



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº 10120.006112/2002-31
Recurso nº 107-134.832 Especial do Procurador
Matéria IRPJ E OUTROS
Acórdão nº 01-05.927
Sessão de 11 de agosto de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado INSTITUTO GOIANO DE RADIOLOGIA S/C

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 1997

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - RECURSO DE DIVERGÊNCIA - CONTEÚDO DA EMENTA E DO VOTO PARADIGMA - CASO CONCRETO: A simples semelhança estampada na ementa do acórdão paradigma, quando trata de decisão apoiada em critérios técnicos que analisam a questão sob aspectos não tratados no processo, e sem que a recorrente exponha objetivamente os pontos de divergência, não serve para apoiar o seguimento de recurso especial de divergência. Recurso especial não conhecido parcialmente.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - IRPJ: Tratando-se de lançamento por homologação (art.150 do CTN), o prazo para Fazenda Pública constituir o crédito tributário decai em 5 (cinco) anos contados da data do fato gerador. A ausência de recolhimento da prestação devida não altera a natureza do lançamento, já que o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo.

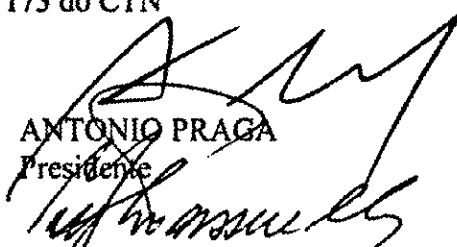
NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - CSLL - SUA NATUREZA TRIBUTÁRIA - APLICAÇÃO DO ARTIGO 150 DO CTN: A Contribuição social sobre o lucro líquido, instituída pela Lei nº 7.689/88, em conformidade com os arts. 149 e 195, § 4º, da Constituição Federal, tem a natureza tributária, consoante decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, por unanimidade de votos, no RE Nº 146.733-9-SÃO PAULO, o que implica na observância, dentre outras, às regras do art. 146, III, da Constituição Federal de 1988. Desta forma, a contagem do prazo decadencial da CSLL se faz de acordo com o Código Tributário Nacional no que se refere à decadência, mais precisamente no art. 150, § 4º.

D

Recurso especial parcialmente conhecido e negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NÃO CONHECER do recurso especial, relativo a matéria "aplicação do percentual de presunção do lucro", por não estar configurada a divergência; 2) por unanimidade de votos, CONHECER do recurso especial, relativo a decadência, para por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Mário Sérgio Fernandes Barroso, Luciano de Oliveira Valença e Antonio Praga que contam o prazo decadencial na forma do art. 173 do CTN


ANTÔNIO PRAGA
Presidente


JOSÉ CARLOS PASSUELLO
Relator

FORMALIZADO EM: 09 FEV 2009

Participaram, do presente julgamento os Conselheiros: Luciano de Oliveira Valença, Antonio Carlos Guidoni Filho, José Clóvis Alves, Marcos Vinícius Neder de Lima, Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Mário Sérgio Fernandes Barroso, Karem Jureidini Dias e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional com fundamento no art. 5º, II¹, do antigo Regimento Interno (fls. 1352), face à decisão da 7ª Câmara consubstanciada no Acórdão nº 107-07.277, assim resumido:

Número do Recurso: 134832

Câmara: SÉTIMA CÂMARA

Número do Processo: 10120.006112/2002-31

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: IRPJ E OUTROS

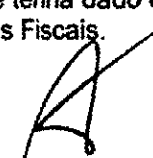
Recorrente: INSTITUTO GOIANO DE RADIOLOGIA S/C

Recorrida/Interessado: 2ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF

Data da Sessão: 13/08/2003 00:00:00

¹ Art. 5º Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais julgar recurso especial interposto contra:
(...)

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



Data da Sessão: 13/08/2003 00:00:00

Relator: Edwal Gonçalves dos Santos

Decisão: Acórdão 107-07277

Resultado: OUTROS - OUTROS

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, ACOLHER a preliminar de decadência em relação ao IRPJ relativo ao primeiro e segundo trimestres de 1997, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência em relação aos mesmos períodos no que tange às contribuições sociais, vencidos os Conselheiros Luiz Martins Valero e Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, no mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para exonerar a tributação referente à diferença de alíquota de 8% para 32%, sobre as receitas escrituradas.

Ementa: IRPJ - CSLL - PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - Ao tributo sujeito à modalidade de lançamento por homologação, que ocorre quando a legislação impõe ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, aplica-se a regra especial da decadência esculpida no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN. Decadência reconhecida 1º e 2º trimestre do ano calendário de 1.997. IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - PAGAMENTO NÃO REGISTRADO - LUCRO PRESUMIDO - COEFICIENTE - FLUXO FINANCEIRO - SALDO CREDOR DE CAIXA - Confirmado pelo contribuinte que os cheques escriturados a débito do caixa (recursos) se destinaram ao pagamento de "softwares" adquiridos sem documentação fiscal, justifica-se o procedimento fiscal que reconstituiu a conta caixa com expurgo dos referidos cheques. Materializado saldo credor de caixa, é correta a exigência a título de omissão de receitas. Para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda apurado pelo lucro presumido, deverá ser aplicado o percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta IRPJ - LUCRO PRESUMIDO - INSTITUTO DE RADIOLOGIA - COEFICIENTE - Para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda apurado pelo lucro presumido, deverá ser aplicado o percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta da atividade. DECORRÊNCIA - CSLL, PIS, COFINS - A parcial improcedência da exigência fiscal no julgamento principal do imposto de renda pessoa jurídica faz coisa julgada nos decorrentes, no mesmo grau de jurisdição, ante a íntima relação de causa e efeito entre eles existentes. Recurso conhecido e parcialmente provido.

resumo: A decisão recorrida proveu, portanto parcialmente o recurso, conforme seguinte

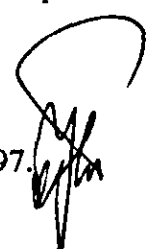
Por unanimidade:

Decadência do IRPJ do 1º e 2º trimestres de 1997;

No mérito, para desonerar a tributação referente à diferença de alíquota de 8% para 32% sobre as receitas escrituradas.

Por maioria:

Decadência das Contribuições Sociais do 1º e 2º trimestres de 1997.



O recurso desfia longa argumentação e apresenta como pedido:

"Posto isso, a FAZENDA NACIONAL requer o conhecimento e provimento deste recurso especial para reformar o r. acórdão desafiado de modo a ser afastada a decadência do crédito tributário, objeto do lançamento de ofício, bem como fixa a alíquota de 32% a título de apuração do lucro presumido do Recorrido." (fls. 1.403).

Aprofundou o recorrente sua argumentação indicando a ementa do Acórdão CSRF/01-02.403, sem juntar o conteúdo do voto, informando que a DIPJ fora entregue em 1998 e foi intimada do auto de infração em 21.08.2003, quando o prazo decadencial se venceria em 31.12.2003, e ainda o Acórdão CSRF/01-03.103 com aplicação do artigo 173, I, do CTN, por não haver o pagamento do tributo, ambos relativos ao IRPJ.

Indicou como paradigma relativamente à decadência da CSLL o Acórdão 105-13.549 e apóia sua argumentação no texto do artigo 45 da Lei nº 8.212/91 e na incompetência do Colegiado para afastar sua aplicação, o que corresponderia a declarar sua inconstitucionalidade.

E, para a matéria de mérito, indicou os paradigmas Acórdãos 108-06417 e 108-06472. Expõe a diferenciação entre hospital e sociedade civil prestadora de serviços na área de saúde e reproduz parcialmente o conteúdo dos paradigmas.

Pelo Despacho de fls. 1.404, o Ilustre Presidente da 7ª Câmara deu seguimento ao recurso (fls. 1404 a 1407), acolhendo os paradigmas Acórdãos nº CSRF/01-02.403, 105-13.111, 105-13.549, 108-06.417 e 108-06.472.

As ementas dos Acórdãos paradigmas são respectivamente:

CSRF/01-02.403:

"Decadência O seu prazo tem início no momento em que inexistiu impedimento à sua constituição."

105-13.111:

"Acórdão nº 105-13.111

"EX – 1992 – IRPJ – PC/BTNF – INCONSTITUCIONALIDADE DE ATOS NORMATIVOS – Falece competência ao Conselho para declaração originária de inconstitucionalidade de atos normativos, ante o princípio do plenário, prerrogativa esta outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário, eis que, em matéria de direito administrativo, presumem-se constitucionais todas as normas emanadas dos Poderes Legislativo e Executivo. Em sede administrativa ou ilegalidade após a consagração do STF (art. 97, 102, III, "a" e "b" da CF)

Recurso Improvido." (Doc.4)

105-13.549:

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. DECADÊNCIA. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-

se após 10 (dez) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído (Art. 45, Inciso I, da Lei nr. 8.212/91." (Doc. 5)

108-06.417:

"IRPJ / LUCRO PRESUMIDO / PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE RADIOLOGIA – As unidades de radiologia são prestadoras de serviços médicos especializados, que não se enquadram no conceito de prestadoras de serviços hospitalares, mesmo quando os serviços são executados dentro do ambiente físico de hospital, casa de saúde, pronto-socorro. Para efeito de apuração do lucro presumido deve ser aplicado o coeficiente de presunção destinado às atividades cuja receita remunerar essencialmente o exercício pessoal dos sócios de profissões que dependam de habilitação profissional legalmente exigida.

Recurso negado."

108-06.472:

"IRPJ / LUCRO PRESUMIDO / PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE RADIOLOGIA – As unidades de radiologia são prestadoras de serviços médicos especializados, que não se enquadram no conceito de prestadoras de serviços em geral ou hospitalares. Para efeito de apuração do lucro presumido deve ser aplicado o coeficiente de presunção destinado às atividades cuja receita remunerar essencialmente o exercício pessoal dos sócios de profissões que dependam de habilitação profissional legalmente exigida.

Preliminar acolhida.

Recurso parcialmente provido."

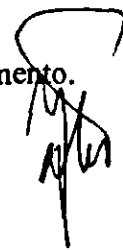
Quando da realização de sustentação oral, o Patrono da empresa destacou enfaticamente a preliminar de não conhecimento do recurso especial sob alegação de que os paradigmas acolhidos com relação aos percentuais adotados como base de tributação se referiam a situações diversas daquela discutida nos autos.

A tentativa de exame mais apurado de seus argumentos provocou a retirada de pauta do processo uma vez que a Fazenda Nacional não juntou o inteiro teor dos paradigmas acórdãos nº 108-06.417 e 108-06.472 e os mesmos não estavam disponíveis no momento.

Obtido o conteúdo dos dois acórdãos, providência necessária ao exame da preliminar de não admissibilidade do especial, o processo retorna a plenário por nova inclusão em pauta.

Assim se apresenta o processo para julgamento.

É o relatório.



Voto

Verifica-se inicialmente a preliminar oferecida pela empresa de não admissibilidade do recurso especial devido à dissociação dos paradigmas apontados pela Fazenda Nacional com a situação fática dos autos.

Três tópicos devem ser examinados, relativamente a cada conjunto de paradigmas apontados no recurso.

Com relação à discussão da decadência, o Despacho de acolhimento preliminar do recurso aceitou o Acórdão CSRF/01-02.403 e não recebeu contestação pela preliminar de inadmissibilidade do recurso, o mesmo acontecendo com relação ao Acórdão nº 105-13.111 que versa sobre a impossibilidade de apreciação na esfera administrativa de apreciação de inconstitucionalidade de lei.

Restringe-se a preliminar aos Acórdãos nº 108-06.417 e 108-06.472.

Passo ao exame dos paradigmas mencionados.

O Acórdão nº 108-06.417 foi formalizado em decorrência do julgamento do recurso voluntário nº 134.382 e apresentou como ementa:

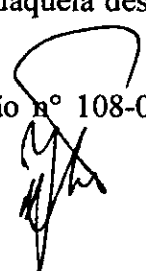
"IRPJ / LUCRO PRESUMIDO / PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE RADIOLOGIA – As unidades de radiologia são prestadoras de serviços médicos especializados, que não se enquadram no conceito de prestadoras de serviços hospitalares, mesmo quando os serviços são executados dentro do ambiente físico de hospital, casa de saúde, pronto-socorro. Para efeito de apuração do lucro presumido deve ser aplicado o coeficiente de presunção destinado às atividades cuja receita remunere essencialmente o exercício pessoal dos sócios de profissões que dependam de habilitação profissional legalmente exigida.

Recurso negado."

A simples leitura da ementa induz à conclusão que a autoridade prolatora do despacho de fls. 1404 a 1407, pela similitude das matérias.

Porém a alegação trazida na sustentação oral de que ele tratou preponderantemente da característica de ser a atividade prestada por portadores de profissão regulamentada, o que teria induzido sua conclusão a atividade diferente daquela desenvolvida pela autuada no presente processo, provoca o exame do conteúdo do voto.

Encontro no voto condutor da decisão relativa ao Acórdão nº 108-06.417, da lavra da Ilustre Conselheira Márcia Maria Lória Meira, textualmente:



“Cinge-se a discussão em torno do percentual aplicável na apuração do lucro presumido, às empresas prestadoras de serviços médicos na área de radiologia, no período de 1994 a 1997.

A recorrente defende que os percentuais utilizados pelo Fisco para a lavratura do auto de infração estão incorretos, tendo em vista que a empresa é uma unidade de radiologia, onde são utilizados equipamentos e materiais, além de pessoal que assessora os profissionais legalmente regulamentados. Entende que os coeficientes adotados de 8% (1994, 1996, 1997) e 10% (1995), são os corretos.

Com efeito, o Contrato Social de fls.03/04 indica que a empresa se dedica ao ramo de atividade voltado para a clínica de exames complementares nas áreas de radiodiagnóstico, ultra-sonografia ou ecografia, tomografia computadorizada, método Doppler e ressonância nuclear/ magnética, como auxílio ao diagnóstico e terapia médica.”

Adiante, trata objetivamente da atividade da empresa:

“De notar que os coeficientes aplicados pela defendente foram escolhidos sem obedecer um maior critério, ou seja, para os anos de 1994 e 1995 adotou os percentuais de presunção de 8% e 10%, destinados às empresas de prestação de serviços em geral; nos anos que se sucederam, quando o percentual aplicável às prestadoras de serviços foi agravado para 32%, inexplicavelmente, utilizou o percentual de 8% aplicável às prestadoras de serviços hospitalares.

A radiologia é um ramo da medicina especializada, regulamentada pelo Ministério da Saúde - Secretaria da Vigilância Sanitária, através da Portaria 453, de 01 de junho de 1998, que dispõe no seu capítulo 3, itens 3.32 a 3.34, que para administrar radiações ionizadas em seres humanos é necessário que o indivíduo seja médico ou um técnico do grupo profissional de saúde treinado, com certificação de qualificação para a prática, e esteja sob a supervisão de um médico. Somente pode responder pela função de responsável técnico, o médico com certificado de qualificação para a prática, emitido por órgão de reconhecida competência ou colegiados profissionais, cujo sistema de certificação avalie também o conhecimento necessário em física de radiodiagnóstico, incluindo proteção radiológica, e esteja homologado no Ministério da Saúde para tal fim.

Verifica-se que por se encaixar no conceito de empresa prestadora de serviços de profissões legalmente regulamentada, não poderia a recorrente se utilizar dos percentuais aplicáveis às empresa prestadora de serviços gerais.

Resta analisar se a empresa poderia se encaixar no conceito de prestadora de serviços hospitalares. Para isso, socorro-me no Parecer Normativo CST nº 08, de 17 de abril de 1986, que analisando o alcance das disposições contidas no art.52 da Lei nº 7.450/85, definiu critérios a serem observados em função da incidência do imposto de renda na fonte, nos casos de serviços caracterizadamente de natureza profissional. Referido ato normativo assim se manifestou nos itens abaixo transcritos:

"SITUAÇÕES SINGULARES

15. As singularidades próprias do desempenho de algumas atividades econômicas requerem sejam estudadas situações que lhes são peculiares.

16. Todavia, é importante transparecer o objetivo genérico, em relação às atividades listadas no ato normativo citado, de que a hipótese de incidência sob exame somente ocorre relativamente aos serviços isoladamente prestados na área das profissões arroladas. Assim, não será exigida a retenção do imposto quando o serviço contratado englobar, cumulativamente, várias etapas indissociáveis dentro do objetivo pactuado, como é o caso, por exemplo, de um único contrato que, sequencialmente, abranja estudos preliminares, elaboração de projeto, execução e acompanhamento do trabalho.

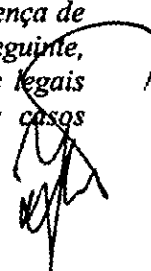
2- Medicina

22. O rol de atividades constantes da lista anexa à Instrução Normativa 23/86 refere, no seu item 24, a categoria profissional de medicina de forma genérica, da qual exclui expressamente "a prestada por ambulatório, banco de sangue, casa de saúde, casa de recuperação ou repouso sob orientação médica, hospital e pronto-socorro". (grifei)

23. A restrição comentada permite deduzir desde logo que estão fora da faixa impositiva sob exame os serviços inerentes ao desempenho das atividades profissionais da medicina, quando executados dentro do ambiente físico dos estabelecimentos de saúde mencionados, prestados sob subordinação técnica e administrativa da pessoa jurídica titular de empreendimento. Dentro do mesmo critério, também não será exigida a retenção na fonte em relação aos rendimentos decorrentes da prestação de serviços correlatos ao exercício da medicina, tais como análise clínica laboratorial, fisioterapia, fonoaudiologia, psicologia, psicanálise, raio X e radioterapia.

De notar que as exceções postas em evidencia trazem de forma explícita o objetivo da lei e conduzem às mesmas conclusões definidas nos itens 10 a 13 deste parecer, ou seja, o campo de incidência da retenção na fonte se restringe aos rendimentos decorrentes do desempenho de trabalhos pessoais da profissão de medicina que, normalmente, poderiam ser prestados em caráter individual e de forma autônoma, mas que, por conveniência empresarial, são executados mediante a interveniência de sociedades civis ou mercantis.

27. É óbvio ressaltar que os estabelecimentos de saúde qualificados no ato normativo são aqueles que estão devidamente regularizados perante o órgão público competente da administração estadual ou municipal, possuidores, portanto, de alvará de instalação e licença de funcionamento atualizado, regularmente expedidos. Por conseguinte, os estabelecimentos que funcionem sem atender aos requisitos legais não serão considerados para efeito de enquadramento nos casos excepcionados, ainda que se intitulem entre aqueles."



Para melhor entendimento da matéria é importante trazer o conceito de ambulatório e assistência ambulatorial, insculpido na Portaria nº30 BSB do Ministério da Saúde, de 11/02/77,

"É a unidade do hospital ou de outro serviço de saúde destinada à assistência de pacientes externos para diagnóstico e tratamento".

"É a prestação de serviços de saúde a pacientes em estabelecimentos (de saúde) em regime de internação".

A orientação contida no Parecer CST nº08/96, combinada com o texto transcrito da Portaria nº30 BSB do Ministério da Saúde, de 11/02/77, nos leva a concluir que a recorrente se enquadra no conceito de empresa prestadora de serviços de profissões que dependam de habilitação profissional legalmente exigida, que não se confunde com as prestadoras de serviços em geral e/ou serviços hospitalares."

A conclusão obtida no paradigma aponta para o embasamento da decisão no fato de a empresa não se enquadrar entre aquelas dedicadas a serviços hospitalares.

O que se discute aqui é exatamente o tratamento a ser dado à empresa que, no dizer da Câmara recorrida:

"Dos esclarecimentos prestados pelo contribuinte e provas acostadas aos autos verificamos que se trata de um Hospital Dia, vez que efetua: exames de apoio direto ao reconhecimento e recuperação do estado de saúde, pequenas cirurgias, cateterismo, e conta com atendimento de enfermagem, inclusive os serviços de hotelaria uma vez que possui em suas dependências, acomodações com banheiros, leitos, instalações com oxigênio, lavanderia, sala de esterilização, e serviço de ambulância destinado ao atendimento dos pacientes."

E, conclui, no fecho do voto:

"Nesta ordem de juízos, concluo que a recorrente enquadra-se dentro das atividades hospitalares de apoio à recuperação do estado de saúde, motivo pelo qual dou parcial provimento ao recurso voluntário: (i) acolhendo a preliminar de decadência do 1º e 2º trimestres de 1.997, (ii) no mérito reconhecer às atividades hospitalares o coeficiente de 8% (oito por cento) para fins de determinação do lucro presumido, e (iii) manter a exigência sobre a omissão de receitas mediante a aplicação do coeficiente de 32% (trinta e dois por cento) para fins de determinação do lucro presumido."

Diverge a conclusão do paradigma, que entende não estar diante de uma empresa com atividade hospitalar, motivo determinante da correta classificação fiscal, enquanto nos presentes autos a atividade hospitalar é plenamente reconhecida.

O Acórdão nº 108-06.472 foi formalizado em decorrência do julgamento do recurso voluntário nº 125.492 e apresentou como ementa, na parte que interessa:

"IRPJ / LUCRO PRESUMIDO / PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE RADIOLOGIA – As unidades de radiologia são prestadoras de serviços médicos especializados, que não se enquadram no conceito de

prestadoras de serviços em geral ou hospitalares. Para efeito de apuração do lucro presumido deve ser aplicado o coeficiente de presunção destinado às atividades cuja receita remunere essencialmente o exercício pessoal dos sócios de profissões que dependam de habilitação profissional legalmente exigida.

Preliminar acolhida.

Recurso parcialmente provido.”

O voto condutor da decisão, também da Lavra da Ilustre Conselheira Marcia Maria Lória Meira, adota a mesma argumentação e dá mesma forma conclui que:

“A orientação contida no Parecer CST nº08/96, combinada com o texto transcrito da Portaria nº30 BSB do Ministério da Saúde, de 11/02/77, nos leva a concluir que a recorrente se enquadra no conceito de empresa prestadora de serviços de profissões que dependam de habilitação profissional legalmente exigida, que não se confunde com as prestadoras de serviços em geral e/ou serviços hospitalares. Logo, o percentual de presunção aplicável ao período em exame deverá ser de 30% para 1995.”

O exame do extenso arrazoado que integra o recurso especial da Fazenda Nacional (fls. 1352 a 1403) dedica as páginas 46 a 52 ao assunto, de cujo espaço, no item 117, limita-se a afirmar que (fls. 1397):

“117 – A d. Conselheira- relatora dos acórdãos paradigmas invocados pela FAZENDA NACIONAL espanca quaisquer dúvidas sobre a alíquota aplicável às clínicas prestadoras de serviços de radiologia. Desse modo, pedindo vênias à d. Conselheira, Dra MARCIA MARIA LORIA MEIRA, transcrevo abaixo excerto do v. voto condutor do acórdão nº 108-06.472, verbis:

(...)”

E transcreve parte substancial do conteúdo do voto relativo ao Acórdão nº 108-04.672.

Encerra o pedido, requerendo formalmente solicitando “ ... de modo a ser afastada a decadência do crédito tributário, objeto do lançamento de ofício, bem como fixar a alíquota de 32% a título de apuração do lucro presumido do Recorrido.”.

Como se verifica, o recurso, sobre a matéria, não esclarece se entende que a empresa não desenvolve atividade hospitalar e deve ser tributada na forma de sociedade prestadora de serviços profissionais regulamentados ou se entende que a atividade desenvolvida pela empresa não se enquadra entre aquelas de natureza hospitalar.

Se pretendesse que a empresa fosse considerada como não cumpridora dos requisitos para ser enquadrado como tendo atividade hospitalar, deveria ter exposto suas razões nesse sentido de forma objetiva e diante das informações constantes do processo, não bastando para tal coletar teor de voto de situação em que a empresa foi considerada como sendo de atividade não hospitalar, isso porque a 7ª Câmara entendeu que a atividade desenvolvida era hospitalar.

Da mesma forma, para defender a tributação na forma de empresa formada por profissionais de profissões regulamentadas, deveria contrapor suas razões para descaracterizar a condição de empresa desenvolvedora de atividade hospitalar como declarado pela Câmara recorrida.

Completo as considerações acima lembrando que se trata de recurso de divergência, como previsto no artigo 7º do RI em vigor quando da interposição do recurso, que exige em seu parágrafo 2º que se demonstre fundamentadamente a divergência argüida².

Como ficou demonstrado os dois acórdãos paradigmas trataram de empresas não enquadradas como desempenhadoras de atividade hospitalar, como declarado nos votos, enquanto o processo versa sobre empresa que foi considerada detentora de atividade hospitalar, o que demonstrá não apresentarem a necessária conexão dos fatos para a concretização da divergência.

Restaria a possibilidade de a autora do recurso especial apresentar-se discutindo-se a qualificação técnica da empresa para tentar descaracterizar sua atividade como não sendo hospitalar, mas à míngua de menção objetiva a esse fato, penso, não devo complementar o recurso para nele ver esse pleito.

Assim, voto por não conhecer do recurso especial quanto a esse item.

Dessa forma, proponho o conhecimento parcial do recurso especial da Fazenda Nacional limitado aos dois outros itens, quais sejam a possibilidade de discussão de constitucionalidade de leis e a preliminar de decadência.

A preliminar de decadência acolhida pela decisão recorrida foi atacada em duas vertentes: a decadência do IRPJ e da CSLL.

A preliminar de decadência relativa ao IRPJ foi atacada pelo Acórdão paradigma nº CSRF/01-02.403, que proveu o recurso da Fazenda Nacional.

Esse acórdão elenca como razões de decidir a contagem do prazo decadencial correlacionado com o ato do efetivo pagamento do tributo e referencia que a inércia do contribuinte em informar ao fisco seu procedimento justificaria a aplicação do artigo 173 do CTN.

O acórdão corresponde a um julgamento de 13 de julho de 1998 e se referia ao IRPJ do ano de 1995 e cujo lançamento ocorreu em 14.05.1991, tendo a DIPJ sido entregue em 20.05.1986.

A jurisprudência à época entendia que o lançamento do IRPJ era procedido na modalidade "*por declaração*", só tendo se modificado a partir dos fatos geradores ocorridos na vigência da Lei nº 8.383/91.

² § 2º Na hipótese de que trata o inciso II do artigo 5º deste Regimento, o recurso deverá ser protocolizado na repartição preparadora e demonstrar, fundamentadamente, a divergência argüida, indicando a decisão divergente e comprovando-a mediante a apresentação de cópia autenticada de seu inteiro teor ou de cópia da publicação em que tenha sido divulgada, ou mediante cópia de publicação de até duas ementas, cujos acórdãos serão examinados pelo Presidente da Câmara recorrida.

Mais, a decisão recorrida acolhia a tese de que desde a vigência do Decreto-lei nº 1.967/82 o lançamento do IRPJ não mais era procedido na modalidade pura de declaração, correspondendo aos efeitos jurídicos estampados no artigo 150 do CTN, submetido, portanto à homologação.

Inaplicável atualmente tal jurisprudência que se modificou, alinhando maciça corrente majoritária no entendimento de que o IRPJ é regido pela homologação estatuída no artigo 150 do CTN, inclusive quanto ao prazo definido em seu parágrafo 4º.

Do mesmo modo, no que respeita à importância do pagamento do tributo na fixação do início da contagem do prazo decadencial, a jurisprudência é predominante no sentido de não lhe atribuir maior importância, referenciando-se exclusivamente na ocorrência do fato gerador.

Por oportuno alinho algumas razões que firmaram nessa conclusão, já expendidas no recurso nº 107-133.863 (Acórdão nº CSRF/01-05.407, de 20.03.2006), quando assim me manifestei:

"Pelo menos três posições são conhecidas no que respeita à matéria.

Uma, aquela adotada pelo Ilustre Relator do voto condutor da decisão recorrida, que entende que cada tributo apresenta sua natureza determinada pela forma como o tributo é calculado e diante da ação do fisco ou do contribuinte na sua apuração e recolhimento, se for o caso, e que tal natureza não pode ser alterada em função exclusivamente de o cálculo final indicar tributo com valor positivo, nulo ou negativo, e que submete o imposto de renda sempre ao artigo 150 do CTN. Essa é a corrente majoritária neste 1º Conselho de Contribuintes e vem recebendo acolhida sistemática nesta 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Outra, que entende como data inicial da contagem da decadência do tributo, no caso o imposto de renda, aquela em que a autoridade fiscal tomou conhecimento da atividade praticada pelo contribuinte e que será homologado, uma vez que é indubitoso que o imposto de renda está submetido à homologação do artigo 150 do CTN. Melhor esclarecendo, o prazo revisional é contado a partir da data da entrega da declaração. Essa posição já não mais é considerada, uma vez que raros Conselheiros a adotam após a vigência da Lei nº 8.383/91, não merecendo maiores ponderações.

A última, esposada pela autoridade recorrente que entende que, se a atividade do contribuinte na apuração do imposto de renda redundar em tributo a pagar, aplicar-se-á o artigo 150, mas se não houver o recolhimento a regência do instituto da decadência se deslocará para o artigo 173, ambos do CTN.

Cada uma das três posições admite, ainda, algumas variações, mas não as vou considerar, até para economia de argumentos.

Nos presentes autos, tendo a entrega da declaração de rendimentos ocorrido no dia 30.04.1997 e o auto de infração notificado ao sujeito passivo no dia 09.05.2005, já havia transcorrido entre o primeiro e o segundo evento prazo superior a cinco anos, portanto já operada a

decadência tanto com relação ao prazo inicial de contagem pela entrega da declaração quanto pela homologação simples do artigo 150 do CTN.

O recurso especial se vincula, pelos seus termos e expressões à terceira posição, segundo a qual a falta de recolhimento do tributo desnatura a natureza do lançamento, travestindo a homologação em lançamento de ofício e deslocando a contagem do prazo decadencial ou de homologação, do artigo 150 para o artigo 173 do CTN.

A base da argumentação contida no recurso especial foi a matéria expositiva contida no Acórdão CSRF/01-03.103, da lavra do Ilustre e conceituado Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber, cuja posição é conhecida e consistentemente embasadora de seus votos segundo a qual é importante o evento de apresentação da declaração pelo contribuinte, tanto que a recorrente fez transcrever no seu recurso (fls. 178):

"A forma de lançamento do imposto de renda, se por declaração ou homologação, tem sido objeto de amplo debate nesta Câmara. Porém, abstraindo-se dessa discussão, o certo é que, no presente caso, estamos diante do lançamento de ofício, por constatação de omissão ou inexactidão na declaração efetuada pelo contribuinte."

(destaquei).

Nessa linha de argumentação, a apresentação da declaração de rendimentos, da qual consta a declaração efetuada pelo contribuinte, dispara a contagem do prazo decadencial:

O voto adotado pela recorrente seguramente tratava da hipótese de tributo lançado após o prazo do artigo 150 do CTN, mas antes de decorridos cinco anos da entrega da declaração de rendimentos, caso contrário teria acolhido a decadência, na esteira de como vem votando regularmente o Ilustre Relator.

A recorrente, portanto adotou a terceira hipótese, mas centrou parte de seus argumentos na segunda, o que desautoriza a utilização do Acórdão mencionado no deslinde da questão, porém tal fato não invalida o acolhimento do recurso, admitido que foi sob a égide do inciso I do art. 5º, do RI, quebra de unanimidade ou contrariedade à lei ou à evidência das provas.

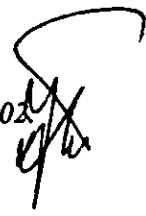
Trouxe a recorrente, excertos jurisprudências em favor de sua tese e jurisprudência do STJ.

São importantes as seguintes datas, no deslinde da questão:

Fato gerador – anual – ano de 1996;

Data da entrega da declaração (fls. 14) – 30 de abril de 1997; e

Data da ciência do lançamento ao contribuinte (fls. 47) – 09.05.2002



Claras as datas que interessam à solução do especial, passo à explanação das razões que me filiam à corrente correspondente à primeira posição, que entende que a redação do artigo 150 do CTN³, segundo a qual o conceito de lançamento é mais amplo do que o simples pagamento do tributo, uma vez que seu cálculo decorre de um conjunto complexo de procedimentos que se inicia com a emissão da documentação correspondente, contabilização das operações, preenchimento dos livros fiscais e cálculo final do tributo que, sendo positivo implica na necessidade de recolhimento, mas, sendo negativo, a despeito de todos os procedimentos preliminares, não representa a necessidade de pagamento de tributo.

Esse entendimento vem sendo adotado neste 1ª Turma, como confirma a jurisprudência dominante:

Número do Recurso: 101-122705

Turma: PRIMEIRA TURMA

Número do Processo: 16327.000837/99-74

Tipo do Recurso: RECURSO DE DIVERGÊNCIA

Matéria: IRPJ E OUTROS

Recorrente: FAZENDA NACIONAL

Interessado(a): TENDÊNCIA CORRETORA DE CÂMBIO

Data da Sessão: 17/06/2002 09:30:00

Relator(a): Maria Goretti de Bulhões Carvalho

Acórdão: CSRF/01-03.888

Decisão: NPM - NEGADO PROVIMENTO POR MAIORIA

Texto da Decisão: Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Antonio de Freitas Dutra, Cândido Rodrigues Neuber, Leila Maria Scherrer Leitão, Verinaldo Henrique da Silva e Iacy Nogueira Martins Moraes, que proviam o recurso e, os Conselheiros Manoel Antonio Gadelha Dias e Mário Junqueira Franco Júnior, davam provimento parcial p/restituir os autos à Câmara de origem para apreciar o mérito da matéria Contribuição Social. Defendeu a interessada o Dr. Amador Outerele Fernández - OAB/DF sob o nº 7.100. Defendeu a Fazenda Nacional o Sr. Procurador Paulo Roberto Riscado Júnior.

³ 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.

§ 1 - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2 - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3 - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4 - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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.

Ementa: **PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – DECADÊNCIA – IRPJ E CSLL** – O imposto de renda pessoa jurídica e a Contribuição Social sobre o Lucro se submetem à modalidade de lançamento por homologação, eis que é exercida pelo contribuinte a atividade de determinar a matéria tributável, o cálculo do imposto e pagamento do quantum devido, independente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Assim, o fisco dispõe de prazo de 05 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador para homologá-lo ou exigir seja complementado o pagamento antecipadamente efetuado, caso a lei não tenha fixado prazo diferente e não se cuide da hipótese de sonegação, fraude ou conluio (ex vi do disposto no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN). A ausência de recolhimento do imposto não altera a natureza do lançamento, vez que o contribuinte continua sujeito aos encargos decorrentes da obrigação inadimplida (atualização, multa, juros etc. a partir da data do vencimento originalmente previsto, ressalvado o disposto no artigo 106 do CTN).

Número do Recurso: 103-127920

Turma: **PRIMEIRA TURMA**

Número do Processo: **10980.010992/99-45**

Tipo do Recurso: **RECURSO DE DIVERGÊNCIA**

Matéria: **CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO**

Recorrente: **FAZENDA NACIONAL**

Interessado(a): **ROCHAMED REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS LTDA.**

Data da Sessão: **15/10/2002 15:30:00**

Relator(a): **Maria Goretti de Bulhões Carvalho**

Acórdão: **CSRF/01-04.247**

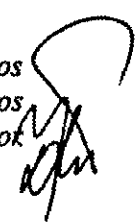
Decisão: **NPM - NEGADO PROVIMENTO POR MAIORIA**

Texto da Decisão: Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Antonio de Freitas Dutra, Leila Maria Scherrer Leitão, Verinaldo Henrique da Silva, Zuelton Furtado, Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antonio Gadelha Dias.

Ementa: **PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – DECADÊNCIA – IRPJ E CSLL** – O imposto de renda pessoa jurídica e a Contribuição Social sobre o Lucro se submetem à modalidade de lançamento por homologação, eis que é exercida pelo contribuinte a atividade de determinar a matéria tributável, o cálculo do imposto e pagamento do "quantum" devido, independente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Assim, o fisco dispõe de prazo de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador para homologá-lo ou exigir seja complementado o pagamento antecipadamente efetuado, caso a lei não tenha fixado prazo diferente e não se cuide da hipótese de sonegação, fraude ou conluio (ex vi do disposto no § 4º do art. 150 do CTN). A ausência de recolhimento do imposto não altera a natureza do lançamento, vez que o contribuinte continua sujeito aos encargos decorrentes da obrigação inadimplida (atualização, multa, juros etc. a partir da data do vencimento originalmente previsto, ressalvado o disposto no art. 106 do CTN).

Os argumentos já se esgotaram na discussão em processos anteriormente apreciados neste Colegiado, mas convém lembrar alguns favoráveis à posição que defendo.

Entendo que o que interessa é o conjunto de procedimentos incumbidos ao contribuinte, que vão desde a confecção da documentação, registros contábeis, registros fiscais, constatação da ocorrência do fato gerador e cálculo do tributo correspondente.



Não fosse adequada a posição que adoto, teríamos, por exemplo, a subversão do instituto da decadência em casos, como por exemplo, quando a empresa apura seus resultados fiscais pelo lucro real mensal. Se a empresa apresentar prejuízo no mês de janeiro do ano calendário e lucros nos demais onze meses, teríamos a situação esdrúxula de a empresa poder compensar os prejuízos fiscais apurados em janeiro na apuração do lucro real dos meses de fevereiro em diante bem, verdade que com a aplicação da trava, mas pelo menos parte dele pode e normalmente é compensado a partir de fevereiro.

Teríamos a curiosa situação de que o resultado fiscal – prejuízo em janeiro somente poderia ser homologado com prazo contado a partir do 1º dia do exercício seguinte, porém o resultado fiscal de fevereiro, período de apuração posterior, já teria a contagem do prazo decadencial ou de homologação iniciada em março do mesmo ano, quando o Fisco já podia efetuar o lançamento.

Mais estranho do que essa simples falta de sintonia que quebra a lógica de que os períodos mais antigos sejam alcançados pela homologação ou pela decadência antes do que os mais recentes, é que a parcela de prejuízos que foi compensada no mês de fevereiro se encontrará homologada mesmo antes da homologação do resultado que a apurou.

Isso porque, sem dúvida a homologação alcança a totalidade dos elementos que compõem o lucro real, um dos quais é a parcela de prejuízos que foi compensada.

Se a compensação de prejuízos se efetuasse durante os meses de fevereiro a outubro, por exemplo, quando da chegada do 1º dia do exercício seguinte, todo o prejuízo fiscal já estaria devidamente homologado pela homologação de todas as parcelas compensadas.

Poderia a fiscalização deixar de homologar o prejuízo se toda a sua compensação já se achava homologada?

Claro que não.

Mesmo raciocínio é aplicável ao IPI, ao ICMS, ao Pis e à Cofins, cujos fatos geradores mensais, mercê da sistemática de créditos anteriores podem redundar, como repetidamente redundam em não recolhimento, ou porque os créditos do período são iguais aos débitos do período ou por que os créditos são maiores que os débitos do mesmo período.

Sem dúvida, quando os créditos são maiores do que os débitos forma-se na escrita fiscal e contábil um crédito que será utilizado imediatamente no mês ou período seguinte.

Pretender que o tributo correspondente ao período seguinte, no qual se inserem créditos provindos do período anterior, que teve saldo credor seja homologado com prazo decadencial contado a partir do próprio mês do fato gerador, mas, para o mês anterior que redundou em crédito do tributo negar início à contagem do prazo decadencial, representa a mesma distorção acima comentada quanto ao IRPJ (também se aplica à CSLL).

Seria homologar o crédito do mês anterior por compor a base de cálculo do mês seguinte, no qual se apurou tributo a recolher, sem que se homologue antecipadamente tal crédito formado regularmente.

A dificuldade alcança todos os tributos submetidos ao regime de não cumulatividade, hoje largamente empregado, na esteira de se obter bases correntes.

Percebo que a conclusão não se limita ao IRPJ, mas pode ser universalmente aceita para os tributos submetidos à não cumulatividade.

Outro argumento, esse de natureza prática, mas correspondente a situação concreta por mim vivida, diz respeito a um escritório de contabilidade de cidade do interior que, sendo fiscalizado, apresentou DIRPJs de algumas empresas com prejuízo, mas se apressou em mostrar guias de recolhimento do IRPJ e CSLL com valores monetários mínimos.

Questionado, esclareceu que determinado profissional ao ministrar cursos de imposto de renda demonstrou a utilidade nos recolhimentos simbólicos, que iriam beneficiar a empresa pela antecipação do início da contagem do prazo de homologação ou decadência. É que recolher R\$ 0,01 ou R\$ 1.000.000,00 é juridicamente igual, já que a constatação de recolhimento parcial não cogita de seu valor.

Entender que a falta de recolhimento altera a data inicial do prazo de homologação ou decadência induz a outra quebra de isonomia.

Faz com que a constatação pela fiscalização de uma omissão de receita em uma empresa que apresentou prejuízo e, portanto não havia recolhido IRPJ, seja tratada de forma diferente daquela que já apresentara algum lucro no período e em consequência pagara algum imposto.

Além dos argumentos que usualmente são trazidos a plenário, adito os que acima expendi, na tentativa de reforçar o entendimento de que o pagamento do tributo não apresenta condição jurídica suficiente para desnaturar a ação homologatória da Fazenda, aplicando o artigo 150 do CTN independentemente de ter havido ou não o recolhimento do tributo, submisso ainda ao parágrafo 4º do referido diploma legal."

Assim, com relação a esse item (Decadência – IRPJ) voto por não prover o recurso.

Ainda, com relação à decadência, mas com relação à CSLL, também sigo a corrente dominante nesta Turma, pelo entendimento de que a sua natureza tributária já reconhecida pelo STF a submete ao artigo 150 do CTN, com o prazo homologatório de cinco anos.

Trago os argumentos que venho aduzindo nos votos sobre o assunto, quando atuo como Relator, como no recurso 108-140710 (Acórdão nº CSRF/01-05.665, de 11.06.2007):

"Em recente decisão desta Turma, no recurso nº 108-139950, oriundo também da Oitava Câmara, como Relator, proferi na sessão de 27.03.2007 o voto condutor do Acórdão CSRF/01-05.651, pela negativa de provimento a outro recurso da Fazenda Nacional em idêntica matéria, sob ementa:

"NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA – CSLL – SUA NATUREZA TRIBUTÁRIA – APLICAÇÃO DO ARTIGO 150 DO CTN: A Contribuição social sobre o lucro líquido, instituída pela Lei nº 7.689/88, em conformidade com os arts. 149 e 195, § 4º, da Constituição Federal, tem a natureza tributária, consoante decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, por unanimidade de votos, no RE Nº 146.733-9-SÃO PAULO, o que implica na observância, dentre outras, às regras do art. 146, III, da Constituição Federal de 1988. Desta forma, a contagem do prazo decadencial da CSLL se faz de acordo com o Código Tributário Nacional no que se refere à decadência, mais precisamente no art. 150, § 4º.

Recurso especial da Fazenda Nacional conhecido e improvido."

Naquela ocasião fundamentei minha convicção pela adoção do prazo de cinco anos na contagem da homologação ou, pela via indireta, da decadência nos argumentos adiante perflhados.

Quanto à conclusão que a utilização do artigo 150 do CTN, por seu elemento temporal trazido no § 4º, parametrando a decadência, teria correspondido à declaração de inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, parece-me não corresponder à realidade estampada na decisão recorrida.

Tanto que não consta qualquer referência, na decisão recorrida à qualquer eventual inconstitucionalidade, apenas se encontra estampada a aplicação do artigo 150 do CTN diante da natureza do lançamento, submetido que é à homologação e por citações ao Acórdão 108-06.992.

Trago, porém menção ao assunto já tratado em ocasiões anteriores, como no recurso nº 107-137766 em que o assunto é tratado de forma diferente e onde consta textualmente:

"Com se vê, é o próprio Supremo Tribunal Federal a manifestar-se no sentido de que o prazo decadencial da contribuição em tela é de 5 (cinco) anos, e a seguir-lhe os passos não está esta Câmara decretando a inconstitucionalidade de lei alguma, o que, aliás, reclamaria manifestação expressa, o que seria um absurdo. Afinal, somente a Egrégia Corte tem competência para tanto. É antes de tudo uma questão escolar."

É essa a percepção que tenho da questão e deixo de expender maiores considerações porquanto não terei melhores palavras que o Ilustre Relator do voto condutor da decisão recorrida naquele processo – Dr. Carlos Alberto Gonçalves Nunes teve.

Comungo com sua opinião e a adoto literalmente.

Quanto à repetida afirmativa de que os Tribunais vem afirmando a constitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91, reiterada no recurso, não vejo sua correspondência com a realidade, uma vez que caminha providência legal, impulsionada pelo Superior Tribunal de Justiça, no sentido diametralmente oposto na busca da declaração de sua inconstitucionalidade.

Tramita no STJ o REsp nº 616348-MG em que é Relator o Ministro Teori Albino Zavascki e que já foi julgado na sessão de 14 de dezembro de 2004.

A ementa é clara, pelo acolhimento da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, estando assim formulada:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO AÇÃO DECLARATÓRIA. IMPRESCRITIBILIDADE. INOCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 45 DA LEI 8.212, DE 1991. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO.

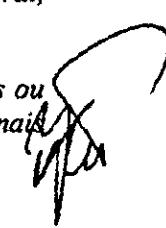
1. Não há, em nosso direito, qualquer disposição normativa assegurando a imprescritibilidade da ação declaratória. A doutrina processual clássica é que assentou o entendimento, baseada em que (a) a prescrição tem como pressuposto necessário a existência de um estado de fato contrário e lesivo ao direito e em que (b) tal pressuposto é inexistente e incompatível com a ação declaratória, cuja natureza é eminentemente preventiva. Entende-se, assim, que a ação declaratória (a) não está sujeita a prazo prescricional quando seu objeto for, simplesmente, juízo de certeza sobre a relação jurídica, quando ainda não transgredido o direito; todavia, (b) não há interesse jurídico em obter tutela declaratória quando, ocorrida a desconformidade entre estado de fato e estado de direito, já se encontra prescrita a ação destinada a obter a correspondente tutela reparatória.

2. 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 art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social.

3. Instauração do incidente de inconstitucionalidade perante a Corte Especial (CF, art. 97; arts. 480-482; RISTJ, ART. 200)."

O fecho da ementa indica ter sido instaurado incidente de inconstitucionalidade, na forma do artigo 97 da Constituição Federal, que tem como redação:

"Art. 97. Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais



declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público."

Assim regula o CPC:

"CAPÍTULO IIDA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE

Art. 480. Argüida a inconstitucionalidade de lei ou de ato normativo do poder público, o relator, ouvido o Ministério Público, submeterá a questão à turma ou câmara, a que tocar o conhecimento do processo.

Art. 481. Se a alegação for rejeitada, prosseguirá o julgamento; se for acolhida, será lavrado o acórdão, a fim de ser submetida a questão ao tribunal pleno.

Parágrafo único. Os órgãos fracionários dos tribunais não submeterão ao plenário, ou ao órgão especial, a argüição de inconstitucionalidade, quando já houver pronunciamento destes ou do plenário do Supremo Tribunal Federal sobre a questão. (Incluído pela Lei nº 9.756, de 17.12.1998)

Art. 482. Remetida a cópia do acórdão a todos os juizes, o presidente do tribunal designará a sessão de julgamento.

§ 1º O Ministério Público e as pessoas jurídicas de direito público responsáveis pela edição do ato questionado, se assim o requererem, poderão manifestar-se no incidente de inconstitucionalidade, observados os prazos e condições fixados no Regimento Interno do Tribunal. (Incluído pela Lei nº 9.868, de 10.11.1999)

§ 2º Os titulares do direito de propositura referidos no art. 103 da Constituição poderão manifestar-se, por escrito, sobre a questão constitucional objeto de apreciação pelo órgão especial ou pelo Pleno do Tribunal, no prazo fixado em Regimento, sendo-lhes assegurado o direito de apresentar memoriais ou de pedir a juntada de documentos. (Incluído pela Lei nº 9.868, de 10.11.1999)

§ 3º O relator, considerando a relevância da matéria e a representatividade dos postulantes, poderá admitir, por despacho irrecorrível, a manifestação de outros órgãos ou entidades. (Incluído pela Lei nº 9.868, de 10.11.1999)"

Como se observa de Certidão, a argüição já foi instada, nos termos:

"CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu decisão:

A Turma, por unanimidade, acolheu a argüição de inconstitucionalidade, determinando a instauração do incidente perante a Corte Especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Denise Arruda e Luiz Fux votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausentes, ocasionalmente, os Srs. Ministros José Delgado e Francisco Falcão.

Brasília, 14 de dezembro de 2004."

O Ministério Público já se manifestou pelo Parecer do Dr. Benedito Izidro da Silva, Subprocurador-Geral da República, no referido REsp nº 161348/MG, pelo cabimento do incidente com a declaração da inconstitucionalidade formal do art. 45 da Lei Ordinária nº 8.212/91, adotando nas conclusões o seguinte teor, reproduzido abaixo:

"Utilizando-se a hermenêutica constitucional, a solução da antinomia jurídica configurada entre o CTN e a lei ordinária da previdência social deve ocorrer pelo critério da hierarquia, que faz prevalecer a norma cuja a Constituição Federal de 1988 situou em grau hierárquico superior; in casu, o Código Tributário Nacional que foi recepcionado pela ordem constitucional como lei complementar.

Conclui-se, destarte, por meio das diversas conclusões parciais que se concatenam, no seguinte sentido: 1) a contribuição social como tributo deve observância as normas gerais de Direito Tributário; 2) A decadência como norma geral deve ser veiculada pelo instrumento normativo da lei complementar por expressa previsão constitucional (art. 146, III, b da CF) e a mesma se submete as contribuições sociais; 3) reconhecido o status de lei complementar do CTN quando dispõe de normas gerais em matéria de legislação tributária, 4) disposição expressa no CTN fixando o prazo quinquenal; 5) lei ordinária adotando prazo diverso; 6) prazo determinado que não elide seu conteúdo de norma geral; 7) regras de hermenêutica constitucional, critério da hierarquia das normas e princípio do paralelismo das normas; 8) inconstitucionalidade da lei ordinária que adentra competência reservada à lei complementar em matéria de direito tributário.

No sentido da inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91, a Corte Especial do Tribunal Regional Federal da 4ª Região também se pronunciou no AI nº 200070010041785 – 2/PR em julgamento proferido na data de 22 agosto de 2001.

Pelo exposto, opina o Ministério Público Federal por seu representante, o Subprocurador-Geral da República infra-assinado, pelo cabimento do incidente com a declaração da inconstitucionalidade formal do art. 45 da Lei ordinária nr 8.212/9"

Consultando o andamento do processo, é obtida a seguinte informação no banco de dados do STJ:

"07/12/2005 – 18:00 – RESULTADO DO JULGAMENTO PARCIAL: APÓS O VOTO DO SR. MINISTRO RELATOR, ACOLHENDO O INCIDENTE PARA DECLARAR A INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 45 DA LEI Nº 8.212 DE 1991, NO QUE FOI ACOMPANHADO PELOS VOTOS DOS SRS. MINISTROS ANTÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO, FRANCISCO PEÇANHA MARTINS E HUMBERTO GOMES DE BARROS, PEDIU VISTA O SR. MINISTRO CÉSAR ASFOR. AGUARDAM OS SRS. MINISTROS ARI PARGENDLER,

JOSÉ DELGADO, FERNANDO GONÇALVES, FELIX FISCHER, ALDIR PASSARINHO JUNIOR, GILSON DIPP, ELIANA CALMON, PAULO GALLOTTI, FRANCISCO FALCÃO, LAURITA VAZ, LUIZ FUX E EDSON VIDIGAL (PRESIDENTE)."

E mais, no presente caso, não é necessária a audiência do STF, porquanto a Corte Especial do STJ têm competência constitucional para manifestar-se sobre a inconstitucionalidade formal do artigo 45 da Lei 8.212/91.

Como se observa facilmente, o assunto caminha firme para a declaração de inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, em cuja situação restará sem qualquer mácula jurisprudencial ou doutrinária a aplicação do artigo 150 do CTN, sendo o prazo decadencial inquestionável aquele do seu § 4º.

Restaria apenas apreciar a condição tributária da contribuição social, o que já foi feito pelo STF, no RE 146733-9/SP, que contém na sua ementa:

"Recurso Extraordinário nº 146733-9 São Paulo

Recorrente: União Federal

Recorrida: Viação Nasser s/a

EMENTA: Contribuição Social sobre o lucro das pessoas jurídicas. Lei 7689/88.

- Não é inconstitucional a instituição da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, cuja natureza é tributária. Constitucionalidade dos artigos 1º, 2º e 3º da Lei 7689/88. Refutação dos diferentes argumentos com que se pretende sustentar a inconstitucionalidade desses dispositivos legais.

- Ao determinar, porém, o artigo 8º da Lei 7689/88 que a contribuição em causa já seria devida a partir do lucro apurado no período-base a ser encerrado em 31 de dezembro de 1988, violou ele o princípio da irretroatividade contido no artigo 150, III, 'a, da Constituição Federal, que proíbe que a lei que institui tributo tenha, como fato gerador deste fato ocorrido antes do início da vigência dela.

Recurso extraordinário conhecido com base na letra 'b' do inciso III do artigo 102 da Constituição Federal, mas a que se nega provimento porque o mandado de segurança foi concedido para impedir a cobrança das parcelas da contribuição social cujo fato gerador seria o lucro apurado no período-base que se encerrou em 31 de dezembro de 1988. Declaração de inconstitucionalidade do artigo 8 da Lei 7689/88.

DJ., 1683, de 06.11.1992

Presidente Min. Sydney Sanches

Relator Min Moreira Alves



Presentes também os Senhores Ministros Néri da Silveira, Octavio Gallotti, Sepúlveda Pertence, Marco Aurélio, Ilmar Galvão e Francisco Rezek. Ausentes, justificadamente, os Senhores Ministros Carlos Velloso, Celso de Mello e Paulo Brossard."

Não persistindo dúvidas quanto a tal natureza tributária, reafirmada na ementa do Resp nº 161348/MG, a decisão recorrida se conforma com a mais atual jurisprudência dos Tribunais Superiores, não merecendo qualquer reparo ou aditamento.

"Pelos argumentos e conclusões trazidas nas decisões judiciais acima e em conformidade com a jurisprudência dominante nesta 1ª Turma, estampada por exemplo na ementa abaixo transcrita, entendo ser aplicável o artigo 150, do CTN, conseqüentemente adotando o elemento temporal trazido em seu parágrafo 4º, entendendo ser de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, o prazo decadencial aplicável à contribuição social sobre o lucro:

Número do Recurso:	103-131387
Número do Processo:	10920.000406/2001-53
Matéria:	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO
Recorrente:	FAZENDA NACIONAL
Interessado(a):	TUPY S.A.
Relator(a):	Carlos Alberto Gonçalves Nunes
Acórdão:	CSRF/01-05.137
Texto da Decisão:	Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Marcos Vinicius Neder de Lima, Antonio de Freitas Dutra, Cândido Rodrigues Neuber, José Ribamar Barros Penha, Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antônio Gadelha Dias que deram provimento ao recurso. Fizeram sustentação oral o Senhor Procurador da Fazenda Nacional Dr. Sérgio de Moura e o advogado da recorrente Dr. Breno Ladeira Kingma Orlando, OAB/RJ nº 120882.
Ementa:	CSLL - DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - 1) A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), que tem a natureza de tributo, antes do advento da Lei nº 8.383, de 30/12/91, a exemplo do Imposto de Renda, estava sujeita a lançamento por declaração, operando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, consoante o disposto no art. 173 do Código Tributário Nacional. A contagem do prazo de caducidade seria antecipada para o dia seguinte à data da notificação de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento ou da entrega da declaração de rendimentos (CTN., art. 173 e seu par. ún., c/c o art. 711 e §§ do RIR/80. A partir do ano-calendário de 1992, exercício de 1993, por força das inovações da referida lei, o contribuinte passou a ter a obrigação de pagar o imposto e a contribuição, independentemente de qualquer ação da autoridade administrativa, cabendo-lhe então verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular e, por fim, pagar o montante do tributo devido, se desse procedimento houvesse tributo a ser pago. E isso porque ao cabo dessa apuração o resultado poderia ser deficitário, nulo ou superavitário (CTN., art. 150).2) CSLL - As contribuições de seguridade social, dada sua natureza tributária, estão sujeitas ao prazo decadencial estabelecido no Código Tributário Nacional, lei complementar competente para, nos termos do artigo 146, III, "b", da Constituição Federal, dispor sobre a decadência tributária. 3) Tendo sido o lançamento de ofício efetuado, em 05/04/2001, após a fluência do prazo de cinco anos contados da data do fato gerador referente ao ano-calendário de 1995, ocorrido em 31/12/1995, operou-se a caducidade do direito de a Fazenda Nacional lançar a contribuição.

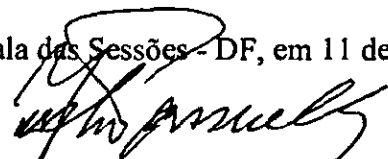
Ainda, ressalvo por oportuno que a CSLL é alcançada pela homologação, sendo que o que se discute nos autos é apenas o prazo decadencial.

Assim, voto pelo improvimento ao recurso.

Como consequência, é de não se acolher a preliminar de impossibilidade de apreciação de inconstitucionalidade de lei, já que opera essa preliminar no vazio diante do acolhimento da preliminar de decadência.

Dessa forma, diante do que consta do processo, voto por conhecer parcialmente do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, com relação à parte conhecida, negar-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 11 de agosto de 2008.


JOSE CARLOS PASSUELLO

