



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº	10120.008361/2006-95
Recurso nº	159.684 Voluntário
Matéria	IRPJ - Ex(s): 2002
Acórdão nº	103-23.275
Sessão de	08 de novembro de 2007
Recorrente	SANEAMENTO DE GOIÁS S.A.
Recorrida	2ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF

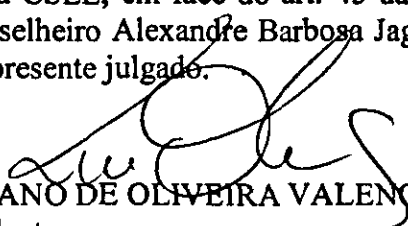
Assunto: IRPJ – CSLL - DECADÊNCIA

Exercício: 2002

A partir de janeiro de 1992, por força do artigo 38 da Lei nº 8.383/91, o IRPJ e as contribuições sociais, passaram a ser tributos sujeitos ao lançamento pela modalidade homologação. Nesta modalidade, o início da contagem do prazo decadencial é o da ocorrência do fato gerador do tributo, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SANEAMENTO DE GOIÁS S.A.,

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência para DAR provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Luciano de Oliveira Valença (Presidente) e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes (Relator), que não a acolheram em face do disposto no art. 173, I do CTN, e o conselheiro Leonardo de Andrade Couto, que a rejeitou em relação à CSLL, em face do art. 45 da Lei nº 8212/91. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Alexandre Barbosa Jaguaribe, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA
Presidente

Processo n.º 10120.008361/2006-95
Acórdão n.º 103-23.275

CC01/C03
Fls. 2


ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE
Redator Designado

FORMALIZADO EM: 25 JAN 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Aloysio José Percínio da Silva, Antonio Carlos Guidoni Filho e Paulo Jacinto do Nascimento. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Márcio Machado Caldeira

Relatório

DA AUTUAÇÃO E DA IMPUGNAÇÃO

Em ação fiscal direta relativa ao ano-calendário de 2001, em face do contribuinte em epígrafe, foi lavrado auto de infração, às fls. 179 a 195. Foram lançados IRPJ-ajuste e multas isoladas decorrentes do não recolhimento do IRPJ-estimativa e da CSLL-estimativa.

O valor original de IRPJ-ajuste foi de R\$ 1.401.448,94, acrescido de juros e multa proporcional de 75%. A multa isolada relativa ao não recolhimento de IRPJ-estimativa somou R\$ 6.003.524,64; enquanto a relativa à CSLL, R\$ 632.662,76.

Todos os valores decorreram do desrespeito ao limite de 30% para compensação de prejuízos fiscais de anos-calendário anteriores; o IRPJ ao se elaborar a declaração de rendas e as multas na confecção dos balanços de suspensão.

A impugnação foi apresentada às fls. 207 a 245.

Abaixo tomo de empréstimo o relatório elaborado pela autoridade julgadora de primeiro grau acerca das referidas peças de acusação e defesa:

Em 21/12/2006, foram lavrados contra o interessada os Autos de Infração do IRPJ (inclusive, com multa isolada) e da CSLL (só para exigir multa isolada), atinentes aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2001, cujo crédito tributário lançado de ofício perfaz o montante de R\$ 10.253.747,54, assim discriminado por exação fiscal:

I – Auto de Infração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 179/189):

imposto R\$ 1.401.448,94;

juros de mora (calculados até 30/11/2006) R\$ 1.165.024,50;

multa proporcional (75%) R\$ 1.051.086,70;

multa exigida isoladamente R\$ 6.003.524,64.

Total do crédito tributário do Auto de Infração do IRPJ: R\$ 9.621.084,78.

Infrações imputadas:

1) – GLOSA DE PREJUÍZOS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE – INOBSERVÂNCIA DO LIMITE DE 30%

Fato gerador: 31/12/2001

Valor tributável: R\$ 5.933.863,99 (fls. 181/182).

Enquadramento legal : RIR/99, arts. 247, 250-III, 251-parágrafo único e 510.

2) – MULTAS ISOLADAS – INOBSERVÂNCIA DO LIMITE DE 30% DO LUCRO REAL ACUMULADO – IRPJ ESTIMATIVA

Fatos geradores: 31/05/2001, 31/07/2001, 31/08/2001, 30/09/2001, 31/10/2001 e 30/11/2001.

Enquadramento legal:

Balanços de suspensão: Lei n.º 9.430/96, art. 2.º; Lei n.º 8.981/95, art. 35; IN SRF n.º 93/97, arts. 10, 11, 12 e 13.

Multa isolada: RIR/99, arts. 222 e 843; Lei n.º 9.430/96, art. 44, parágrafo primeiro, alterado pelo art. 18 (art. 44, II, "b") da MP n.º 306 c/c art. 106, II,, "c" da Lei n.º 5.172/66.

II – Auto de infração da CSLL (só multa isolada) às fls. 190/195:

Multa isolada R\$ 632.662,76.

Total do crédito tributário do Auto de Infração da Contribuição Social (somente multa isolada): R\$ 632.662,766.

Infração imputada:

MULTAS ISOLADAS – FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA EM BALANÇO DE SUSPENSÃO

Data de apuração: 31/05/2001.

Enquadramento legal: Lei n.º 9.430/96, art. 2.º e 28; IN SRF n.º 93/97, art. 49 c/c arts. 10 a 13; multa isolada: RIR/99, arts. 222 e 843; Lei n.º 9.430/96, art. 44, § 1.º, IV, alterado pela MP n.º 303/06 e Lei n.º 5.172/66, art. 106, II, "c".

O contribuinte tomou ciência do termo de encerramento da ação fiscal e dos Autos de Infração, pessoalmente, por intermédio do seu Diretor de Finanças, em 22/12/2006 (fls. 179, 189, 190 e 195); apresentou impugnação em 16/01/2007 às fls. 207/245, juntando, ainda, os documentos às fls. 246 e 247.

Consta da impugnação do sujeito passivo, em resumo:

Preliminarmente:

a) a alegação da existência de vício na prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, pelo não fornecimento, após o primeiro ato de ofício praticado junto à impugnante, do demonstrativo de emissão e prorrogação do MPF (Portaria SRF n.º 1.265/99, revogada pela Portaria SRF n.º 3.007/01); que, por isso, deve ser declarada a nulidade do lançamento fiscal;

b) a alegação de que ocorreu, antes da data de constituição do crédito tributário, a decadência do direito de lançamento da multa isolada, exigida em razão de suposta falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa; que, no caso, deve ser aplicada o art. 150, § 4.º, do Código Tributário Nacional – CTN, por ser mensal o dever de

pagamento das exações apuradas por estimativa; que, levando em conta a data da constituição do crédito tributário – 22/12/2006 – no caso em discussão, verifica-se que a decadência já havia ocorrido no que tange à multa isolada, relativa aos períodos maio a novembro/2001, objeto do lançamento, no que se refere ao IRPJ, bem como, quanto a maio/2001, referente à CSLL, uma vez que, na situação em tela, não houve a imputação de dolo, fraude ou simulação.

No mérito:

- a) da ilegítima limitação do direito de compensação dos prejuízos fiscais;*
- b) da impossibilidade de cobrança da multa isolada por falta do recolhimento mensal das estimativa a título do IRPJ e da CSLL após o encerramento do ano-calendário;*
- c) da impossibilidade de cobrança de multa isolada em valor extremamente superior ao do valor exigido a título de imposto;*
- d) da impossibilidade da aplicação da multa isolada e da multa de ofício concomitantemente.*

Por fim, o sujeito pediu:

- a) que seja recebida a impugnação por tempestiva;*
- b) seja declarada a nulidade dos autos de infração do IRPJ e da CSLL, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, por existência de vício no Mandado de Procedimento Fiscal – MPF;*
- c) seja acatada a decadência do direito de lançamento da multa isolada, quantos períodos já identificados acima (todos os períodos autuados);*
- d) se não for julgado improcedente o lançamento da multa isolada pelos argumentos já declinados anteriormente, que seja, então, acatada a dedução integral e não apenas parcial dos prejuízos fiscais acumulados, cancelando-se a glosa da compensação em valor superior ao limite de 30% (trinta por cento).*

DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

A decisão recorrida (fls. 250 a 263) negou provimento à defesa, conforme ementa abaixo reproduzida:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF (PORTARIAS SRF 3.007/01 E 1.468/03). LANÇAMENTO FISCAL. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO FORMAL. PRELIMINAR DE NULIDADE REJEITADA. A prorrogação do prazo do MPF poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo. A prorrogação far-se-á por intermédio de registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, cuja informação estará disponível na Internet. Após cada prorrogação, o AFRF responsável pelo procedimento fiscal fornecerá ao sujeito passivo, quando do primeiro ato de ofício praticado junto ao mesmo, o

Demonstrativo de Emissão e Prorrogação, contendo o MPF emitido e as prorrogações efetuadas, reproduzido a partir das informações apresentadas na Internet. Entretanto, o não fornecimento pelo Auditor-Fiscal do Demonstrativo de Emissão e Prorrogação não tem o condão de macular o procedimento de fiscalização e o lançamento fiscal, pois a ciência da prorrogação do MPF dá-se fictamente pela Internet quando do seu registro eletrônico. A entrega física de cópia do referido demonstrativo é mero exaurimento do ato de ciência do contribuinte, por isso o seu descumprimento não constitui vício, mas tão-somente mera irregularidade sem consequência.

FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ E DA CSLL POR ESTIMATIVA MENSAL. BALANCETE DE SUSPENSÃO/REDUÇÃO. LANÇAMENTO DE MULTA ISOLADA. INOCORRÊNCIA DE DECADÊNCIA (CTN, ART. 173, I). No caso de lançamento de ofício, inclusive para a multa isolada, conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ E DA CSLL POR ESTIMATIVA MENSAL. BALANCETE DE SUSPENSÃO/REDUÇÃO. LANÇAMENTO DE MULTA ISOLADA DE 50%, APÓS ENCERRAMENTO DO ANO-BASE (LEI Nº 9.430/96, ART. 44, II, "B", COM REDAÇÃO DADA PELA MP 351/07). No caso de lançamento de ofício, será aplicada a multa de cinquenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal do IRPJ e da CSLL que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal do IRPJ ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. Se a multa isolada foi lançado durante o ano-calendário ou após o seu encerramento, trata-se de aspecto irrelevante para efeito de exigência do crédito tributário devido à Fazenda Pública.

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITE LEGAL DE 30%. ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. A partir do ano-calendário de 1995, para determinação do lucro real, a compensação de prejuízos fiscais é limitada a 30% (trinta por cento) do Lucro Líquido ajustado pelas adições e exclusões autorizadas pela legislação. Falece aos órgãos julgadores administrativos a competência para apreciação de aspectos relacionados com a constitucionalidade das normas tributárias, cuja atribuição é privativa do Poder Judiciário.

VALOR DA MULTA ISOLADA APLICADA SUPERIOR À DIFERENÇA DE IMPOSTO LANÇADA. BASE DE CÁLCULO DIVERSAS. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. A base de cálculo da multa isolada é o montante de imposto de renda, apurado com base na receita bruta mensal ou com base no lucro real acumulado em balancete de suspensão/redução de pagamento, que deixou de ser recolhido durante o ano-calendário. Por outro lado, a diferença de imposto lançada deu-se com base no lucro real (lucro líquido antes do IRPJ, mais as adições e exclusões) informadas na declaração de ajuste da Pessoa Jurídica. No caso, a diferença de



imposto apurada decorreu de glosa de compensação indevida de prejuízos fiscais, informada na DIPJ como "Outras Exclusões".

APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA E DE MULTA DE OFÍCIO. INEXISTÊNCIA DE DUPLICIDADE DE PENALIZAÇÃO. *As respectivas bases de cálculo das multas são diversas, em face das infrações serem de natureza diversa.*

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O sujeito passivo apresentou recurso voluntário tempestivo às fls. 273 a 298, no qual se conforma em parte com a decisão de primeiro grau e concorda em pagar o valor relativo ao IRPJ mais acréscimos legais (multa proporcional e juros).

Nada obstante, reitera a contestação relativa às multas isoladas sob, em síntese, os mesmos fundamentos apresentados na impugnação, quais sejam: (i) decadência, (ii) indevida aplicação de multa isolada pelo não pagamento de estimativa após o encerramento do ano-calendário, (iii) em especial, se o sujeito passivo apura prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, (iv) indevida imposição de multa isolada concomitante com a multa proporcional sobre o valor do ajuste, e (v) impossibilidade de cobrança de multa isolada em valor extremamente superior ao valor exigido a título de imposto.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Relator

É jurisprudência desta Câmara que os tributos lançados por homologação devem atender o prazo decadencial próprio desta modalidade, qual seja, cinco anos da ocorrência do fato gerador, mesmo no caso de lançamento suplementar de ofício; aliás, o único previsto para exercício da autoridade. Tal demarcação do início temporal previsto no art. 150, § 4º, do CTN, só não é aplicável no caso da exceção expressa de dolo, fraude ou simulação. Nesses casos, aplica-se a regra geral prevista no art. 173, isto é, o início será o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

Em suma, a regra do art. 150, que é específica, só deve ser aplicada em relação às hipóteses nela previstas, no caso, para o lançamento por homologação. Para as demais, aplica-se a regra geral do art. 173.

Evidentemente, cumpre repisar, o lançamento suplementar de ofício do tributo deve atender o prazo do art. 150, pois, do contrário, o referido dispositivo não teria aplicação. Assim, os seus acréscimos legais, como a multa proporcional, devem seguir a mesma regra.

Nada obstante, a situação aqui tratada é diversa. Trata-se de lançamento de multa isolada, isto é, desacompanhada da constituição do crédito relativo ao tributo que deixou de ser pago. Nesse aspecto se assemelha às multas pelo descumprimento de obrigação acessória, as quais são tipicamente lançadas segundo a modalidade de ofício, conforme estabelece o art. 149, inciso IV, do CTN.

Dessarte, deve-se aplicar a regra do art. 173, inciso I, do CTN, como procedeu o julgador de primeiro grau.

Quanto ao mérito, a posição hoje dominante neste Conselho atende as pretensões da defesa. Nada obstante, dela discordo.

Pela jurisprudência atual, a multa isolada em razão do não recolhimento de antecipações deve se ater ao imposto apurado no ajuste anual. Se nenhum imposto ao final for apurado, nenhuma multa será devida, dentre outros motivos, por ausência de base de cálculo. Não se poderia punir o particular tomando-se por base um tributo que não seria mais devido.

Essa jurisprudência, no entanto, é fruto da enorme carência no cenário nacional de estudos acerca do regime jurídico das sanções administrativas e, mais especificamente, das sanções tributárias.

Diante disso, é comum que se apliquem princípios atinentes ao regime jurídico tributário.

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.



Dessarte, em vários aspectos o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitativa, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.



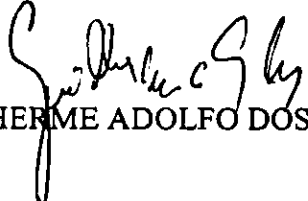
Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, “pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático”. Para Delmanto, “a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste”. Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo.

De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com 75% de multa. Todavia, se uma omissão acarreta o dever de antecipar, mas não o de pagar, como no caso de haver uma despesa respectiva, pune-se a não antecipação com 50%.

Isso posto, voto no sentido de excluir a multa isolada de 50%, mas apenas em relação à parcela que incidiu sobre a mesma base da sanção proporcional de 75%.

Sala das Sessões – DF, em 08 de novembro de 2007


GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES ✓

Voto Vencedor

Conselheiro ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, Redator Designado

Adoto o Relatório do D. Relator, de quem ousou divergir, senão veja-se.

Preliminar de Decadência

O fato gerador mais remoto está alocado em 31/05/2001 e o mais contemporâneo, em 31/12/2001.

A recorrente foi cientificada do lançamento, no dia em 22/12/2006.

Em tais condições, de acordo com a remansada jurisprudência deste Conselho, estão decadentes os lançamentos, cujos fatos geradores ocorreram até 30 de novembro de 2001, inclusive, para as Contribuições Sociais.

Isto porque, o IRPJ, desde o advento do Decreto-lei nº 1.967/82 e, posteriormente, com a edição da Lei 8.383/91 - que impôs ao contribuinte a obrigação de recolher o tributo, após a sua apuração antecipada e independentemente de qualquer manifestação ou verificação por parte da Administração Tributária - é, por via de consequência, um tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação.

Destarte, é importante frisar que, nesta modalidade de lançamento, o que se homologa não é o pagamento e sim a atividade imprimida pelo contribuinte. Isto porque, se fosse o pagamento o objeto da homologação, como ficaria a hipótese de existência de prejuízo, ao invés de lucro, quando não há qualquer pagamento?

Segundo o magistério do Prof. Hugo de Brito Machado¹, aplica-se a regra especial da decadência ao lançamento quando:

“Por homologação é o lançamento é o lançamento feito quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa no que concerne à sua determinação. Opera-se pelo ato em que a autoridade, tomando conhecimento da determinação feita pelo sujeito passivo, expressamente o homologa (CTN art. 150).

¹ Curso de Direito Tributário, 13ª Edição, Editora Malheiros, pág. 124



O pagamento antecipado extingue o crédito sob condição resolutiva da ulterior homologação (CTN. Art. 150 § 1º). Isto significa que tal extinção não é definitiva. Sobrevindo ato homologatório do lançamento, o crédito se considera extinto por força do estipulado no art. 156, VI, do CTN.

As leis geralmente fixam prazos para homologação. Prevalece, pois, a regra da homologação tácita no prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador. Findo esse prazo sem um pronunciamento da Fazenda Pública, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, ou fraude ou simulação (CTN, art. 150, § 4º)."

Sobre o tema, também se manifestou o Conselheiro José Antônio Minatel, no acórdão n.º 108-04.974, lecionando o seguinte:

"Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se depende de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos – lançamento por declaração, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independe do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame prévio do sujeito passivo – lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se a existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento."

Dentro desse diapasão, transparente que, enquanto o artigo 150, do CTN, preceitua a contagem do prazo decadencial para os casos de lançamento por homologação e, o artigo 173, o faz para os demais casos.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, ainda que, por maioria de votos, tem, sistematicamente, adotado idêntico entendimento, a exemplo das decisões consignadas nos acórdãos 01-03.386, 01-03.391 e 01-03.385, cujas ementas abaixo transcrevo:

"IRPJ – DECADÊNCIA – GANHO DE CAPITAL – A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. Se a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amolda-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial dá-se na forma disciplinada no § 4º do artigo 150 do CTN, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador."

“IRPJ – PIS-REPIQUE – DECADÊNCIA – HOMOLOGAÇÃO – APLICAÇÃO DO CONTIDO NO § 4º DO ARTIGO 150 DO CTN: Os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa amoldam-se à sistemática prevista no artigo 150 do CTN e a contagem do prazo decadencial se opera na forma de seu § 4º, iniciando-se com a ocorrência do fato gerador.”

“IRPJ – DECADÊNCIA – Até o ano calendário de 1991, o IRPJ era tributo sujeito ao lançamento por declaração. Nesta modalidade, o início do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser realizado, estabelecido no art. 173 do CTN, antecipado para o dia seguinte ao da entrega da declaração, nos termos do § único do mesmo artigo.”

“DECADÊNCIA – A partir de janeiro de 1992, por força do artigo 38 da Lei n.º 8.383/91, o IRPJ passou a ser tributo sujeito ao lançamento pela modalidade homologação. Nesta modalidade, o início da contagem do prazo decadencial é o da ocorrência do fato gerador do tributo, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN.

LANÇAMENTOS REFLEXIVOS: IRFONTE, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL, FINSOCIAL, COFINS E PIS REPIQUE – Estando os procedimentos reflexivos parte inclusos no processo é de se estender-lhes o decidido no processo principal em virtude de terem a mesma base factual. Cabe privativamente à Lei Complementar versar sobre normas gerais de direito Tributário.”

Destarte, tendo em vista que os autos de infração somente foram lavrados e deles tomou conhecimento o sujeito passivo, em **22 de dezembro de 2006**, não há como deixar de se reconhecer e declarar a superveniência da decadência em relação aos fatos geradores ocorridos até 31 de novembro de 2001, inclusive para as contribuições, uma vez que, este Conselho e, também, Supremo Tribunal Federal, já pacificou entendimento de que as Contribuições Sociais, após a promulgação da Constituição de 1988, estão submetidas ao prazo decadencial previsto no Código Tributário Nacional, eis que as chamadas Contribuições são, também, uma de forma de tributo e como tal, cabe, somente à Lei Complementar, estabelecer normas gerais de direito tributário, não sendo, portanto, a lei ordinária, o meio correto para definir regras gerais em matéria de tributos, como a decadência, por exemplo.

E, a novel Carta Política, diversamente da Carta de 1967, definiu quais são essas regras gerais como sendo: obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

O Supremo Tribunal Federal, por meio da ADIN 1-102-2 DF sufragou tal entendimento. No julgamento do RE 138.284 CE, o Sr. Ministro Carlos Mário Velloso deixou consignado no voto condutor do aresto importante classificação das espécies tributárias:

"a) As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguinte: a) impostos (C.F., arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (C.F., art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1 de melhoria (C.F., art. 145, III); parafiscais (C.F. art. 149) que são: c. 2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (C.F. art. 195, parágrafo 4º); c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, C.F. art. 212, parágrafo 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, C.F., art. 240); c.3. especiais: c.3.1. de intervenção no domínio econômico (C.F. art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (C.F. art. 148).

As contribuições parafiscais têm o caráter tributário. Sustento que constituem essas contribuições uma espécie própria de tributo ao lado dos impostos e das taxas, na linha, aliás, da lição de Rubens Gomes de Souza ('Natureza tributária da contribuição do FGTS'. RDA 112/27, RDP 17/305) Quer dizer, as contribuições não são somente as de melhoria. Estas são uma espécie do gênero contribuição; ou uma subespécie da espécie contribuição. Para boa compreensão do meu pensamento, reporto-me ao voto que proferi, no antigo TFR, na AC 71.525 (RD Trib. 51/264)."

Assim, não poderia a Lei 8.212/91 – lei ordinária que é – legislar sobre matéria de competência restrita de Lei Complementar.

CONCLUSÃO

Diante do acima exposto, encaminho meu voto no sentido de acatar a preliminar de decadência, declarando-a para todos os fatos geradores ocorridos até 31 de novembro de 2001.

Sala de Sessões - DF em 08 de novembro de 2007

ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE