



Processo nº. : 16327.000388/2001-95
Recurso nº. : 128.510
Matéria: : IRPJ e CSLL, ano-calendário 1995
Recorrente : Banco Santander S/A (sucessor do Banco Geral do Comércio S.A.)
Recorrida : DRJ em São Paulo
Sessão de : 09 de julho de 2002
Acórdão nº. : 101- 93.886

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA – Em se tratando de lançamento por homologação relativo a tributos e contribuições cuja competência para formalizar o lançamento é da Secretaria da Receita Federal, o prazo para efeito da decadência é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por Banco Santander S.A..

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


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

Acórdão Nº 101-93.886

FORMALIZADO EM: 26 AGO 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: KAZUKI SHIOBARA, SEBASTIÃO RORIGUES CABRAL, RUBENS MALTA DE SOUSA CAMPOS FILHO (Suplente Convocado), PAULO ROBERTO CORTEZ, CELSO ALVES FEITOSA. Ausentes justificadamente, os conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA e RAUL PIMENTEL.

RELATÓRIO

Contra Banco Santander S.A. foram lavrados autos de infração relativos a Imposto de Renda –Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) do ano-calendário de 1995, mediante os quais são exigidos, além dos tributos, juros de mora e multa por lançamento de ofício. Em relação ao IRPJ, foi lançada, também, a multa isolada de que trata o art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/96.

Segundo a descrição dos fatos contida no Auto de Infração do IRPJ, e fiscalização apurou que o Banco Geral do Comércio S/A, antecessor do Banco Santander, efetuou operações com sua controlada, com sede em Nassau-Bahamas, envolvendo negociações com títulos da dívida externa brasileira, com a apuração de lucros pela controlada sediada no exterior e prejuízo apurado por parte da controladora nacional. Descreve a fiscalização que a controlada vendeu títulos do Tesouro Nacional em 03/10/95 e os recomprou por valor inferior em 03/11/95, apurando um lucro de R\$ 6.862.240,32, ganho esse apropriado pela controladora segundo o Método de Equivalência Patrimonial e objeto de exclusão do lucro líquido. No mesmo dia 03/10/95 o Banco Geral do Comércio S/A praticou uma operação de compra junto à Chase Manhattan S/A Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários da mesma quantidade de títulos negociados pela controlada no exterior, revendendo-os em 03/11/95 com a contabilização de um prejuízo de R\$ 7.283.392,34. No mesmo dia 03/10/95 os referidos papéis foram objeto de contrato de mútuo de ativos celebrado entre o Banco Geral do Comércio S/A e a própria Chase Manhattan S/A Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários, mediante remuneração equivalente a 2,517% ao ano, o que lhe proporcionou uma receita de R\$ 95.723,88.

Concluiu a fiscalização que as operações tiveram por objetivo a redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, uma vez que a empresa apurou prejuízo líquido no País com a negociação de títulos da dívida externa brasileira da ordem de R\$7.187.668,46 (R\$ 7.283.392,34 – R\$ 95.723,88), deduzido do lucro líquido, e um lucro de R\$ 6.862.240,32, em operação realizada na mesma



data, com títulos de idêntica natureza, apropriado pelo método da equivalência patrimonial e objeto de exclusão do lucro líquido. Assim, segundo preceitos contidos no PN CST 28/83, no caso de operações realizadas no intuito de gerar perda para a pessoa jurídica, o resultado não é de ser aceito para reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, seja por se caracterizarem as operações como contrárias à lei e à ordem pública, não podendo ser objeto de pessoa jurídica legalmente constituída (Lei 6.404/76, art. 2º e RIR/94, art. 220 e § único), seja pelo fato de as perdas não satisfazerem os requisitos de dedutibilidade.

No prazo legal, a interessada impugnou a exigência, dando início à fase litigiosa do procedimento.

Suscita preliminar de decadência e acrescenta que as autoridades fiscais sequer poderiam efetuar a lavratura do auto de infração sob o argumento de que a empresa teria praticado operação simulada, uma vez que esse negócio necessitaria ser previamente anulado pelo Poder Judiciário. Diz, ainda, que o PN 28/83 não é adequado ao caso em análise, referindo-se a operações "day-trade", ressaltando que a autoridade não logrou motivar e provar, adequadamente, a ocorrência de simulação. Quanto ao mérito, focaliza sua defesa sob o prisma da elisão tributária e da vedação à interpretação econômica da norma tributária.

O julgador singular rejeitou a preliminar de decadência, entendendo que o termo inicial para contagem do prazo extintivo, para o IRPJ, é a data da entrega da declaração referente ao exercício de 1996, ou seja, 30/04/96. Assim, entendeu que, tendo o auto de infração sido lavrado em 22/02/2001, não havia decaído o direito da Fazenda formalizar o lançamento, o que só se daria em 30/04/2001. Quanto à CSLL, declara o julgador que o prazo de decadência é de 10 anos, nos termos do art. 45 da Lei 8.212/91. Refutou o argumento de que o auditor só poderia proceder à autuação se previamente anuladas as operações ditas simuladas. Acrescenta que a autuação não explicitou que a fiscalização tenha considerado as operações como simuladas, hipótese em que a multa aplicada teria sido de 150% e não 75%.

No mérito, manteve integralmente a exigência, tendo destacado que : a) a impugnante limitou-se a justificar a negociação como decorrente de



Acórdão Nº 101-93.886

oscilações do mercado e demandas de natureza administrativa quanto à preservação e manutenção do fluxo de caixa das empresas; b) dentre os documentos fornecidos à fiscalização pela interessada constou planilha na qual estava demonstrado o custo da estruturação da operação e o valor do imposto de renda economizado; c) a fiscalização afirma, com base nos elementos colhidos, que as operações foram realizadas com o objetivo de redução das bases de cálculo dos tributos, e as diligências tentadas junto ao Banco Chase Manhattan e à Chase Manhattan DTVM mostraram-se improfícua, porque as instituições deixaram de fornecer as informações escudadas no sigilo bancário.

Inconformada, a empresa recorre a este Conselho, reeditando a preliminar de decadência.

No mérito, argumenta que, se numa primeira ocasião, o auto de infração se apresentava imotivado pelo fato de o PN 28/83 não se adequar à hipótese, após a decisão singular a ausência de motivação apresenta-se sintomática, uma vez que a própria autoridade julgadora afastou a caracterização do vício de simulação. Assim, infirmada a presença do elemento que amparava o lançamento (prática de simulação), esvaído de encontra o mesmo de fundamentação. Acrescenta que a todo o momento a autoridade fiscal procura justificar o lançamento em decorrência de as perdas não se subsumirem ao art. 242 do RIR/94 e apresenta farta jurisprudência e doutrina para demonstrar a dedutibilidade das perdas.

É o relatório.



VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora:

O recurso é tempestivo e teve seguimento por ter sido oferecida fiança bancária, o que satisfaz a condição imposta pelos parágrafos 2º e 3º do art. 33 do Decreto 70.235/72.

A Recorrente suscita preliminar de decadência, alegando que em 22/02/2001, data da lavratura do auto de infração, não mais estava a Fazenda autorizada a rever os lançamentos relativos a fatos geradores ocorridos no ano-calendário e 1995.

Em relação ao IRPJ, entendeu a autoridade recorrida que a entrega da declaração se configura em evento relevante na contagem do prazo decadencial, e que, tendo a entrega da declaração se dado em 30 de abril de 1996, somente após 30 de abril de 2001 se configuraria a decadência.

A questão da decadência, em relação ao IRPJ, tem sido amplamente debatida tanto na doutrina quanto na jurisprudência, seja administrativa, seja judiciária.

No âmbito deste Primeiro Conselho, as divergências se manifestavam quer quanto à caracterização da natureza do lançamento, quer quanto à fixação do *dies a quo* para a contagem do prazo de decadência. Assim, enquanto o entendimento dominante nas demais Câmaras do Conselho era o de que o lançamento do IRPJ se caracterizava como "lançamento por homologação", a Primeira Câmara, por maioria (com voto vencido desta relatora), entendia que o mesmo se caracterizava como "lançamento por declaração". A partir de julho de 1998 passou também a ser dominante na Primeira Câmara a posição segundo a qual o lançamento do IRPJ se caracteriza como "lançamento por homologação".

As divergências acima referidas deram origem a recursos especiais que alçaram ao Colegiado Superior.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, dirimindo as divergências, já em 1999, uniformizou a jurisprudência no sentido de que, antes do



advento da Lei 8.383, de 30/12/91, o Imposto de Renda era tributo sujeito a lançamento por declaração, passando a sê-lo por homologação a partir desse novo diploma legal.

Uma vez aceito tratar-se de lançamento por homologação, mister se faz fixar o *dies a quo* para contagem do prazo de decadência.

Inicialmente, devo registrar que discordo da posição dos que entendem que, se não houver pagamento, o lançamento deixa de ser "por homologação". O artigo 150 do CTN dispõe que:

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

.....
§ 4º- Se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito....."

Considero que o lançamento por homologação é o lançamento tipo de todos aqueles tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo a obrigação de, ocorrido o fato gerador, identificar a matéria tributável, apurar o imposto devido e efetuar o pagamento sem prévio exame da autoridade. E a natureza do lançamento não se altera se, ao praticar essa atividade, o sujeito passivo não apura imposto a pagar (por exemplo, se houver prejuízo, no caso de IRPJ, ou, na hipótese de Imposto de Importação, se for o caso de alíquota reduzida a zero). O que define se o lançamento é por declaração ou homologação é a legislação do tributo, e não a circunstância de ter ou não havido pagamento.

O CTN prevê três modalidades de lançamento: por declaração, por homologação e de ofício. Quanto a este último, excetuada a hipótese em que a lei o prevê como lançamento original (caso do IPTU, por exemplo), é ele decorrente de infração (falta ou insuficiência de imposto nas hipóteses de



lançamento por declaração ou por homologação), e, portanto, subsidiário e sempre acompanhado de penalidade.

Assim, excetuada a hipótese de tributo cujo lançamento seja, por natureza, de ofício, e sem considerar os casos de dolo, fraude e simulação, uma análise sistemática do CTN nos mostra o seguinte:

A legislação de cada tributo determina que, ocorrido o fato gerador, o sujeito passivo:

- a) preste à autoridade administrativa informações sobre a matéria de fato, aguardando que aquela autoridade efetue do lançamento para, então, pagar o crédito tributário (art.147); ou
- b) apure por si mesmo o tributo e faça o respectivo pagamento, independentemente de prévio exame da autoridade administrativa (art. 150).

No caso da letra a (lançamento por declaração), a ocorrência de omissão ou inexatidão na declaração ou nos esclarecimentos solicitados (art. 149, II, III e IV) dá ensejo ao lançamento de ofício, desde que não extinto o direito da Fazenda Nacional (art. 149, § único), o que só pode ser feito no prazo de cinco anos contados: (1) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado, nos caso de falta de declaração ou de entrega da declaração após esse termo ; (2) da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado por vício formal o lançamento anterior, se for esse o caso; ou (3) da data da entrega da declaração, se essa foi entregue antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado.

No caso da letra b (lançamento por homologação), ocorrido o fato gerador, a autoridade administrativa tem o prazo de cinco anos para verificar a exatidão da atividade exercida pelo contribuinte (apuração do imposto e respectivo pagamento, se for o caso) e homologá-la. Dentro desse prazo, apurando omissão ou inexatidão do sujeito passivo no exercício dessa atividade, a autoridade efetua o lançamento de ofício (art. 149, inc. V). Decorrido o prazo de cinco anos sem que a autoridade ou tenha homologado expressamente a atividade do contribuinte ou tenha efetuado o lançamento de ofício, considera-se definitivamente homologado o lançamento e extinto o crédito (art. 150, § 4º), não mais se abrindo a possibilidade de rever o lançamento.



No presente caso, tratando-se de lançamento por homologação, em 22 de fevereiro de 2001, data da ciência dos autos de infração, não mais estava a Fazenda autorizada a rever o lançamento relativo a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1995.

Quanto à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, a autoridade julgadora afastou a arguição de decadência ao fundamento de que, no caso, o prazo é de 10 anos.

Entre os diversos argumentos trazidos, menciona a Recorrente a inconstitucionalidade da Lei 8.212/91, por seu *status* de lei ordinária, para estabelecer normas sobre a decadência e a inaplicabilidade do art. 45 da Lei 8.212/95 à CSLL.

Sobre a alegação de inconstitucionalidade da Lei 8.212/91, válido registrar que no Recurso Extraordinário nº 138.284- CE, em que o Pleno do STF, em sessão de 01/07/92, por unanimidade, declarou a inconstitucional o art. 8º e constitucionais os artigos 1º, 2º e 3º Lei 7.689/88, um dos argumentos levantados para argüir a inconstitucionalidade foi a necessidade de a contribuição ser veiculada por lei complementar. Rejeitando o argumento, assim se manifestou o Relator, Ministro Carlos Velloso:

“Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao C.T.N. (art. 146, III, ex vi do disposto no art. 149). Isto não quer dizer que a instituição dessas contribuições exige lei complementar: porque não são impostos, não há exigência no sentido de que seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes estejam definidos em lei complementar (art. 146, III, a). A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios de lei complementar de normas gerais (art. 146, III, “b”). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (C.F., art. 146, III, b; art. 149).

Contudo, essas considerações contidas no voto do Ministro Relator não integram a parte dispositiva do acórdão, eis que não questionada no recurso extraordinário, a decadência. Assim, por força do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, não cabendo a este órgão colegiado negar aplicação

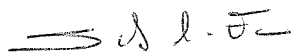
105

Acórdão Nº 101-93.886

a dispositivo legal em vigor enquanto não reconhecida sua inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, não posso reconhecer a decadência ao argumento da inconstitucionalidade da Lei 8.212/91. Todavia, entendo que o art. 45 da referida Lei não se aplica à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, uma vez que aquele dispositivo se refere ao direito da **Seguridade Social** de **constituir** seus créditos, e, conforme previsto no art. 33 da Lei 8.212/91, os créditos relativos à CSLL são “constituídos” (formalizados pelo lançamento) pela Secretaria da Receita Federal, órgão que não integra o Sistema da Seguridade Social. Assim, o prazo referido no art. 45 seria aplicável apenas às contribuições previdenciárias, cuja competência para constituição é do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS . (Note-se que as normas quanto a acréscimos moratórios, parcelamento, lançamento, inscrição na Dívida Ativa, previstas nos artigos 34 a 40 da Lei 8.212/91 dizem respeito às contribuições arrecadadas pelo INSS , e todos os parágrafos do artigo 45 da Lei 8.212/91 tratam apenas das contribuições previdenciárias, de competência do INSS).

Pelas razões explanadas, acolho a preliminar de decadência e dou provimento ao recurso, para cancelar os lançamentos.

Sala das Sessões - DF, 09 de julho de 2.002.



SANDRA MARIA FARONI