



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo n.º : 13808.000205/99-28
Recurso n.º : 108-125958
Matéria : IRPJ e OUTROS
Recorrentes : FAZENDA NACIONAL E ULTRAQUÍMICA SÃO PAULO LTDA
Recorrida : OITAVA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 04 de dezembro de 2.006.
Acórdão n.º : CSRF/01-05.550

DECADÊNCIA – IRPJ - A partir de janeiro de 1992, por força do artigo 38 da Lei nº 8.383/91, o IRPJ passou a ser tributo sujeito ao lançamento pela modalidade homologação. O início da contagem do prazo decadencial é o da ocorrência do fato gerador do tributo, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN. Na ocorrência de dolo fraude ou simulação, o início da contagem do prazo desloca-se do fato gerador para o primeiro dia do exercício seguinte àquele no qual o lançamento poderia ser realizado, antecipando para o dia da entrega da declaração se feita no ano seguinte ao da ocorrência dos fatos geradores. (Art. 150 § 4º e 173-I e § único do CTN).

DECADÊNCIA - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. - A contribuição social sobre o lucro líquido, "ex vi" do disposto no art. 149, c.c. art. 195, ambos da C.F., e, ainda, em face de reiterados pronunciamentos da Suprema Corte, tem caráter tributário. Assim, em face do disposto nos arts. nº 146, III, "b", da Carta Magna de 1988, a decadência do direito de lançar as contribuições sociais deve ser disciplinada em lei complementar. À falta de lei complementar específica dispondo sobre a matéria, ou de lei anterior recebida pela Constituição, a Fazenda Pública deve seguir as regras de caducidade previstas no Código Tributário Nacional.

RECURSO DE DIVERGÊNCIA – Quando os acórdãos paradigmas não trataram da matéria objeto do recurso especial, não se conhece do apelo por falta de divergência a ser harmonizada pela Instância Especial.

Recurso especial da Fazenda Nacional Negado.
Recurso especial do contribuinte não conhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL e ULTRAQUÍMICA SÃO PAULO LTDA

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial da

Processo n.º : 13808.000205/99-28
Acórdão n.º : CSRF/01-05.550

Fazenda Nacional, vencidos os Conselheiros Cândido Rodrigues Neuber que deu provimento PARCIAL ao recurso para afastar a decadência do IRPJ e da CSL em relação aos meses do ano de 1994 e Marcos Vinícius Neder de Lima, Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antonio Gadelha Dias que deram provimento PARCIAL ao recurso para afastar a decadência em relação à CSL; 2) por unanimidade de votos, NÃO CONHECER do recurso especial.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



JOSE CLOVIS ALVES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 02 FEV 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, DORIVAL PADOVAN e JOSÉ HENRIQUE LONGO.

Processo n.º : 13808.000205/99-28
Acórdão n.º : CSRF/01-05.550

Recurso n.º : 108-125.958
Recorrente : FAZENDA NACIONAL e ULTRAQUÍMICA SÃO PAULO LTDA

RELATÓRIO

Tratam os presentes autos de recursos do Procurador da Fazenda Nacional, e do contribuinte supra identificado contra o acórdão 108-06.674 de 20 de setembro de 2.001. A câmara recorrida, analisando recurso de ofício e voluntário decidiu por unanimidade de votos negar provimento ao recurso de ofício e, quanto ao voluntário, acolher a preliminar de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos de janeiro de 1.993 a fevereiro de 1.994, cuja ciência do lançamento se deu em março de 1.999 e quanto ao mérito por maioria de votos negar provimento ao recurso, vencido o Conselheiro José Henrique Longo.

DA AUTUAÇÃO:

Tratam os autos de exigência do IRPJ e CSLL, em virtude de exclusão indevida de diferença de Correção Monetária IPC/BTNF, receita de CM contabilizada a menor e compensação indevida de prejuízos nos seguintes períodos:

02/1.993; Janeiro a dezembro de 1.994, anos de 1.995, 1.996 e 1.997.

Quanto à diferença de CM IPC/BTNF, entendeu a fiscalização que o aproveitamento a diferença de correção monetária relativa aos prejuízos levantados de 1.987 a 1.989, a partir de 1.993 foi indevida pois a empresa não apresentara lucro real no período de 1.990 a 1.992, contrariando assim o artigo 40 § 2º do Decreto 332/91, que admite o aproveitamento da diferença de CM dos prejuízos dos citados se a empresa apresentar lucro real nos períodos base de 1990 a 1.993, suficiente, em cada ano para compensação dos valores corrigidos pelo IPC em 1.990 e pelo INPC nos anos seguintes.

O Auditor fiscal tomou como base para o lançamento o lucro real depois da compensação de prejuízos.



Processo n.º : 13808.000205/99-28
Acórdão n.º : CSRF/01-05.550

A empresa apresentou lucro real antes da compensação de prejuízos nas DIPJs de 1.992 base 1.991, 1.993 segundo semestre, e na de 1.994 em vários meses.

Quanto às matérias galgadas a esta Instância Especial são as seguintes:

Recurso de divergência do PFN – Decadência

Recurso de divergência do Contribuinte: Indevida consideração por parte do AFRF, do lucro real depois da compensação de prejuízos, para efeito do artigo 40 § 2º do Decreto 332/91.

Passemos ao relato de cada recurso especial.

RECURSO DO PFN.

Inconformado com a decisão prolatada, o PFN com fulcro no artigo 5º incisos II do Regimento Interno da CSRF, aprovado pela Portaria MF 58/98, apresentou o recurso especial de folhas 450 a 463, com base no inciso II, do artigo 5º, divergência.

O recurso do PFN argumenta em síntese o seguinte.

RAZÕES PARA A REFORMA DO ACÓRDÃO NO QUE SE REFERE AO PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO.

Que a decisão da Câmara diverge dos acórdãos CSRF/01-02.403 e 01-01.994.

A tese contida no acórdão recorrido é de que o IRPJ e CSL são tributos regidos pela modalidade de lançamento por homologação, contando-se o prazo de decadência a partir dos fatos geradores, assim para o auto que fora cientificado em 17 de março de 1999, aqueles ocorridos até fevereiro de 1.994, são caducos, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN.



Processo n.º : 13808.000205/99-28
Acórdão n.º : CSRF/01-05.550

Argumenta o recorrente que a interpretação do artigo 150 § 4º feita pela Câmara recorrida está equivocada pois para que haja homologação há necessidade de conhecimento da atividade exercida pelo contribuinte e isso só ocorre com a entrega da declaração. Assim a contagem do prazo de decadência ficaria suspenso até a data da entrega da declaração.

Transcreve parte do voto que acompanha o acórdão CSRF/01-02.403 e CSRF/01-03.103.

Traz doutrina de Alberto Xavier sobre o tema.

Cita jurisprudência judicial e finaliza requerendo que o prazo decadencial seja de dez anos.

Através do despacho 108-0.151/2002, fls. 499/502, o presidente da 8ª Câmara deu seguimento ao recurso especial do PFN, por entender estar patente a divergência entre os julgados.

Remetido à repartição de origem, cientificada a empresa apresentou contra-razões, juntadas às páginas 510 a 552, argumentando, em epítome o seguinte.

INADMISSIBILIDADE DO RE

O recurso da Fazenda não pode ser admitido pois as cópias dos paradigmas não estão autenticadas, tampouco consta dos autos cópia da publicação em que tenham sido divulgados.

Diz que o recurso não pode ser conhecido pois a PFN limitou-se a transcrever as ementas dos supostos paradigmas, pois a divergência não foi demonstrada, a hipótese fática é distinta do acórdão recorrido, falta de pré-questionamento e impossibilidade de apreciação de matéria fática.



Processo n.º : 13808.000205/99-28
Acórdão n.º : CSRF/01-05.550

MÉRITO

Afirma que a decadência não está sujeita a suspensão, diz que a tese contida nos arestos encontra-se superada pois se referem a períodos de apuração anteriores a 1.992, cita julgados da CSRF que apreciou a mesma matéria com fatos geradores ocorridos a partir do ano de 1.992; acórdão CSRF/01-02.577, 101-93.613.

Finalmente diz que o que se homologa é a atividade do contribuinte e não o pagamento, e tendo entregue as declarações regularmente descabe a interpretação trazida pelo recorrente de que deveria se aplicar o prazo decadencial previsto no artigo 173 do CTN.

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA DO CONTRIBUINTE

Além das contra-razões o contribuinte apresentou também às folhas 553 a 564, Recurso Especial de Divergência em relação à parte mantida no que se refere à interpretação do § 2º do artigo 40 do Decreto 332/91, que regulamentou a correção monetária Especial IPC/BTNF.

À parte fulcral do recurso de divergência está no fato de que a fiscalização tomou como base o lucro real nos anos de 1990 a 1993 depois das compensações de prejuízos, quando no entendimento do recorrente o correto seria tomar o lucro real antes das compensações dos prejuízos de 1.987 a 1.989.

Afirma haver divergência entre a interpretação contida no acórdão recorrido que entendeu estar correta a tributação pois a norma contida no artigo 40 § 2º do Decreto 332/91, procurou evitar que houvesse aproveitamento de prejuízos em período já prescrito. Ainda que somente a parcela de correção monetária complementar sobre o saldo de prejuízos acumulados entre 1.986 a 1.989, está em conflito com a interpretação dada pelos acórdãos 101-92.710, 103-19.987, 101-92.572, 101-92.429 e 103-19.840, trouxe ainda o acórdão 108-06.378, afirmando que o relator do aresto recorrido naquela decisão decidiu de forma diversa, do que ocorreu no aresto combatido.



Processo n.º : 13808.000205/99-28
Acórdão n.º : CSRF/01-05.550

Afirma que a própria 8ª Câmara já havia decidido, em julgamento anterior, que "as limitações impostas pelo Decreto 332/91, quanto aos prejuízos fiscais anteriores a 1.990, não podem prevalecer" (Ac. Nº 108-06.378, também relatado pelo I. Cons. Mário Junqueira Franco Júnior – cópia anexa). Diz que como consta do acórdão que está em sintonia com a CSRF, forçoso concluir que extrapola sua função regulamentadora o Decreto 332/91 quando limita a compensação da correção complementar do prejuízo fiscal anterior a 1.990, e com muito maior razão ainda qualquer ato normativo de hierarquia inferior.

Passa a fazer a comparação do aresto combatido com os arestos postos em confronto.

Diz que a interpretação correta é de que o lucro real referido no § 2º do artigo 40 do mencionado decreto só pode ser aquele antes das compensações sob pena de prejudicar o direito à dedução assegurado pela lei 8.200/91. Percebe-se claramente que ao permitir a dedução daquela parcela de correção monetária, desde que a pessoa jurídica tivesse lucro real entre 1.990 e 1.993, o Decreto tinha em mira os prazos de dispunha a empresa para compensar os prejuízos fiscais apurados até 31.12.89, contidos no artigo 502 § 1º RIR/94.

Tanto o recorrente como o il. Relatores tiveram em conta a mesma preocupação, de sorte a conferir ao Decreto interpretação que lhe preservasse a validade e eficácia, a saber a "necessidade de impedir compensações de valores já prescritos. No entanto, a decisão recorrida concluiu diversa e data venia, equivocadamente, que "considerar o cômputo previsto no § 2º do artigo 40 como a requerer o lucro real antes das compensações poderia provocar um acúmulo de compensações de prejuízos de 1986 a 1.990, inclusive os quais se considerados em período próprio de compensação, estariam prescritos".

Mas é justamente o inverso: se a recorrente não tivesse, a partir de 1.990, compensado seu lucro real com os prejuízos fiscais verificados de 1.987 a



Processo n.º : 13808.000205/99-28
Acórdão n.º : CSRF/01-05.550

1.989, deixando-os prescrever, teria sepultado, com eles, as parcelas de correção complementar – precisamente o direito que lhe fora assegurado pela lei 8.200/91.

Afirma que a lei 8.200/91 em seu artigo 3º garantiu que a diferença de correção monetária entre a variação do IPC e BTN Fiscal poderia ser deduzida na determinação do lucro real em seis anos-calendário, a partir de 1.993, à razão de 25% em 1993 e de 15% ao ano de 1.994 a 1.998, quando se tratar de saldo devedor. Enquanto que o decreto para fruição de tal benefício exigiu que a pessoa jurídica tivesse lucro real nos períodos-base encerrados de 1.990 a 1.993, suficiente, em cada ano, para a compensação dos valores corrigidos pelo IPC nos anos seguintes.

Evidentemente que o Decreto inovou a lei que deveria apenas ter regulamentado. Excedendo-a, e contrariando o art. 99 do CTN, não poderia obrigar o contribuinte.

Passa a analisar a divergência entre o aresto combatido e os apresentados como paradigmas, tudo no sentido de que o decreto não pode inovar, ir além da lei, afirma que os paradigmas são no sentido de que a lei ora nenhuma estabeleceu restrições quanto ao aproveitamento dos encargos calculados segundo o IPC.... seu decreto regulamentador jamais poderia fazê-lo, eis que seu alcance está limitado à matéria trazida no texto legal.

Pede que seja julgado improcedente o auto de infração.

É o relatório.



Processo n.º : 13808.000205/99-28
Acórdão n.º : CSRF/01-05.550

VOTO

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator.

Como existem dois recursos, um do PFN e um do Contribuinte, trataremos um de cada vez, já que tratam de matérias distintas.

RECURSO DO PFN.

O recurso é tempestivo e teve seu seguimento deferido dele tomo conhecimento, bem como das contra-razões apresentadas pela empresa.

Deixo de falar sobre a preliminar de inadmissibilidade do RE apresentada nas contra-razões em função do mérito favorável ao contribuinte.

Examinemos inicialmente quando cabe o recurso especial, para isso transcrevamos o artigo 32 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF 55 de 16 de março de 1998.

Art. 32. Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais:

I – de decisão não unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova; e

II – de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha outra Câmara de Conselho de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 1º No caso do inciso I, o recurso é privativo do Procurador da Fazenda Nacional; no caso do inciso II, sua interposição é facultada também ao sujeito passivo.

O Procurador interpôs recurso especial de divergência baseado no inciso II, apontou demonstrou a divergência atendendo, portanto o recurso aos



Processo n.º : 13808.000205/99-28
Acórdão n.º : CSRF/01-05.550

preceitos regimentais, embora os aresto postos em confronto se refiram a períodos base anteriores a 1.992, quando a tese pacificada era de que o lançamento do IRPJ e CSLL, se regiam pela modalidade de lançamento por declaração, situação essa modificada pela interpretação dada à Lei 8.383/91.

Tratando de matéria relativa a decadência é importante fixar as datas de ocorrência dos Fatos Geradores, o início da contagem do prazo decadencial, o fim e, a data de ciência do auto de infração.

Fatos geradores considerados como alcançados pela decadência: IRPJ janeiro de 1.993, janeiro e fevereiro de 1.994. CSLL: janeiro e fevereiro de 1.994.

DIPJs entregues dentro dos prazos legais

Data da ciência da autuação 17 de março de 1.999.

Para aqueles que entendem a necessidade de pagamento: em janeiro de 1.993 a empresa apresentou prejuízo (fl. 59), em janeiro e fevereiro de 1.994 houve pagamento de tributo (fl.79).

Posto isso passemos a analisar a matéria de direito em relação à decadência.

Quanto à decadência do direito de lançar a CSL a tese da Câmara recorrida é a seguinte.

Entende a câmara recorrida que a CSL, por se tratar de tributo cuja modalidade de lançamento é por homologação, expirado cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário. Acolhe a câmara a tese de prevalência do artigo 150 § 4º do CTN.

Entendo não haver razão ao recorrente, é que sendo a decadência, por força do artigo 146 inciso III letra "b" da Constituição Federal de 1988, matéria de



Processo n.º : 13808.000205/99-28
Acórdão n.º : CSRF/01-05.550

reservada à Lei Complementar, somente lei de igual hierarquia poderia alterar os conceitos existentes na Lei n.º 5.172/66, CTN.

Entendo também que o § 4º do artigo 150 do CTN quando diz “se a lei não dispuser de forma diversa”, está se referindo a outra lei complementar, pois se assim não for entendido estaríamos diante da situação na qual o legislador complementar contrariaria o constitucional, pois quis esse último reservar determinadas matérias à Lei Complementar que tem quorum privilegiado.

Não se trata de declarar a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei 8.541 de 1992, de opção pela lei maior, Constituição Federal e Código Tributário Nacional.

Como fundamento para o decidido, vale transcrever voto do iminente conselheiro Natanael Martins no Acórdão n.º 107-06.455 de 08 de novembro de 2.001, que tem aplicação tanto à CSL como ao IRPJ o qual adoto como razão de decidir, pois a partir da edição da Lei 8.383/91, a contribuição e o tributo em lide passara a ser regidos pelo lançamento do tipo homologação previsto no artigo 150 do CTN.

“A questão ora sob exame resulta de lançamento de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Inicialmente, deve ser apreciada a preliminar de decadência argüida pela contribuinte, a qual tem relevância fundamental no julgamento deste processo, sendo certo que a natureza jurídica do lançamento da contribuição social sobre o lucro, pelas suas próprias características é, em tudo e por tudo, idêntica à do IRPJ, pelo que tomo a liberdade de me reportar ao que sobre o assunto já tive a oportunidade de escrever: .

“A questão da natureza jurídica do lançamento do imposto de renda das pessoas jurídicas no âmbito do 1º Conselho de Contribuintes ainda é acirrada, podendo no entanto afirmar-se que a corrente pelo menos até hoje majoritária entende tratar-se de um lançamento por declaração.

Não é o que pensamos e o que passaremos a demonstrar, obviamente deixando de lado as críticas que a doutrina faz



Processo n.º : 13808.000205/99-28
Acórdão n.º : CSRF/01-05.550

relativamente aos tipos de lançamentos descritos no CTN, dado não ser este o escopo de nosso trabalho.

Com efeito, o Código Tributário Nacional, instituído pela Lei 5172/66, recepcionado com eficácia de lei complementar, como é cediço, disciplina as normas gerais em matéria tributária, inclusive no concernente aos tipos de lançamento e aos prazos em matéria de decadência e prescrição.

No que se refere à decadência, genericamente, estabelece o art. 173 do CTN:

"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".

Por outro lado, de forma totalmente assistemática, na disciplina do denominado lançamento por homologação, estabeleceu-se no art. 150, § 4º, do CTN:

"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.

§ 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"

Ou seja, enquanto que, regra geral, o prazo decadencial de cinco anos começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado (CNT, art. 173, I), sendo lícito, portanto, afirmar-se que o prazo, contado da ocorrência do fato gerador, não é propriamente de cinco anos, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação o prazo decadencial conta-se a partir do fato gerador sendo o prazo, neste caso, propriamente de cinco anos.

Lançamento por homologação, na definição do CTN, ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, operando-se pelo ato em que referida autoridade,



tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Pois bem, relativamente ao imposto de renda das pessoas jurídicas, muito se discutiu e ainda hoje se discute, sobre a natureza jurídica do lançamento que o corporifica, havendo aqueles que o julgam como um tributo sujeito a lançamento por declaração ou misto, outros, mais recentemente, defendendo que a sua natureza, hoje, seria a de lançamento por homologação.

Alberto Xavier, em sua clássica obra *Do lançamento*, Editora Resenha Tributária, 1977, ferindo a questão, naquela oportunidade, defendeu a idéia de que o lançamento do imposto de renda não se traduz num caso de auto lançamento (ou lançamento por homologação), pela circunstância específica de que a fiscalização, no ato da entrega da declaração, examina o seu conteúdo, procedendo em face deste ao lançamento e, no próprio momento, notifica o contribuinte do imposto que lhe foi lançado.

Daí conclui Alberto Xavier:

"Ora, na hipótese em apreço não se verifica um pagamento prévio ou antecipação do imposto, mas sim um verdadeiro lançamento com base na declaração, regido pelos arts. 147 e 149 do Código Tributário Nacional, com a única particularidade de o ato administrativo de lançamento ser praticado no próprio ato da entrega da declaração e não no momento posterior do procedimento tributário". (pg. 80).

Entretanto, se naquela ocasião podíamos compartilhar da opinião de Alberto Xavier, após o advento do Decreto-lei 1967/82 (e, com maior razão, ainda, a vista das Leis 8383/91, 8541/92, 8981/93 e 9249/95), passamos a pensar de forma diversa.

Com efeito, com a edição do Decreto-lei 1967/82, desvinculou-se o prazo do pagamento do imposto com a entrega da declaração de rendimentos não havendo mais, pois, o prévio exame da autoridade administrativa. Se mais não bastasse, com a descentralização da entrega da declaração de rendimento, não se pode alegar, em absoluto, estar havendo exame do lançamento pela autoridade administrativa, pois o simples carimbo apostado pelo estabelecimento receptor da declaração (que, aliás, pode ser uma instituição financeira), à evidência, não pode ser considerado notificação de lançamento nos termos preconizados no art. 142 do CTN. Logo, o contribuinte recolhe (está obrigado) as parcelas do imposto devido sem que tenha ocorrido qualquer manifestação da autoridade administrativa. Ademais, grande parte do imposto já deve ser recolhido antes da própria entrega da declaração de rendimentos sob a forma de antecipações, duodécimos ou recolhimentos estimados (calculável com base em lucro presumido) na linguagem atual.

Não há dúvida, pois, ser o IRPJ um tributo sujeito a lançamento por homologação.



A declaração do imposto de renda, hoje, representa o cumprimento de um dever meramente instrumental do contribuinte perante a Fazenda Pública, constituindo-se, além disso, por força das normas que a disciplina, do ponto de vista jurídico, confissão de dívida quanto ao crédito tributário porventura indicado ou, quanto ao resultado negativo nela quantificado, o direito de crédito (abatimento) do contribuinte.

Nessa linha de raciocínio, a Fazenda Nacional deve verificar a atividade do contribuinte, homologando-a dentro do prazo de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, findo o qual considerar-se-á, de forma tácita, homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito a ele correspondente, decaindo, portanto, o direito de a Fazenda corrigir ou lançar "ex officio" (via auto de infração) o tributo anteriormente não pago, sendo inaplicável à espécie a regra do art. 173, I, do CTN ou a disciplinada no § 2º do art. 711 do RIR/80, aliás não reproduzida no atual RIR/94.

Paulo de Barros Carvalho, a esse propósito, é claro:

"Prevê o Código o prazo de cinco anos para que se dê a caducidade do direito da Fazenda constituir o crédito tributário pelo lançamento. Nada obstante, fixa termos iniciais que dilatam por período maior o aludido prazo, uma vez que são posteriores ao acontecimento do fato jurídico tributário. O exposto já nos permite uma inferência: é incorreto mencionar prazo quinquenal de decadência, a não ser nos casos em que o lançamento não é da essência do tributo - hipóteses de lançamento por homologação - em que o marco inicial de contagem é a data do fato jurídico tributário" (Curso do Direito Tributário, Ed. Saraiva, 4a. Ed., pg. 311).

Nem se diga que a regra de contagem, em eventuais casos de prejuízos fiscais não poderia ser a estabelecida no art. 150, § 4º, do CTN, mas sim a do art. 173, I, ao argumento de que não teria havido nenhum pagamento (apurou-se prejuízo fiscal no período), não havendo, pois, o que homologar.

A primeira vista esse argumento impressiona, "máxime" em face de decisões do Conselho de Contribuintes relativas a IRF, que se consubstanciaria em hipótese de lançamento de ofício e não por homologação, regido pelo art. 173, I, do CTN, justamente porque, dizem, não havendo pagamento, nada há a ser homologado. (confira-se, v.g., Acórdão do 1º C.C. n.º 101-83.005/92 - DOU de 07.01.94)

Entretanto, o entendimento acima exposto, sufragado pelo Conselho de Contribuintes, em nada se assemelha ao tema que ora se debate, já que naquelas hipóteses (lançamento de ofício de IRF) o contribuinte de fato não praticou nenhuma ação (atividade) tendente à quantificação do "quantum debeatur" sujeito a pagamento antecipado.



Processo n.º : 13808.000205/99-28
Acórdão n.º : CSRF/01-05.550

É que em matéria de imposto de renda determinado em função do lucro (real ou presumido), os contribuintes, sempre e necessariamente, levam ao conhecimento da autoridade administrativa toda a atividade que exercem (procedimentos), tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido.

Ora, o que se homologa não é propriamente o pagamento, mas sim toda a atividade procedimental desenvolvida pelo contribuinte.

Souto Maior Borges, em sua magnífica obra sobre o Lançamento Tributário (volume 4 do Tratado de Direito Tributário Brasileiro, Forense, 1981), em diversas passagens, fere profundamente essa questão não deixando dúvidas sobre a matéria, valendo a pena transcrevê-las:

"... o que se homologa não é um prévio ato de lançamento, mas a atividade do sujeito passivo adentrada no procedimento de lançamento por homologação, não é ato de lançamento, mas pura e simplesmente a "atividade" do sujeito, tendente à satisfação do crédito tributário"... (fls. 432).

...

"...Compete à autoridade administrativa, "ex vi" do art. 150, caput, homologar a atividade previamente exercida pelo sujeito passivo, atividade que em princípio implica, embora não necessariamente, em pagamento. E, o ato administrativo de homologação, na disciplina do C.T.N., identifica-se precisamente com o lançamento (art. 150, caput)". (fls. 440/441),

Mais adiante, dando fecho a sua conclusão, assevera o Mestre Pernambucano:

"...Conseqüentemente, a tecnologia contemplada no C.T.N. é, sob esse aspecto, feliz: homologa-se a "atividade" do sujeito passivo, não necessariamente o pagamento do tributo. O objeto da homologação não será então necessariamente o pagamento". (fls. 445)

Aliás, a interpretação de que o que se homologa é a atividade do contribuinte e não o pagamento realizado é a única possível, sob pena de nulificar todas as regras insertas no art. 150 e §§ do CTN, especialmente a do § 4º.

Com efeito, dizer-se que o que se homologa seria o pagamento (interpretação puramente literal do caput do art. 150 do CTN), com a devida vênia, significa nada dizer-se já que o pagamento, caso efetuado, sempre e necessariamente, seria homologável. Noutras palavras, o legislador, à evidência, não quis dizer (e não disse) que homologável seria o pagamento do tributo (R\$ 100,00, p.ex.), posto que o valor recolhido, qualquer que seja a sua grandeza, considerado em si mesmo, não diverge (R\$ 100,00 são , sempre e necessariamente, R\$ 100,00) sendo, pois, inexoravelmente homologável. Nesse diapasão, admitindo-se a tese de que homologável seria apenas o valor pago (atividade de pagamento), a regra inserta no § 4º do art. 150 do CTN, porque então não haveria sobre o que divergir, seria estúpida e absolutamente desnecessária, posto que não abrangeria as situações em que não tenha



Processo n.º : 13808.000205/99-28
Acórdão n.º : CSRF/01-05.550

havido pagamento ou que, em tendo havido, o teria sido feito com insuficiência, não obstante toda a atividade procedimental exercida pelo contribuinte.

Certamente que esta conclusão, por conduzir ao absurdo, não pode e não deve prevalecer. O intérprete e aplicador do direito, sobretudo o investido em funções judicantes, deve buscar, para além das palavras, o exato conteúdo normatizado. Ou nos afastamos do sentido puramente literal posto na lei ou, com a devida vênia, sem demérito aos ilustres filólogos e lexicográficos, se interpretar o direito significasse simplesmente colocar a norma jurídica à vista de conceitos postos em dicionários, parodiando Paulo de Barros Carvalho,

"... seríamos forçados a admitir que os meramente alfabetizados, quem sabe com o auxílio de um dicionário de tecnologia jurídica, estariam credenciados a descobrir as substâncias das ordens legisladas, explicitando as proporções do significado da lei. O reconhecimento de tal possibilidade roubaria à Ciência do Direito todo o teor de suas conquistas, relegando o ensino universitário, ministrado nas Faculdades, a um esforço estéril, sem expressão a sentido prático de existência. Daí por que o texto escrito, na singela conjugação de seus símbolos, não pode ser mais que a porta de entrada para o processo de apreensão da vontade da lei; jamais confundida com a intenção do legislador. O jurista, que nada mais é do que o lógico, o semântico e o pragmático da linguagem do direito, há de debruçar-se sobre os textos, quantas vezes obscuros, contraditórios, penetrados de erros e imperfeições terminológicas, para captar a essência dos institutos, surpreendendo, com nitidez, a função da regra, no implexo quadro normativo. E, à luz dos princípios capitais, que no campo tributário se situam no nível da Constituição, passa a receber a plenitude do comando expedido pelo legislador, livre de seus defeitos e apto para produzir as conseqüências que lhe são peculiares. (Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 4a. edição, pgs. 81/82).

Carlos Maximiliano, mestre dos mestres na arte da hermenêutica e interpretação do direito, a propósito da matéria preleciona:

"... nunca será demais insistir sobre a crescente desvalia do processo filológico, incomparavelmente inferior ao sistemático e ao que invoca os fatores sociais, ou do Direito comparado. Sobre o pórtico dos Tribunais conviria inscrever o aforismo de Celso ...: "saber as leis é conhecer-lhes, não as palavras, mas a força e o poder", isto é, o sentido e o alcance respectivo. (Hermenêutica e Aplicação do Direito, Ed. Forense, 9ª edição, pg. 122).

Mais adiante, já tratando do processo sistemático de interpretação, Carlos Maximiliano dá a pedra de toque à sua lição:

"Consiste o Processo sistemático em comparar o dispositivo sujeito a exegese, com outros do mesmo repositório ou de leis diversas, mas referentes ao mesmo objeto.

Não se encontra um princípio isolado, em ciência alguma, acha-se cada um em conexão íntima com outros...



Cada preceito, portanto, é membro de um grande todo; por isso do exame em conjunto resulta bastante luz para o caso em apreço.

Confronta-se a prescrição positiva com outra de que proveio, ou que da mesma emanaram; verifica-se o nexó entre a regra e a exceção, entre o geral e o particular, e deste modo se obtém esclarecimentos preciosos. O preceito, assim submetido a exame, longe de perder a própria individualidade, adquire realce maior, talvez inesperado. Com esse trabalho de síntese é melhor compreendido.

O hermeneuta eleva o olhar, dos casos especiais para os princípios dirigentes a que eles se acham submetidos; indaga se, obedecendo a uma não viola outra; inquire das conseqüências possíveis de cada exegese isolada. Assim contempladas do alto os fenômenos jurídicos, melhor se verifica o sentido de cada vocábulo, bem como se um dispositivo deve ser tomado na acepção ampla, ou na estrita, como preceito comum, ou especial. (ob. cit., pgs. 128/129)

Ou seja, concluir se o pagamento ou não do tributo teria o condão de definir a natureza do lançamento do tributo e, conseqüentemente, o prazo de decadência a ele aplicável, impõe-se empreender não a busca de significado literal que os vocábulos postos nos textos legais possam ter, mas sim analisá-los à luz de todo o ordenamento jurídico-tributário para, somente após, chegar-se à correta conclusão.

Ora, tendo-se presente consistir o lançamento um procedimento administrativo (atividade) tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, etc (CTN, art. 142); tendo-se presente que nos tributos sujeitos ao pagamento sem o prévio exame da administração não existe, propriamente, o lançamento; tendo-se presente, por fim, que a administração pública, tomando por empréstimo toda a atividade exercida pelo contribuinte (não apenas o pagamento, que é eventual), tacitamente a homologa, evidentemente que o pagamento do tributo não é fator fundamental, senão para a simples conferência se o "quantum" apurado "casa" com o "quantum" recolhido. Fundamental, isto sim, é toda atividade exercida pelo contribuinte levada a conhecimento da autoridade administrativa, esta sim objeto da homologação.

O pagamento, assim, por si só, não tem o condão de definir a modalidade de lançamento a que o tributo se sujeita, sob pena de se ter de assumir que esta poderia ser dupla, conforme houvesse ou não o pagamento.

Enfim, por essas razões, entendemos que o lançamento de IRPJ é por homologação, devendo a contagem de prazo decadencial, portanto, ser feita em conformidade com a regra prescrita no artigo 150, § 4º, do CTN" (Revista Dialética de Direito Tributário n.º 26 – p. 61/66)."



Processo n.º : 13808.000205/99-28
Acórdão n.º : CSRF/01-05.550

Para que não se alegue omissão passo a analisar os argumentos do recorrente um a um.

E nem se diga que não cabe ao Conselho de Contribuintes deixar de aplicar o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pois assim estaria decretando sua inconstitucionalidade.

Diante de um conflito de leis cabe a aplicador, seguindo a sua hierarquia aplicar a lei maior no caso o CTN, se a opção fosse pela aplicação do artigo 45 da Lei 8.212/91, estaria a câmara não só decidindo pela inconstitucionalidade do artigo 173 do CTN, pois negaria-lhe vigência como estaria deixando de obedecer não só a constituição como a hierarquia das leis. Não é o aplicador da lei que estabelece essa hierarquia mas o próprio constituinte ao entender que determinadas matérias pela sua importância devem ter quorum privilegiado, e portanto só podem ser veiculadas através de lei complementar.

Quanto à jurisprudência do STJ, o recorrente se socorre de tese já ultrapassada visto que a mais recente, RESP Nº 616.348-MG (2003/02229004-0) de 14 de dezembro de 2.004, assim se posicionou:

“As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no artigo 146, III, b, da Constituição, segundo a qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadências tributárias, compreendida nesta cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991, que fixou o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social.”



Processo n.º : 13808.000205/99-28
Acórdão n.º : CSRF/01-05.550

Mesmo tratando de contribuição para a previdência, sobre a qual não resta dúvida ter dirigido a lei 8.212/91, o STJ tem idêntica posição daquela tomada pela maioria desta Turma.

A aplicação de uma lei complementar em detrimento da lei ordinária não significa que o Conselho tenha por via indireta decretado a inconstitucionalidade da lei que deixou de ser aplicada conforme já decidiu o STF, nos seguintes julgamentos:

STF – 1ª Turma, RE 274.362 AgR/ RS, Relatora Min. Ellen Gracie, DJ 08.11.2002.

“Ementa: o acórdão recorrido decidiu conflito entre normas infraconstitucionais, referente a expedição de Certidão Negativa de Débitos, o que inviabiliza a admissão do recurso extraordinário. Agravo regimental desprovido.”

No voto a Ministra assim se manifestou:

“O acórdão recorrido julgou o confronto entre normas de índole ordinária (Código Tributário Nacional e Lei nº 8.212/91), para concluir que a agravada faz jus a recebimento da certidão positiva de débitos, com efeito de negativa. **A matéria, portanto, não se reveste do conteúdo constitucional que o agravante insiste em lhe atribuir, a impedir a admissão do recurso extraordinário.**” (grifamos).

STF – 2ª TURMA, RE 377.026 AgR/RS, DJ de 12/03/2004

“Ementa: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. OFENSA REFLEXA À CF/88. INADMISSIBILIDADE. 1. Acórdão de origem reconheceu a limitação imposto pela Lei Complementar 82/95 à regra contida na Lei Estadual nº 10.395/95, considerada hierarquicamente inferior àquela. 2.

Processo n.º : 13808.000205/99-28
Acórdão n.º : CSRF/01-05.550

É inadmissível o recurso extraordinário no qual, a pretexto de ofensa ao princípio da legalidade, pretende-se a exegese de legislação infraconstitucional. Ofensa à Constituição meramente reflexa ou indireta. Agravo Regimental improvido."

Concluindo, o próprio STF já se posicionou sobre o tema, ou seja o fato da Câmara deixar de aplicar uma lei ordinária, por padecer de ilegalidade pois avançou no campo de outra lei hierarquicamente superior, não significa que esteja declarando nem por via indireta sua inconstitucionalidade.

Interessante que ao mesmo tempo em que o recorrente diz que os Conselhos não podem avançar até a constituição para a interpretação da lei aplicada ao caso concreto, defende a constitucionalidade do artigo 45 da Lei 8.212/91, ou seja, acaba sendo incoerente, pois se não há autorização para avançar até a constituição para mostrar a incompatibilidade da lei com a Carta Magna, tampouco o teria para mostrar sua compatibilidade. Como entendo não ter em nenhuma hipótese a câmara recorrida declarado ainda que de forma indireta a inconstitucionalidade da referida norma não há o que falar sobre a constitucionalidade defendida pelo PFN.

Assim, conheço o recurso especial apresentado pelo PFN, bem como as contra-razões trazidas pelo contribuinte e, no mérito voto no sentido de NEGAR-LHE PROVIMENTO.

RECURSO DO CONTRIBUINTE

Para iniciar a decisão transcrevamos a legislação envolvida na lide em instância especial, que segundo o recorrente em relação a ela há divergência a ser harmonizada pela CSRF.

O AFRF, para glosar o direito do contribuinte a utilizar a diferença de correção monetária especial IPC/BTNF, verificou as DIPJ de 1.991 base 1.990 a 1994 base 1.993, e verificou a inexistência de lucro real depois das compensações, e com



Processo n.º : 13808.000205/99-28
Acórdão n.º : CSRF/01-05.550

base no artigo 40 § 2º do Decreto 332/91, em virtude da inexistência de lucro real glosou a diferença de CM utilizada de 1.993 em diante.

O texto legal tem a seguinte redação:

Decreto nº 332, de 4 de novembro de 1991

Art. 40 - Os valores que constituirão adição, exclusão ou compensação a partir do período-base de 1991, registrados na parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real, desde o balanço de 31 de dezembro de 1989, serão corrigidos na forma deste Capítulo, e a diferença de correção será registrada em folha própria do livro, para adição, exclusão ou compensação na determinação do lucro real, a partir do período-base de 1993.

§ 1º - Tratando-se de prejuízos fiscais, a diferença de correção será compensada em quatro períodos-base, à razão de vinte e cinco por cento ao ano, a partir do período-base de 1993 até o de 1996.

§ 2º - Somente poderá ser deduzida a diferença de correção monetária relativa ao ano de 1990, de prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1989, se a pessoa jurídica tiver lucro real nos períodos-base encerrados de 1990 a 1993 suficiente, em cada ano, para a compensação dos valores corrigidos pelo IPC em 1990 e pelo INPC nos anos seguintes.

Analisando os arestos postos em confronto, verifico que em nenhum dos paradigmas a questão relativa ao § 2º do artigo 40 do Decreto 332/91 fora tratada. Nos paradigmas, a exigência de lucro real de 1.990 a 1.993 para compensação de prejuízos percebidos até 31.12.89 o que possibilitaria a compensação da diferença IPC/BTNF a partir de 1.993, não foi tratada. Ainda que tivesse sido tratada a questão a



Processo n.º : 13808.000205/99-28
Acórdão n.º : CSRF/01-05.550

ser aqui resolvida seria: qual o lucro real tomar como base para efeito do § 2º da legislação transcrita, aquele antes ou depois das compensações de prejuízos?

O recorrente não demonstrou fundamentou a divergência, tentou de forma genérica estabelece-la, porém não o fez pois de fato da questão central desta lide os paradigmas não trataram.

E nem se diga que a questão relativa excesso do decreto em relação à lei, pudesse ser objeto de divergência, pois para que isso fosse possível haveria necessidade de os paradigmas tivesse tratado da questão específica dos autos, a saber: necessidade de lucro real de 1.990 a 1.993 para compensar prejuízos apurados até 1.989 e ainda qual lucro tomar, se antes ou depois das compensações, tais questões não foram abordadas nos arestos paradigmas, logo não há divergência a ser solucionada pela CSRF.

O que o recorrente tenta na realidade é rediscutir a questão, o que não é possível em sede de recurso especial, visto não ser a CSRF uma terceira instância.

Assim deixo de conhecer do recurso apresentado pelo contribuinte por não preencher a condição imposta pelos artigos 5º inciso II e 7º § 2º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF 55/98.

Concluindo, conheço o recurso do PFN e NEGO-LHE provimento e não conheço o recurso do contribuinte.

Sala das Sessões - DF, em 04 de dezembro de 2.006.


JOSE CLÓVIS ALVES

