



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA TURMA ESPECIAL**

**Processo n°** 18471.001501/2002-01  
**Recurso n°** 155.468 Voluntário  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO SOCIAL/LL - Ex(s): 1992  
**Acórdão n°** 198-00.074  
**Sessão de** 09 de dezembro de 2008  
**Recorrente** REAL COPA LEBLON EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.  
**Recorrida** 3ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO -  
CSLL**

**ANO-CALENDÁRIO: 1991**

**DECADÊNCIA**

A partir da Súmula 8 do STF, a contagem do prazo decadencial para o lançamento da CSLL deve orientar-se pelos dispositivos do CTN, e não mais pelo art. 45 da Lei 8.212/1991.

A extinção definitiva do crédito tributário pelo § 4º do art. 150 do CTN, e a conseqüente decadência a ela atrelada, só ocorre se, antes disso, a situação sob exame configurar, a partir de um juízo de tipicidade, a hipótese prevista no caput deste mesmo artigo.

Não havendo antecipação de pagamento, a contagem do prazo decadencial é feita pelo art. 173 do CTN, e não pelo art. 150.

**DECADÊNCIA - LANÇAMENTO ANULADO**

Depois que um lançamento é anulado por vício formal, corre um segundo prazo de decadência, que é de 5 (cinco) anos contados da data em que se tornar definitiva a decisão que o anulou.

**QUESTÕES ACERCA DA FALTA DE RECOLHIMENTO DO  
TRIBUTO E DOS JUROS DE MORA - PRECLUSÃO - ART.  
17 DO DECRETO 70.235/1972**

O lançamento consolida-se administrativamente no que se refere a matérias não impugnadas na primeira instância.

Preliminar Rejeitada.

Recurso Voluntário Não Conhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por REAL COPA LEBLON EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.

ACORDAM os membros da OITAVA TURMA ESPECIAL do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de decadência do primeiro lançamento, vencido o Conselheiro João Francisco Bianco. Por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de decadência do segundo lançamento e, quanto ao mérito, NÃO CONHECER do recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
MÁRIO SÉRGIO FERNANDES BARROSO

Presidente

  
JOSÉ DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA  
Relator

FORMALIZADO EM: 30 JAN 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOÃO FRANCISCO BIANCO e EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JÚNIOR.



## Relatório

Trata-se de auto de infração relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL do ano-calendário de 1991, realizado a partir de procedimento de revisão interna de Declaração de Rendimentos – Malha Fazenda, onde se constatou a falta de recolhimento da referida contribuição (fl. 3).

É importante registrar que o tributo em questão já foi objeto de outro auto de infração, constante do processo nº 10768.010558/97-54, que se encontra apensado ao presente. Este lançamento anterior foi declarado nulo, por vício formal, conforme Decisão proferida em 23/04/1998 (fl. 35 do processo apensado), a qual resguardou o direito de a Fazenda Nacional refazê-lo em boa e devida forma.

E assim foi feito, em 16/07/2002.

Notificada do novo lançamento, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 11 a 13, alegando que:

- o lançamento é nulo, porque entre a data do fato gerador e a data da cobrança existe um intervalo de mais de 11 anos, o que torna impossível fazer prosperar o processo, em função do que dispõe o art. 150, § 4º, do CTN;

- o prazo para promover o lançamento suplementar é de 5 anos contados do fato gerador, conforme disposto no art. 898 e seguintes do RIR;

- como o processo anterior foi declarado nulo justamente por ausência de citação válida, não há como invocá-lo para efeito de interromper a decadência;

- a matéria em debate diz respeito à dedutibilidade das perdas relacionadas à correção monetária especial das demonstrações financeiras de 1990 pela diferença IPC/BTNF;

- a questão foi exaustivamente debatida judicial e administrativamente, conforme decisões proferidas pelo Primeiro Conselho de Contribuintes nos recursos de nº 124.789 (cópia anexa) e de nº 113.471, cujas ementas estão transcritas na impugnação.

Ao final da impugnação, a contribuinte pediu pela improcedência do auto de infração.

A DRJ Rio de Janeiro/RJ, em 15/12/2005, por meio do acórdão 9.171 (fls. 54 a 59), considerou procedente o lançamento, expressando suas conclusões por meio da seguinte ementa:

*“Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL*

*Ano-calendário: 1991*

*Ementa: DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DECLARADO NULO.*

*O prazo decadencial é de 5 (cinco) anos contados da data da decisão que houver anulado por vício formal o lançamento anteriormente efetuado.*

*FALTA DE RECOLHIMENTO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.*

*O lançamento consolida-se administrativamente no que se refere à matéria não impugnada.*

*Lançamento Procedente.”*

Dentre os fundamentos desta decisão, é importante destacar aquele pelo qual a DRJ considerou o mérito da autuação (falta de recolhimento de tributo) como matéria não impugnada. Para ser fiel à decisão, entendo necessário transcrevê-la também nessa parte, conforme fls. 58 e 59:

*“A DEFIC /Rio de Janeiro, a fim de refazer o lançamento declarado nulo no processo administrativo nº 10768.010558/97-54 (apenso), abriu procedimento fiscal, no qual foi lavrado auto de infração, constituindo crédito tributário, decorrente da falta de pagamento de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL no ano calendário 1991.*

*Em defesa, o sujeito passivo apresentou impugnação às fls. 11/13, alegando, no mérito, tratar-se, a matéria em questão, da dedutibilidade das perdas relacionadas à correção monetária especial das demonstrações financeiras de 1990, em razão da variação do IPC ao invés do BTNF.*

*Na peça impugnatória cita ainda duas ementas do Conselho de Contribuintes: a primeira trata de compensação de base de cálculo negativa da CSLL apurada em período anterior e a segunda dispõe sobre a correção monetária do balanço.*

*No processo nº 10768.010558/97-54 (apenso), foram juntadas planilhas nas quais são demonstrados os valores alterados pela fiscalização (fls. 28 verso), resultante do processo de revisão interna da Declaração de Rendimentos.*

*Verifica-se que a alteração consistiu em compatibilizar a Demonstração da base de cálculo da Contribuição Social - anexo 4, quadro 03 da DIRPJ/92 (fls. 31), com a Demonstração do Lucro Real – anexo 1, quadro 14 da DIRPJ/92 (fls. 33 verso), haja vista a inexistência de valores na primeira.*

*Sendo assim, com base na documentação acostada a estes autos e ao processo em apenso, conclui-se que a infração apurada decorre da falta de pagamento da CSLL, constatada pela falta de preenchimento da base de cálculo da aludida Contribuição. Nesse contexto, as razões de defesa do contribuinte não se harmonizam com a infração apurada.*

*Diante das argumentações do sujeito passivo, verifica-se que, no mérito, a infração que ensejou a lavratura do auto de infração de CSLL não foi contestada, constituindo-se assim matéria não litigiosa.*

*Nesse sentido, como o contribuinte deixa de contestar a ocorrência da infração que lhe foi imputada, torna-se incontroverso o lançamento, consolidando-se no que se refere à matéria não impugnada.”*

Inconformada com essa decisão, da qual tomou ciência em 18/01/2006, a contribuinte apresentou em 17/02/2006 o recurso voluntário de fls. 75 a 102, desta vez tratando apenas do mérito da autuação, com as seguintes alegações:

- apesar dos contínuos esclarecimentos prestados pela contribuinte acerca da compensação do lucro fictício apurado no ano-base de 1990, limitaram-se os julgadores a analisar colunas não preenchidas na DIRPJ/1992, assumindo um bitolado formalismo, conveniente e adequado aos interesses do Fisco;
- o crédito em comento tem origem na atualização do balanço patrimonial da empresa no ano-base de 1990, em razão da aplicação do IPC em substituição ao BTNF;
- já foi esclarecido pela Recorrente que tão-somente havia operado a compensação de valores pagos a maior no ano-base de 1990, como se depreende do “Demonstrativo das Compensações de Prejuízo”, colacionado pela Contribuinte no processo em apenso;
- tanto a legislação pátria quanto o Judiciário têm permitido ao contribuinte, à sua livre escolha, proceder à dedução do indébito dos pagamentos das contribuições vincendas ou requerer a restituição do valor, sob pena de enriquecimento ilícito da Fazenda Nacional;
- detectada a existência de seu crédito contra a União, referente à aplicação de um índice expurgado de seu balanço patrimonial no ano-base de 1990, procurou a Recorrente efetuar a auto-compensação, deixando de lançar na DIRPJ de 1992 os valores em tese devidos a título de CSLL;
- é absolutamente inconstitucional a retroatividade e a restrição à compensação impostas pela Lei 8.200/91, conforme decisões judiciais transcritas no recurso;
- a Lei 8.383/91, responsável pelo reconhecimento do direito à compensação do contribuinte pelo regime geral, restringe, tão-somente, quanto à forma, impondo a compensação entre tributos da mesma espécie ou natureza;
- ainda que se aplique o regime especial expresso na Lei 8.200/91, o único argumento invocável em face da Recorrente constitui o não cumprimento de obrigação acessória (pela forma como se deu a compensação), e não o descumprimento de obrigação principal;
- não ocorreu o descumprimento de obrigação principal, vez que a CSLL foi efetivamente paga, por antecipação, no ano-base de 1990;
- não há que se falar em inadimplemento da contribuinte, aceitando-se, na pior das hipóteses, a aplicação de multa pela inobservância de obrigação acessória, em razão da forma como foi realizada a compensação;
- qualquer comando normativo que limite, burocratize ou reduza valores a serem restituídos via compensação, através de limitador percentual, fere a legalidade;

