Sala das Sessões - DF, em 18 de fevereiro de 2004

ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA