



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13808.000101/99-22
Recurso nº 162.402 Voluntário
Acórdão nº 1804-00088 – 4ª Turma Especial
Sessão de 26 de maio de 2009
Matéria IRPJ
Recorrente SERRANA S.A.
Recorrida 5ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1990

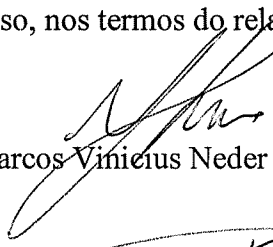
Ementa: DECADÊNCIA. LANÇAMENTO ANULADO POR VÍCIO FORMAL.

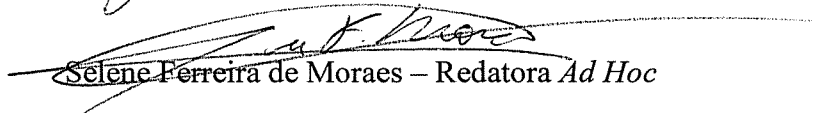
O direito de proceder a novo lançamento extingue-se após cinco anos da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, na forma do inciso II do artigo 173 do CTN.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. IN 20/90. ANO-BASE 1989. INAPLICABILIDADE. Editada depois do fato gerador do imposto de renda, a IN nº 20/90 não poderia retroagir, estabelecendo novos critérios de apuração do lucro da exploração realizada em conformidade com instrução anterior e vigente à época da ocorrência do fato gerador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


Marcos Vinicius Neder de Lima - Presidente


Selene Ferreira de Moraes – Redatora *Ad Hoc*

EDITADO EM: 04/10/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Vinicius Neder de Lima, Selene Ferreira de Moraes, Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira e Leonardo Lobo de Almeida.

Relatório

Por bem descrever os fatos relativos ao contencioso, adoto o relato do órgão julgador de primeira instância até aquela fase:

“O lançamento contestado descreve a seguinte infração: “redução, indevida, do lucro real em NCz\$1.314.803,00 referente ao lucro oriundo da exportação incentivada de produtos manufaturados por ter sido calculado em desacordo com o estabelecido no artigo 292 do RIR/80”.

2. Conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 14/15, a empresa não observou que, segundo o MAJUR/90, o valor a ser utilizado no cálculo do lucro da exploração é o lucro líquido apurado após a dedução da contribuição social sobre o lucro líquido (item 27 do quadro 13).

3. Cientificada da autuação, aos 02/02/1999, a interessada apresentou a impugnação de fls. 25/43 na qual alega as razões de fato e de direito a seguir sintetizados.

Da Preliminar

4. Preliminarmente, alega que o lançamento foi “efetuado após o decurso do prazo decadencial de 5 anos, estabelecido no art. 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional”, uma vez “que o Auto de Infração nr FM 08381, foi lavrado somente em 02/02/99, relativamente ao fato gerador ocorrido em 31/12/89 – Exercício Financeiro de 1990 – e sendo o Imposto de Renda Pessoa Jurídica é um tributo sujeito ao auto-lançamento, sujeito a posterior homologação do ente tributante.”

5. O lançamento suplementar IRPJ/Exercício – 1990, período-base 1989, emitido em 31/03/92, “não tem o condão de interromper o prazo decadencial, mesmo porque esta, como é sabido, não se interrompe e nem se suspende.”

6. “A nulidade retroage sempre “ex tunc”, isto é desde o momento (dia e hora) em que o lançamento suplementar foi emitido.”

Do Mérito

7. A determinação contida no MAJUR de deduzir a contribuição social do lucro líquido a ser indicado no item 13/27, emanou de “ato meramente administrativo expedido após a ocorrência do fato gerador do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro.” Essa disposição contraria “não só regras constitucionais, como também disposições do Código Tributário Nacional – CTN.”

8. *“O lucro líquido é o lucro contábil da empresa, sendo que o valor da provisão para Imposto de renda não é parcela passível de adição ao lucro líquido para a determinação do lucro real.”*

9. *No que concerne à “Contribuição social sobre o Lucro Líquido, embora inexistisse norma prevista em lei, a Instrução Normativa SRF nº 198/88, concedeu um benefício, ao estabelecer que ela não interferiria na determinação do lucro da exploração e assim sendo, este lucro seria apurado antes de ser determinado o valor da contribuição social.”*

10. *O ato administrativo que concedeu o referido benefício tem “força complementar da lei, nos termos do art. 100, I, do CTN.” E “suas disposições entrar em vigor na data da sua publicação.”*

11. *A IN SRF nº 20/90, fundamentada na Lei nº 7.988/89, art. 1º, inciso II, “foi publicada em 22 de fevereiro de 1990, ou seja, após a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda e da Contribuição Social.”*

12. *“À época da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro (31/12/89) vigia a Instrução Normativa SRF nº 198/88, que mandava calcular o Lucro da exploração antes da contribuição social.”*

13. *A previsão de efeito retroativo “por contrariar o princípio da irretroatividade e o da anualidade” colide com preceitos da Constituição Federal e do CTN.”*

A Delegacia de Julgamento considerou o lançamento procedente, em decisão assim ementada:

“Preliminar. Decadência. Anulação por Vício Formal. Novo Lançamento.

O prazo decadencial de 5 anos para a Fazenda Nacional formalizar um novo lançamento com base em infração apurada em lançamento anulado por vício formal começa a contar da anulação do primeiro, consoante expresso no art. 173 do CTN.

Lucro da Exploração. Modificação da Base de Cálculo. IN SRF nº 20/90.

A IN-SRF nº 20/90 não modificou a base de cálculo do lucro da exploração, senão adaptou-o à forma de apuração do lucro líquido, considerando a dedução de tributo criado em 1988: a contribuição social sobre o lucro líquido.

Anulação por Vício Formal. Prazo Decadencial para um Novo Lançamento.

O prazo decadencial de 5 anos para a Fazenda Nacional formalizar um novo lançamento com base em infração apurada em lançamento anulado por vício formal começa a contar da anulação do primeiro, consoante expresso no art. 173 do CTN.”

Contra a decisão, interpôs a contribuinte o presente Recurso Voluntário, em que tece as seguintes considerações:

- a) O auto de infração é insubsistente, em face da decadência prevista no art. 150, § 4º do CTN, devendo, por conseguinte, ser acolhida a presente arguição de decadência.
- b) Para efeito do IRPJ do exercício de 1990, em especial, quanto ao cálculo do lucro da exploração, ficaram válidas, portanto, as demais normas vigentes até 31/12/89, data da ocorrência do fato gerador no IRPJ e CSLL, época em que vigia a IN SRF 198/88.
- c) Com a nova sistemática preconizada pela IN SRF nº 20/90, o cálculo do lucro da exploração foi alterado, reduzindo consequentemente a base de cálculo e os incentivos fiscais.
- d) O lucro da exploração passou a ser o lucro contábil antes das provisões para pagamento da contribuição social e imposto de renda, com os ajustes previstos.
- e) A IN SRF nº 20/90 tem vigência somente a partir da data de sua aplicação (22/02/90), não podendo alcançar fatos pretéritos.

É o relatório.

Voto

Conselheira Selene Ferreira de Moraes, Redatora *Ad Hoc*

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

A recorrente aduz a insubsistência do lançamento em face da ocorrência da decadência.

Como explicitado na decisão recorrida o lançamento objeto da presente autuação corresponde a “um novo lançamento”, decorrente da anulação por vício formal de um lançamento primitivo. Nesses casos, a contagem do prazo decadencial segue o comando do inciso II do artigo 173 do CTN:

“Artigo 173 : O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos contados:

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

A jurisprudência desse e. Conselho de Contribuintes é pacífica no sentido de que na hipótese de anulação do lançamento anterior por vício formal, deve ser aplicada a regra do art. 173, II do CTN, conforme ementa a seguir reproduzida:

“DECADÊNCIA DE LANÇAMENTO ANULADO POR VÍCIO FORMAL - Inicia-se a contagem do prazo decadencial em lançamento anulado por vício formal na data em que se tornar definitiva a decisão anulatória, nos termos do artigo 173, II, do

CTN. No caso dos autos, o lançamento originário foi declarado nulo, por vício formal, por decisão prolatada em 13/08/1998. O novo lançamento foi lavrado pela fiscalização em 07.07.2003 e recebido pelo contribuinte em 22.07.03; portanto, antes do decurso do prazo decadencial estabelecido pelo art. 173, II, do CTN. Preliminar rejeitada. Publicado no D.O.U. nº 215 de 09/11/2006. (Acórdão 103-22651, sessão de 22/09/2006).

Rejeito, portanto, a preliminar de decadência suscitada, porque, quando da anulação de lançamento pela ocorrência de vício formal, o prazo decadencial previsto no art. 173, II, do CTN começa a ser contado da data da ciência da decisão anulatória, só ocorrendo a decadência cinco anos após.

No presente caso, a ciência do auto de infração foi efetuada em prazo inferior a cinco anos da data da ciência da decisão que anulou por vício formal o lançamento anterior.

No tocante ao mérito, a questão a ser dirimida gira em torno da aplicação da IN SRF nº 20/90, que revogou a IN SRF nº 198/88, a qual determinava que o lucro da exploração fosse calculado com base no lucro líquido apurado antes da dedução da CSLL.

A recorrente alega que a IN SRF 198/88 estava em vigor na época em que ocorreu o fato gerador, em 31/12/1989, e que a IN SRF nº 20, publicada em 22 de fevereiro de 1990, só pode ser aplicada aos fatos geradores ocorridos após a sua vigência.

O entendimento da recorrente merece acolhida, e vem sendo corroborado por inúmeras decisões judiciais, conforme demonstra voto proferido pela Ministra Denise Arruda, no julgamento dos Embargos de Divergência em Resp nº 315.457 – BA (2002/0166096-6):

“Discute-se nos presentes embargos a aplicabilidade da Instrução Normativa nº 20/90, da Secretaria da Receita Federal - que versou sobre o cálculo do lucro da exploração, previsto no artigo 412 do Regulamento do Imposto de Renda, alterando a fórmula de aferição do imposto de renda a ser pago pelas pessoas jurídicas - em relação ao ano-base 1989, exercício fiscal 1990.

A jurisprudência que se firmou no âmbito da Primeira Seção encontra-se em consonância com o acórdão embargado, não merecendo prosperar a pretensão da embargante.

Com efeito, a Instrução Normativa nº 20/90, alterando o disposto no artigo 8º da Instrução Normativa nº 198/88, passou a prever, em seu artigo 1º, que "para efeito de cálculo do lucro da exploração, de que trata o art.412 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04.12.80, e alterações posteriores, a pessoa jurídica deverá tomar por base o lucro líquido apurado, depois de ter sido deduzida a contribuição social instituída pela Lei nº 7.689, de 15.12.88".

Com essa alteração normativa, houve uma majoração da carga tributária relativa ao imposto de renda das pessoas jurídicas, pois a norma revogada (IN/SRF nº 198/88) previa que a contribuição social não interviria na determinação do lucro da

exploração, pois este era apurado antes de ser determinado o valor da contribuição social.

Um dos princípios que rege o ordenamento jurídico pátrio é o da irretroatividade da lei tributária, segundo o qual é proibida a exigência de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou majorado. Ademais, nos termos do artigo 105 do Código Tributário Nacional, a lei tributária é imediatamente aplicável aos fatos geradores futuros e aos pendentes, nunca aos pretéritos - exceto nos casos expressamente previstos que sejam mais benéficos ao contribuinte.

Registre-se que o imposto de renda, por se tratar de tributo cuja incidência é anual, possui fato gerador complexo. "Assim, a rigor, iniciado o período, está definido o regime jurídico do imposto. Nenhuma lei pode mais modificar os critérios de determinação do valor do imposto. (...) todos os fatos ocorridos durante o denominado exercício social da pessoa jurídica, que corresponde ao período-base do imposto, submetem-se ao regime jurídico em vigor quando começa esse período" (MACHADO, Hugo de Brito. "Curso de Direito Tributário", 23ª edição, Malheiros Editores, pp. 292/293)

Considerando que a Instrução Normativa nº 20/90 foi editada depois da ocorrência do fato gerador do imposto de renda referente ao ano-base de 1989, não há que se falar em sua aplicação retroativa, razão pela qual é aplicável ao exercício de 1990 a Instrução Normativa nº 198/88.

A propósito do tema, é uniforme o entendimento desta Primeira Seção:

"TRIBUTÁRIO. INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 20/90. APLICAÇÃO RETROATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

1. O regime jurídico da lei tributária e sua eficácia temporal encarta-se na regra mater de que a legislação tributária, conceito mais amplo do que lei fiscal, aplica-se aos fatos geradores futuros e pendentes, nunca pretéritos (art. 105 do CTN). Em consequência, há retroação apenas da lex mitior, naquelas hipóteses legalmente previstas.

"A IN-SRF n. 20, de 21.02.90, que revogou a IN n. 198, de 29.12.1988, alterou o cálculo do lucro da exploração, sobre o qual incide o imposto de renda ao estabelecer que deverá ser apurado o lucro após a dedução da contribuição social.

O fato gerador do imposto de renda é complexo, e se consumou ao final do ano-base de 1989. Não se pode admitir que a Instrução Normativa n. 20, de 21 de fevereiro de 1990, retroaja para impor gravame ao contribuinte.