- a limitação ao direito à restituição total ou parcial do indébito representa verdadeiro empréstimo compulsório não abrigado nos casos elencados no art. 148 da Constituição Federal e, portanto, inconstitucional;

- no caso em tela, o fisco se aproveita dessa limitação da compensação, legitimado pelo inciso I do art. 3º da Lei 8.200/91, que, embora reconhecendo o direito das pessoas jurídicas deduzirem dos lucros a diferença do IPC/BTNF de 1990, determinou que o mesmo fosse limitado no tempo, à razão de 25% ao ano;

- mas os Tribunais Regionais Federais e o STF mutilaram a limitação imposta pela lei ordinária, conforme julgados transcritos no recurso;

- em se tratando de um crédito líquido e certo, qualquer limitação imposta à compensação constitui verdadeiro empréstimo compulsório, não legitimado pelo artigo 148 da Constituição Federal;

- mesmo que exista lei ordinária, mister se faz, para que não ocorra abuso de poder legiferante, que sejam observados os princípios constitucionais, consoantes com o interesse da coletividade, o bem estar geral e a manutenção das instituições constituidoras do Estado Democrático de Direito.

Ao final, requer a contribuinte:

- seja reconhecida como válida a auto-compensação operada nos termos da Lei 8.383/91, cancelando-se, por consequência, o referido lançamento; ou

- subsidiariamente, seja cancelado o lançamento quanto ao inadimplemento da CSLL, vez que demonstrada a compensação tributária, sendo somente aplicada à Contribuinte multa pertinente ao descumprimento de obrigação acessória, voltada para o cumprimento da forma de compensação determinada pela Lei 8.200/91; ou ainda

- sejam afastados os juros de mora aplicados no período entre a anulação do primeiro lançamento e a constituição do segundo lançamento, em retificação ao primeiro, visto não ter a Contribuinte dado causa ao vício ensejador da anulação.

Este é o Relatório.



## Voto

Conselheiro JOSÉ DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA, Relator

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para a sua admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme já relatado, o tributo em questão foi objeto de outro auto de infração, constante do processo nº 10768.010558/97-54, que se encontra apensado ao presente. O lançamento anterior foi declarado nulo, por vício formal. Em razão disso, realizou-se um novo lançamento, que ora está sob exame desta segunda instância administrativa.

Trata-se da CSLL apurada em 31/12/1991, na modalidade do Lucro Real Anual. O primeiro lançamento foi realizado em 16/04/1997, e a decisão administrativa de sua anulação ocorreu em 23/04/1998, com ciência da contribuinte em 12/05/1998. O segundo lançamento data de 16/07/2002.

### Preliminar

Como na primeira instância administrativa a contribuinte suscitou a decadência, que representa matéria de ordem pública, a ser conhecida de ofício pela autoridade julgadora (art. 210 da Lei 10.406/2002 – Código Civil), e considerando ainda as recentes mudanças normativas acerca desse assunto, vejo a necessidade de a ele retornar, embora a contribuinte não tenha novamente suscitado essa questão em seu recurso voluntário.

Primeiramente, é importante destacar que a decadência, no presente caso, deve ser analisada em relação a dois momentos, o do primeiro lançamento, anulado por vício formal, e também o do segundo lançamento, cada um deles com seu próprio referencial inicial para a contagem do prazo decadencial.

Registro que no processo anterior, onde o primeiro lançamento foi anulado, a análise resumiu-se à questão da ausência dos requisitos formais exigidos pela lei. Naquele processo não foi abordado o mérito da autuação, e nem seu aspecto temporal, matéria que merece, portanto, ser ainda analisada.

Assim, em relação ao primeiro lançamento, cabe mencionar que o Supremo Tribunal Federal – STF aprovou em 12/06/2008 a Súmula Vinculante nº 8 (publicada em 20/06/2008), declarando inconstitucional o artigo 45 da Lei 8.212/1991, que previa o prazo decadencial de 10 anos para o lançamento da CSLL e multas correspondentes. Assinalo também que nos termos do art. 103-A da Constituição, essa súmula alcança a Administração Pública, que deve, portanto, observá-la.

Deste modo, a análise da decadência para o primeiro lançamento deve pautar-se pelos prazos previstos no Código Tributário Nacional - CTN, e não mais pelo prazo do art. 45 da Lei 8.212/1991.

O prazo decadencial deve, portanto, ser contado ou pelo § 4º do art. 150 do CTN, ou pelo Inciso I do art. 173 desse mesmo código, dispositivos esses que produzem resultados distintos, haja vista as datas mencionadas no início deste voto.

Decido essa questão, adotando o entendimento de que para a aplicação do art. 150 do CTN tem de haver, por iniciativa do contribuinte, a apuração de tributo devido e o pagamento deste, no exato montante em que apurado. E devo explicar o porque deste entendimento.

Conforme o referido artigo 150, que trata do lançamento por homologação, o que se homologa é uma “atividade” do contribuinte, que culmina com o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa.

Assim, a homologação não diz respeito a um pagamento qualquer, feito ao acaso, mas a um pagamento que decorre de uma apuração, realizada a partir das operações intelectivas que estão discriminadas no art. 142 do CTN. É nessa acepção que deve ser entendida a expressão “atividade” constante do art. 150.

E embora sabendo que a tarefa de verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido (art. 142), realizada pelo contribuinte, não produza os mesmos efeitos que o ato de lançamento propriamente dito, que é privativo da administração, não se pode negar que tais operações estão envolvidas na idéia de “atividade” do art. 150, a ser homologada posteriormente, pois não seria razoável que a lei obrigasse o contribuinte a um pagamento qualquer, a um simples ato, sem uma tarefa de apuração prévia, pela qual se configura a idéia de “atividade”.

Além disso, o juízo que se faz de um pagamento em si, visto isoladamente, não é um juízo de homologação (no sentido de aprovação, validação, etc.), mas apenas um juízo de existência (ocorreu ou não ocorreu).

O que se homologa, na verdade, é a correção do pagamento em relação ao crédito tributário. Trata-se, portanto, de um juízo relacional (de validade).

É esta concepção que, a meu ver, fundamenta o tratamento diferenciado para aquele que cumpre com a tarefa prevista no caput do art. 150, tratamento que se manifesta no encurtamento do prazo decadencial para que a fiscalização possa exigir tributo além daquele já apurado e recolhido pelo contribuinte.

Ou seja, não agindo o fisco no prazo estabelecido pelo § 4º do art. 150 do CTN (5 anos contados do fato gerador), considera-se correta a apuração feita pelo contribuinte, e definitivamente extinto o crédito tributário pelo pagamento anteriormente realizado.

Mas parto do princípio de que antes de se inserir no parágrafo, a situação deve estar primeiramente abrangida pelo caput do dispositivo legal, segundo um juízo de tipicidade para o caso concreto, e não em função apenas do regime de tributação genericamente adotado pela legislação do tributo, conforme defende a conhecida teoria objetiva, também chamada teoria do regime jurídico.

O esclarecimento é relevante, porque para essa teoria objetiva (ou do regime jurídico) a análise da subsunção ao art. 150 do CTN, bem como da decadência prevista em seu § 4º, prescinde da apuração de tributo devido, da existência de pagamento deste tributo, etc.



Contudo, penso que a extinção definitiva do crédito tributário pelo § 4º do art. 150 do CTN, e a conseqüente decadência a ela atrelada, só ocorre se, antes disso, a situação sob exame configurar, a partir de um juízo de tipicidade, a hipótese prevista no caput deste mesmo artigo.

Do que se disse até agora, é importante perceber, então, que o caput do art. 150 do CTN estabelece requisitos (tipicidade) para a inclusão nesta “modalidade de lançamento”, ou melhor, nesta forma de tributação, de onde surgem os seus respectivos efeitos, dentre eles aquele previsto no § 4º (extinção definitiva do crédito pela homologação tácita).

E nesse passo, também é possível vislumbrar outras hipóteses excludentes do art. 150 do CTN, além daquelas também previstas em seu § 4º (Dolo, Fraude e Simulação). Estas outras hipóteses se dão precisamente pelo caput do artigo. Ou melhor, são aquelas situações que não se incluem nele.

Tal interpretação baseia-se, primeiramente, nas fundamentais diferenças quanto aos efeitos jurídicos que decorrem da apuração de tributo a recolher e da situação oposta a esta, ou seja, da apuração de valores negativos (prejuízo fiscal, base de cálculo negativa, saldo negativo de tributo, saldo credor nos tributos não-cumulativos, etc.).

Enquanto que no primeiro caso o contribuinte se apresenta como devedor de tributo, no outro ele se afigura como credor de um direito, situações que são juridicamente bastante distintas, e que se traduzem por efeitos jurídicos também distintos.

De fato, apresentando-se o contribuinte como devedor de tributo, o primeiro e único efeito a se vislumbrar é o prazo que corre contra o fisco para que esse possa exigir valor maior que o já apurado e recolhido pelo contribuinte, ao passo que da outra situação decorrem efeitos variados, dentre os quais se destacam primeiramente as exigências legais contra o contribuinte, para que possa fruir de seu direito (prazo para repetição do indébito, condições para compensação de prejuízos ou de créditos acumulados, etc.).

É nesse segundo contexto, inclusive, que se insere o chamado lançamento sem crédito tributário, previsto no art. 9º do PAF (Decreto 70.235/1972), e realizado para reduzir valores a restituir ou prejuízo fiscal, por exemplo.

O caso que mais ilustra o que se pretende demonstrar aqui é aquele em que na véspera de ocorrer a homologação tácita relativa a um pagamento realizado anteriormente, o contribuinte desconstitui a sua situação jurídica inicial, pela retificação de sua declaração, apurando indébito (valor a restituir), sem que estejam configurados dolo, fraude ou simulação.

Nestas circunstâncias, seguindo-se à risca a teoria objetiva atrás mencionada, e diante do tempo exíguo, nada restaria à fazenda senão restituir o valor pleiteado, posto que para negar a restituição precisaria reverter o procedimento de apuração do indébito, o que demandaria a realização do próprio ato de lançamento, que certamente, quando concluído, já estaria fulminado pela decadência.

Tal entendimento, com efeito, não é razoável. Nesses casos, deve ser dado ao fisco um maior prazo para a apuração do tributo relacionado ao indébito, e esse maior prazo só pode ser aquele previsto no art. 173 do CTN, ou então outro que também seja superior àquele do § 4º do art. 150 do CTN.

Nesse sentido, ressalto que a sistemática atual do processamento de restituição via pedido de compensação (PER-DCOMP) não deixa dúvidas de que nos casos de apuração negativa de tributo, o fisco acaba possuindo um prazo que sempre ultrapassa aquele previsto no § 4º do art. 150 do CTN, para rever a apuração no período em que o indébito foi gerado, de modo a reduzir, se for o caso, o seu valor.

*O § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96 deixa isso bem evidente:*

*“Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)*

*§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)*

*§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)*

*§ 3º .....*

*§ 4º .....*

*§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)” (grifos acrescentados)*

Ocorre que, por envolver prazo decadencial, bem como a extinção definitiva de crédito tributário, o art. 150 traz em si uma conclusividade que não admite mitigação, isto é, ou este dispositivo incide plenamente para a produção de todos os seus efeitos (inclusive para que o contribuinte não possa mais solicitar restituição após a homologação tácita, ou, caso a tenha solicitado antes disso, para que o fisco não possa negá-la após o transcurso daquele mesmo prazo), ou não incide.

De fato, por uma questão de coerência sistêmica, a incidência do art. 150 deve blindar o crédito tributário objeto da homologação tácita, afastando a possibilidade de qualquer outra análise e controvérsia posterior sobre o mesmo, tanto pelo fisco, quanto pelo contribuinte. Mas, como visto, há situações em que isso não ocorre.

É forçoso concluir, então, que o art. 150 do CTN não se aplica aos casos em que a análise fiscal vai se iniciar com um juízo sobre pedido de restituição, ou sobre prejuízo apurado. O art. 150, definitivamente, não estabelece prazo para isso, mas sim para as situações em que da atividade desempenhada pelo contribuinte, voltadas à apuração do tributo, resulta valor positivo, ou seja, valor de tributo devido.

E se a lei concede mais prazo ao fisco nos casos em que o contribuinte recolhe valor maior do que apurou como devido, não seria razoável entender que a lei concederia prazo menor para os casos em que o contribuinte nada apura como débito, ou nada recolhe.

Nessa linha de raciocínio, o outro indispensável elemento para a subsunção ao art. 150 do CTN é o pagamento do tributo que foi apurado pelo contribuinte. Tal requisito impõe-se não só pelo que se disse ao longo de todas essas considerações, mas pelo próprio texto do citado artigo:

*“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 a 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.” (grifos acrescidos)*

Portanto, são essas razões que me levam a concluir que a subsunção a este dispositivo, para efeito inclusive da contagem do prazo decadencial previsto em seu § 4º, não pode prescindir da apuração de tributo devido e de seu respectivo recolhimento, no exato montante em que apurado pelo contribuinte.

Com efeito, a incidência do art. 150, no que diz respeito ao encurtamento do prazo decadencial, exige não apenas uma tipicidade específica (apuração e recolhimento de tributo por parte do contribuinte), mas também a observância do princípio da boa-fé objetiva.

Feitas as devidas digressões, verifico que não houve qualquer recolhimento referente à CSLL apurada em 31/12/1991, o que leva a contagem do prazo decadencial para a regra geral do art. 173 do CTN.

O prazo de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado esgotou-se em 01/01/1998. Como o primeiro lançamento foi realizado em 16/04/1997, concluo que o direito de lançar ainda não se encontrava extinto pela decadência.

Registro desde já que essa matéria está fortemente ligada à questão de mérito, uma vez que a contribuinte alega já ter recolhido antecipadamente a CSLL ora exigida, em razão de pagamentos a maior feitos para o ano de 1990, indébitos que teriam sido identificados a partir da realização da correção monetária de balanço pelo IPC, em vez do BTNF.

De fato, se comprovado o recolhimento antecipado, não só caberia outra solução para a decadência, por estar configurada a realização de pagamento, mas também não haveria lugar para a própria exigência fiscal, posto que o débito ora exigido já estaria extinto por esse pagamento antecipado.

Mas a essa questão retornaremos adiante, no exame do mérito.

Por enquanto, cabe retomar o exame da decadência em relação ao segundo lançamento, que corrigiu o vício formal do primeiro.

Conforme mencionado, a Decisão Administrativa que declarou nulo o lançamento objeto do processo nº 10768.010558/97-54, em apenso, foi proferida em 23/04/1998 (fl. 35).

Na referida Decisão ficou constatado que a notificação de lançamento foi efetuada sem informar o nome e a matrícula da autoridade competente para a prática do ato, conforme exige o art. 11, inciso IV c/c § único, do Decreto nº 70.235/72.

Vê-se, portanto, que a autoridade julgadora fundamentou sua Decisão na falta de observância de formalidade na expedição da notificação de lançamento.

E quanto a esse tipo de situação, o CTN dispõe da seguinte forma:

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

*(...)*

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

Nestes termos, verifico que o segundo lançamento (16/07/2002), ora examinado, ocorreu antes do decurso do prazo de 5 anos contados da decisão anulatória do lançamento anterior, sem que o direito de lançar, também nesse segundo momento, estivesse atingido pela decadência.

### **Mérito**

Quanto ao exame do mérito, cabe registrar primeiramente que toda a argumentação desenvolvida gira em torno de uma alegada auto-compensação, que teria sido realizada pela contribuinte com base em valores de CSLL pagos a maior no ano-base de 1990, indébitos que teriam se originado com a realização da correção monetária do balanço deste ano de 1990 pelo IPC, e não pelo BTNF.

Mas é preciso também destacar que a exigência fiscal refere-se à falta de recolhimento da CSLL apurada em 31/12/1991.

Ou seja, pelo procedimento de revisão interna de Declaração de Rendimentos, a fiscalização detectou que o quadro da DIRPJ/92 referente à apuração da CSLL estava em branco, mesmo havendo apuração de lucro líquido no período. E esta falha no preenchimento da declaração acabou, portanto, apontando para a correspondente falta de recolhimento da referida contribuição.

Assim, um ponto que merece ser esclarecido é o fato de a DRJ Rio de Janeiro ter considerado o mérito da exigência (falta de recolhimento da CSLL apurada em 31/12/1991) como matéria não impugnada.

Quanto a isso, cabe mencionar que embora a contribuinte tenha tocado rápida e sucintamente, em sua impugnação, no assunto referente à correção monetária do balanço de

1990 pela diferença IPC/BTNF, ela, de fato, não explicou qual era a relação entre esta correção monetária e o débito ora exigido, referente à CSLL apurada em 31/12/1991.

Somente agora no recurso voluntário é que a contribuinte apresenta as suas razões, de forma a ser entendida, alegando que já teria quitado a CSLL de 1991 com um indébito apurado no ano anterior, por meio de uma auto-compensação.

Contudo, nem mesmo nesta fase a sua defesa está adequadamente instruída, uma vez que o recurso voluntário faz mera referência ao “Demonstrativo das Compensações de Prejuízo”, à fl. 29-verso do processo apensado, documento esse que integra os demonstrativos dos trabalhos de revisão interna, e que, de forma alguma, demonstra o alegado pagamento a maior que gerou o suposto indébito de CSLL.

Diante destas circunstâncias, e considerando principalmente o teor da decisão de primeira instância, vejo que o mérito da exigência, ou seja, a falta de pagamento da CSLL de 31/12/1991, representa neste momento matéria preclusa (não litigiosa), nos termos do art. 17 da Decreto 70.235/1972.

Todavia, ainda que a questão referente à alegada compensação tivesse sido suscitada desde o início, melhor sorte não assistiria à recorrente.

De fato a lei 8.383/91, em seu art. 66, autorizava a compensação entre tributos de mesma espécie, sem qualquer exigência de forma ou rito específico para esse procedimento.

Considerando-se, então, detentora de um crédito de mesma espécie que o débito vincendo, poderia a contribuinte abster-se do recolhimento deste. Mas caso não comprovado o crédito, pode também ficar caracterizada a falta de recolhimento do débito objeto da malfadada compensação.

Caberia então, à recorrente, demonstrar de forma efetiva o seu indébito, que foi utilizado na alegada auto-compensação.

Mas em vez disso, empregou, desnecessariamente, todos os seus esforços para criticar as disposições da Lei 8.200/1991 em relação à CSLL.

Desnecessariamente, porque este Conselho de Contribuintes já reconhece a possibilidade de exclusão da correção complementar do IPC/BTNF da base de cálculo da CSLL, sem o diferimento previsto naquela lei.

Quando da análise de recurso de divergência que visava a reforma do Ac. 101 – 127800, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio do Ac. CSRF/01 - 05.098, assim se manifestou sobre a matéria:

*“Para a dedução das baixas a qualquer título da correção complementar IPC/BTNF dos bens do ativo permanente, este egrégia Câmara Superior também já considerou a questão, conforme os Acórdãos CSRF/01-04.701 e CSRF/01-04.739. A ementa em ambos os arestos é idêntica, como segue:*

*“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – DIFERENÇA IPC/BTNF – DECRETO 332/91 - A determinação constante do § 2º do art. 41 do Decreto 332/91, ao vedar a aplicação do disposto no art. 3º*



*da Lei 8.290/91 relativamente à Contribuição Social sobre o Lucro no que pertine ao diferencial IPC/BTNF não tem suporte na legislação ordinária, confrontando até com o artigo 2º da Lei 7.689/88 na redação do art. 2º da Lei 8.034/90”.*

*Na verdade, o artigo 5º da Lei 8.200/91 mandou aplicar a correção complementar para as demonstrações financeiras, para efeitos societários. Ora, é justamente desse lucro líquido societário a base de cálculo da contribuição social, que sempre foi afetada, para mais ou para menos, pela sistemática de correção monetária das demonstrações financeiras.*

*As vedações e indedutibilidades contidas nos artigos 3º e 4º daquele mesmo diploma legal referem-se, exclusivamente, a lucro real, que é a base de cálculo do IRPJ, mas não da Contribuição Social sobre o Lucro.” (grifos acrescentados)*

Portanto, para a apuração da base de cálculo da CSLL do ano de 1990, não havia problemas em relação ao cômputo, já neste período, do saldo devedor decorrente da correção complementar pela diferença IPC/BTNF. Cômputo esse que, segundo a recorrente, teria gerado um pagamento a maior, um indébito referente àquele período de apuração.

Contudo, a contribuinte, para comprovar as suas alegações, fez apenas mera referência a um “Demonstrativo de Compensações de Prejuízo”, sugerindo com isso que, talvez, tenha deixado de recolher a CSLL de 1991 não em função de um pagamento a maior feito no período anterior (1990), como afirma agora em sede de recurso voluntário, mas sim pela “compensação” de base de cálculo negativa apurada naquele período.

Aliás, na impugnação apresentada no processo de nº 10768.010558/97-54 (que teve o lançamento anulado), esta foi a linha de defesa da contribuinte. Naquela ocasião, ela defendeu o direito à dedução da perda, ou seja, o direito à dedução do saldo devedor decorrente da mencionada correção complementar, sem o diferimento previsto na Lei 8.200/1991. A alegação de suposto recolhimento a maior no ano de 1990 só foi apresentada agora, no recurso voluntário deste segundo processo.