Se existia critério para apuração do lucro de exploração em 31.12.1989, este deverá prevalecer, já que o lançamento do imposto remete-se à legislação vigente

quando da ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 144 do CTN."

2. Editada após a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda referente ao ano-base de 1989, exercício de 1990, a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 20/90, não ostenta a mesma o condão de retroagir, estabelecendo novos critérios de apuração do lucro da exploração, menos benéficos que aqueles previstos no diploma legal então vigente.

3. A contribuição social devida pelas empresas e calculada com base no lucro, referente ao ano de 1989 deve reportar-se ao fato gerador ocorrido neste mesmo período anual, apurado em dezembro, quando então encontrava-se vigente a IN 198/88.

4. Isto porque o princípio da anterioridade da lei tributária aplica-se às normas em sentido amplo, incluindo as instruções normativas, que são normas complementares à legislação tributária, a teor do que preceitua o artigo 100, I, do CTN. A Instrução Normativa nº 20/90 aumentou a carga tributária, pois alterou a forma de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro. Dessarte, não pode ser aplicada, em face do princípio da anterioridade, para modificar a forma de cálculo do imposto de renda do ano-base de 1989.

5. Destarte a Lei 7689/89 e a IN/SRF nº 20 não dispõem sobre a mesma modalidade tributária; isto porque o texto da Instrução Normativa revela que esta "dispõe sobre o lucro da exploração" e foi editada "tendo em vista o disposto no item II do art. 1º da Lei 7988/88". Por sua vez, a Lei 7988/89, art. 1º, II, prescreve que "o lucro decorrente de exportações incentivadas não será excluído da base de cálculo da contribuição social, de que trata a Lei 7689/88".

6. "Editada depois do fato gerador do imposto de renda, a IN nº 20/90 não poderia retroagir, estabelecendo novos critérios de apuração do lucro da exploração realizada em conformidade com instrução anterior e vigente à época da referida apuração.

Não se há de confundir lucro da exploração, estabelecido em legislação específica, com lucro da exportação incentivada revogado pela Lei 7.988/89." (RESP 188.950-BA, Rel. Min Peçanha Martins).

7. Embargos de Divergência rejeitados".

(ERESP 326.810-DF, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 04/10/2004).

"TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA. ANO-BASE 1989. EXERCÍCIO 1990. INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 20/90. INAPLICABILIDADE.

1. O princípio da anterioridade da lei tributária aplica-se às normas em sentido amplo, incluindo as instruções normativas, que são normas complementares à legislação tributária, a teor do que preceitua o artigo 100, I, do CTN.

2. A Instrução Normativa nº 20/90 aumentou a carga tributária, pois alterou a forma de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro. Dessarte, não pode ser aplicada, em face do princípio da anterioridade, para modificar a forma de cálculo do imposto de renda do ano-base de 1989.

3. Embargos de divergência acolhidos".

(ERESP 327.683-Rj, Rel. Min. Castro Meira, DJ 27/09/2004).

No mesmo sentido, são os seguintes precedentes da Segunda Turma: RESP 326.810-DF, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ 05/05/2003; RESP 188.950-BA, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ 08/03/2000.

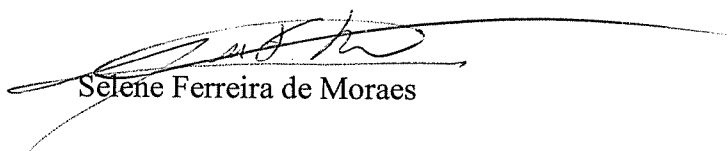
Por fim, não merece prosperar a alegação da embargante de que a Instrução Normativa 20/90 repetiu os comandos previstos na Lei nº 7.988/89, pois "a Lei 7.988 e a IN/SRF nº 20 não dispõem sobre a mesma modalidade tributária; isto porque o texto da Instrução Normativa revela que disposto no item II do art. 1º da Lei 7988/89". Por sua vez, a Lei 7.988, art. 1º, II, prescreve que 'o lucro decorrente de exportações incentivadas não será excluído da base de cálculo da contribuição social, de que trata a Lei 7689/88'.

Assim, além de dispor acerca de elemento que compõe a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, e não do imposto de renda, o item II do art. 1º da Lei 7988/89 trata do 'lucro decorrente de exportações incentivadas', sem nada versar sobre o lucro da exploração, a que alude a mencionada Instrução Normativa". (ERESP 326.810-DF, 1ª Seção, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 04/10/2004).

À vista do exposto, impõe-se a rejeição dos embargos de divergência.

É o voto."

Ante todo o exposto, dou provimento ao recurso.


Selene Ferreira de Moraes