Precisamos, então, distinguir duas situações. Uma, é a compensação de um pagamento a maior (indébito) ocorrido em 1990. Outra, é a “compensação” futura de base de cálculo negativa apurada neste mesmo ano de 1990.

A distinção é relevante, porque as duas situações são diferentes.

Destaco primeiramente que entre as sucessivas bases de cálculo de CSLL não se opera propriamente uma compensação, tecnicamente falando, mas sim uma exclusão.

A compensação de indébito, que é outra figura jurídica, segue, como já mencionado, as normas do art. 66 da Lei 8.383/1991, considerando-se aqui que estamos tratando de compensação entre tributos de mesma espécie, como alega a recorrente. Assim, um indébito do ano de 1990 poderia ser utilizado em período posterior, para fins de compensação.

Já o mesmo não ocorre com a base negativa da CSLL apurada em 31/12/1990, porque somente com a edição da Lei nº. 8.383/91 (art. 44, § único) é que passou a existir, a



partir de 01/01/1992, previsão legal para a exclusão de base negativa apurada em períodos anteriores.

É o que pode ser verificado pela ementa do acórdão 101-93.873, de 20/06/2002:

*“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL S/ O LUCRO LÍQUIDO – Somente a partir de 01.01.92, com a edição da Lei nr. 8.383/91 (art. 44, § único), passou a existir previsão legal para compensação de base de cálculo negativa da Contribuição Social s/ o Lucro Líquido, não podendo assim ser contempladas deduções de base de cálculo negativas apuradas anteriormente”.*

Portanto, não havia previsão legal para que base de cálculo negativa do ano de 1990 fosse excluída da base de cálculo positiva apurada em 31/12/1991.

Assim, seja pela falta de comprovação do pagamento a maior de CSLL no ano de 1990, indébito esse que foi genericamente alegado, e apenas nesta segunda instância, seja pela impossibilidade legal de compensação de base negativa de 1990 com a base positiva de 1991, não mereceria acolhida a defesa apresentada pela recorrente.

E uma vez não comprovada a alegada compensação, fica realmente caracterizada a falta de recolhimento da CSLL apurada em 31/12/1991, fato esse que não apenas estaria a confirmar o mérito da autuação, como também corroborar a decisão em relação ao critério para a contagem do prazo decadencial, conforme explicado anteriormente.

Quanto ao pedido relativo aos juros de mora, para que fossem afastados no período entre a anulação do primeiro lançamento e a constituição do segundo, cabe consignar que esta matéria também só foi questionada nesta fase do recurso voluntário.

Mas, de qualquer modo, não há previsão legal para o pleito da contribuinte.

O art. 161, “caput”, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, estabelece que “o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora...”, e no seu parágrafo primeiro determina que “se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês”.

Neste contexto, o artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, assim dispôs:

*“Artigo 61 – Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria de Receita Federal cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

...

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.”*

*E o § 3º do art. 5º da Lei nº 9.430/1996, por sua vez, estabeleceu que:*

*“§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.”*

Portanto, incumbe a esse órgão julgador cumprir a norma legal que se encontra em pleno vigor, e cuja incidência independe das circunstâncias apontadas pela recorrente.

Além disso, é preciso ressaltar que a causa da incidência dos juros, no montante em que se encontra atualmente, não pode ser atribuída ao vício ensejador da anulação do primeiro lançamento, mas apenas e exclusivamente à mora por parte da contribuinte.

Nesse sentido, destaco que o risco de não recolher, de contestar, etc., um determinado tributo pode realmente vir a representar um pesado ônus financeiro para o contribuinte no futuro.

Mas este é sempre um risco assumido quando não se recolhe o tributo, e não pode a contribuinte pretender responsabilizar o fisco por ter realizado o lançamento, e nem pelo momento em que o fez.

Caso a contribuinte tivesse recolhido o tributo no devido tempo, não pagaria juros nenhum. E mesmo que o fizesse a destempo, mas por iniciativa própria, e antes da lavratura do auto de infração, certamente não seria tão onerosa a incidência dos criticados juros, que, aliás, ainda hoje estão correndo, uma vez que o débito continua em aberto.

Por todo o exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, não conhecer do recurso.

Sala das Sessões - DF, em 09 de dezembro de 2008.

  
JOSÉ DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA