



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

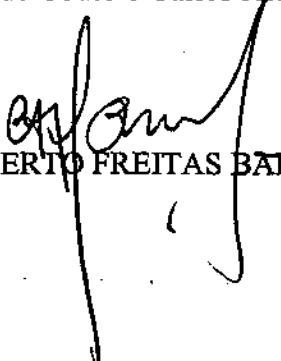
Processo nº 10166.017975/00-11
Recurso nº 133.618 Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-00.485 – 1ª Turma
Sessão de 25 de janeiro de 2010
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CRISTO REDENTOR CONSULTORIA E CORRETAGEM DE SEGUROS LTDA.

CONHECIMENTO. CSLL e PIS. DECADÊNCIA. APLICABILIDADE DO PRAZO PREVISTO NO ARTIGO 45 DA LEI Nº. 8.212/91. Não merece conhecimento o Recurso que requer a aplicação do prazo previsto no artigo 45 da Lei nº 8.212/91, o qual foi declarado inconstitucional, conforme Súmula Vinculante nº 08 editada pelo Supremo Tribunal Federal em 12.06.08.

IRPJ. DECADÊNCIA. A ausência ou insuficiência de recolhimento não desnatura o lançamento, pois o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo, da qual pode resultar ou não crédito tributário devido. Em razão da natureza e modalidade originária de apuração, para o IRPJ aplica-se a regra decadencial prevista no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional. Nos casos dos tributos sujeitos à forma de apuração por homologação, apenas na ocorrência de dolo fraude ou simulação é que o *dies a quo* do prazo desloca-se do fato gerador para o primeiro dia do exercício seguinte àquele no qual o lançamento poderia ser realizado (artigo 173, inciso I do CTN).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso, no mérito, e na parte conhecida, também por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto e Carlos Alberto Freitas Barreto, acompanham pelas conclusões.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.




KAREM JUREIDINI DIAS - Relatora.

EDITADO EM: 12 MAR 2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Praga, Karem Jureidini Dias, Ivete Malaquias Pessoa, Antonio Carlos Guidoni Filho, Leonardo de Andrade Couto, Valmir Sandri, Claudemir Rodrigues Malaquias, João Carlos Lima Junior, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional (fls. 924/949), com base no artigo 5º, incisos I e II do antigo Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em face do Acórdão nº 107-08.079, da então Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

O processo trata de Auto de Infração para a exigência de IRPJ, IRRF, Contribuição ao PIS e CSLL dos períodos de 1995 e 1996 (fls. 08/78), cuja ciência foi dada ao contribuinte em 29/11/00 (fls. 05).

Impugnado o lançamento (fls. 799/800), sobreveio o acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (fls. 812/819), que julgou o lançamento procedente.

Sobreveio, então, Recurso Voluntário (fls. 828/843), no qual o contribuinte alegou, dentre outras razões, a decadência dos tributos exigidos em 1995 e de janeiro a abril de 1996. Ato contínuo, o julgamento foi convertido em diligência e, após retornarem à Sétima Câmara, foi proferido o Acórdão nº 107-08.079 (fls. 912/922), o qual, por maioria de votos, acolheu a preliminar de decadência até outubro de 1995 e, no mérito, deu provimento ao recurso para excluir quantia de R\$ 531.250,00 e reduzir a multa de ofício para 75%. Entendeu o acórdão recorrido que deve ser aplicado o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional

A Fazenda Nacional apresentou, então, Recurso Especial (fls. 924/949), no qual alega, em suma, que para a CSLL e a COFINS (*sic, trata-se de lançamento de PIS e não COFINS*) deve ser aplicado o prazo previsto no artigo 45 da Lei nº 8.212/91 e, para o IRPJ, deve ser aplicado o prazo previsto no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional por se tratar de lançamento de ofício de tributo não recolhido pelo contribuinte.

O Despacho de fls. 949/950 deu seguimento ao Recurso da Fazenda Nacional. O Contribuinte foi intimado às fls. 953, porém, não apresentou suas Contra-razões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Karem Jureidini Dias

A matéria versa sobre decadência do IRPJ, Contribuições ao PIS e CSLL, mais especificamente sobre o prazo previsto no artigo 45 da Lei nº 8.212/91, no caso das contribuições, e o prazo previsto no Código Tributário Nacional, no caso do IRPJ. Para tanto, verifica-se que:

(i) o acórdão recorrido aplicou o prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional para todos os tributos;

(ii) o acórdão recorrido, neste passo, cancelou a exigência fiscal até outubro de 1995, tendo em vista que a ciência do auto de infração lavrado para a constituição do crédito tributário se verificou em 29/11/00; e

(iii) o Recurso Especial pugna pela aplicação do artigo 45, da Lei nº 8.212/91 para as contribuições – CSLL e PIS, e do artigo 173 do Código Tributário Nacional para o IRPJ.

Quanto à aplicabilidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, o primeiro ponto que deve ser analisado, imprescindível para a solução do presente caso, é a natureza jurídica das contribuições sociais, o que determina o prazo decadencial a ser aplicado.

Dispõe o artigo 149, *caput*, da Constituição Federal:

“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais e econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observando o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, §6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”

Ainda, assevera o artigo 195 da mesma Lei Maior:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

[...]

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;



[...]"

Tem-se, pois, que a Contribuição ao PIS e a CSLL são contribuições destinada a financiar a seguridade social, sujeitando-se, portanto, às normas veiculadas pelos artigos 146 e 195 da Lei Maior.

A referência ao artigo 146, inciso III, no corpo do texto veiculado pelo artigo 149 da Constituição Federal, deixa evidente a natureza das contribuições sociais como espécie de tributo incidente sobre atividade do particular, mas com destinação específica, o que a diferencia dos impostos.

Visando sedimentar tal orientação constitucional, o Supremo Tribunal Federal se manifestou no sentido de que as contribuições sociais são espécies de tributo e, por assim ser, devem obediência ao artigo 146, inciso III, da Constituição Federal, em especial no que tange à determinação do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário. Nesse sentido, dispôs o Exmo. Ministro Carlos Velloso, *verbis*:

"A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada... É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais (art. 146, III, "b"). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (C.F., art. 146, III, b, art. 149). (Recurso Extraordinário nº 148.754-2/RJ, excerto do voto do Ministro Carlos Velloso, junho/1993, grifos nossos).

No mesmo sentido, o plenário do Supremo Tribunal Federal, no RE 146.733-9 - SP, também afirmou o caráter tributário das contribuições sociais, no caso, a Contribuição ao PIS e a COFINS, como se percebe na seguinte 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 1., 2. E 3. DA LEI 7689/88. REFUTAÇÃO DOS DIFERENTES ARGUMENTOS COM QUE SE PRETENDE SUSTENTAR A INCONSTITUCIONALIDADE DESSES DISPOSITIVOS LEGAIS."

Dessa maneira, tendo em vista o caráter tributário das Contribuições Sociais, no que tange ao prazo para constituição e cobrança do crédito tributário, deve-se observar os dispositivos do Código Tributário Nacional, o qual foi recepcionado pela Constituição Federal com *status* de Lei Complementar.

Sobre a decadência, foi aprovada a Súmula nº 08 do Supremo Tribunal Federal que determina que "são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário" (D.O.U. de 20/06/2008). Sobre este aspecto, lembro que respectiva súmula tem efeito vinculante para a administração e julgadores, nos termos do artigo 103, "a" da Constituição Federal de 1988, inserido pela Emenda Constitucional nº 45/2004, e também do disposto nos artigos 64-A e 64-B da Lei nº 9.784/99.

Portanto, respaldada nas decisões e súmula do Supremo Tribunal Federal, bem como decisões do Superior Tribunal de Justiça e dessa C. Câmara Superior de Recursos Fiscais (acórdãos nº CSRF/01-05.473, sessão de 19/06/2006 e CSRF/01-05.533, sessão de 19/07/2003, entre outros), entendo que não merece ser conhecido o Recurso Especial da Fazenda Nacional, uma vez que alega contrariedade a legislação que já foi declarada inconstitucional.

Desta forma, não conheço do Recurso quanto à aplicabilidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, uma vez que a referida norma já foi declarada inconstitucional.

Quanto à aplicabilidade do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, conheço do Recurso da Fazenda Nacional, uma vez demonstrada a divergência jurisprudencial acerca do tema.

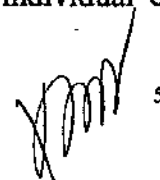
Primeiramente, importante aspecto a ser analisado é o método de apuração aplicado ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica. O Código Tributário Nacional adotou três modalidades distintas de apuração de tributos, sendo elas: modalidade por declaração (artigo 147), modalidade de ofício (artigo 149) e modalidade por homologação (artigo 150). Atualmente, a modalidade mais comum é a do “autolancamento”, ou modalidade por homologação, na qual é outorgada ao contribuinte a tarefa de providenciar a constituição do crédito tributário, mediante a introdução no ordenamento jurídico de norma individual e concreta que, em seu conseqüente, apura a base de cálculo do tributo, aplica a alíquota prevista em lei e identifica os sujeitos passivo e ativo.

O lançamento dos tributos sujeitos à sistemática de apuração por homologação é regido pelo artigo 150 do Código Tributário Nacional, o qual, em seu parágrafo 4º, impõe à Autoridade Administrativa o prazo de 5 (cinco) anos para homologação dos procedimentos adotados pelo particular. Decorrido tal prazo, são tacitamente homologados os procedimentos de apuração do tributo.

O Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, assim como a grande maioria dos tributos hoje previstos no sistema tributário brasileiro, é tributo sujeito à apuração por homologação, sendo aplicáveis, pois, as disposições do artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional. Portanto, o IRPJ, deve obediência às disposições do Código Tributário Nacional, Lei Complementar que determina as normas gerais de aplicação tributária no país, inclusive o prazo decadencial de 5 (cinco) anos para a autoridade administrativa analisar os procedimentos adotados pelo contribuinte, na constituição do crédito tributário, cabendo a ela homologá-los ou não.

Ademais, não compartilho da tese de que sempre que se tratar de lançamento de ofício, portanto, efetuado pela Administração Pública, a regra aplicável é aquela prevista no artigo 173 do Código Tributário Nacional. Isto porque, o lançamento propriamente dito é sempre de ofício, sob pena de se negar vigência ao artigo 142 do Código Tributário Nacional, o qual dispõe que “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento (...)”.

Ainda, em interpretação sistemática das normas existentes no Código Tributário Nacional em relação de coordenação, extrai-se que as modalidades previstas na Seção II do Código referem-se a modalidades de apuração do tributo. Ou seja, o tributo pode ser constituído e apurado pelo contribuinte, por meio de expedição de norma individual e



concreta com força de lançamento, ou o tributo pode ser constituído e apurado pela autoridade administrativa, por meio do lançamento propriamente dito.

Para efeito de escolha entre a aplicação da norma decadencial prevista no artigo 150 ou no artigo 173, ambos do Código Tributário Nacional, deve-se verificar a forma de apuração originariamente prevista para o tributo em análise. O lançamento, portanto efetuado pela autoridade administrativa, é resultado de uma das duas operações: ou da não homologação da apuração efetuada pelo contribuinte, ou da apuração a que está originariamente obrigada, em atividade vinculada, a Administração Pública. Para esta última hipótese, existe previsão no inciso I do artigo 149 do Código Tributário Nacional, enquanto que para a modalidade de apuração por homologação, aplicam-se outras previsões para o lançamento, como aquelas dos incisos II e III, ambos do mesmo dispositivo legal. Os incisos se prestam justamente a demonstrar as diferentes situações: uma coisa é o lançamento de ofício como modalidade originária, outra coisa é o lançamento de ofício efetuado em revisão de apuração que ficou originariamente a cargo do contribuinte.

A meu ver, admitir que o fato de haver lançamento por parte da autoridade administrativa, em razão da não homologação da apuração efetuada pelo contribuinte, substitui a modalidade de apuração prevista para um tipo de tributo implica em negar vigência ao disposto no artigo 149 e também ao disposto no artigo 150, § 4º, ambos do Código Tributário Nacional. Ainda, importa essa interpretação em tornar sem efeito a disposição última do citado artigo. Isto porque, o referido dispositivo legal expressamente determina que é apenas no caso de comprovada ocorrência de dolo, fraude ou simulação que, na modalidade de apuração por homologação, este prazo se desloca para aquele disposto no artigo 173, inciso I, do mesmo Código.

Ora, nos casos de apuração por homologação apenas haverá constatação de dolo, fraude ou simulação se houver lançamento de ofício, mas nem sempre que há o lançamento de ofício existe a constatação de dolo, fraude ou simulação. Assim, se a norma legal especifica as hipóteses em que o prazo previsto no artigo 150 do Código Tributário Nacional se desloca para aquele previsto no artigo 173 do mesmo código, então tal prazo não pode ser aplicado para qualquer lançamento de ofício, senão apenas nos casos em que ocorrer lançamento de ofício que implique em não homologação do procedimento adotado pelo contribuinte e com constatação de dolo, fraude ou simulação. O prazo previsto no artigo 173 do Código Tributário Nacional é também aplicável aos tributos cuja modalidade de apuração é originariamente de ofício, conforme dispõe o inciso I do artigo 149 do Código Tributário Nacional.

Do exposto, entendo que o artigo 173 do Código Tributário Nacional se refere apenas a prazo decadencial para os tributos sujeitos à apuração pela modalidade originária de lançamento de ofício ou para os lançamentos efetuados em procedimento de revisão e que impliquem em constatação de dolo, fraude ou simulação, ou no máximo, quando inexistir qualquer apuração a ser homologada. Já o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional assevera norma decadencial para os tributos cuja forma de apuração é a de homologação, como é o caso do IRPJ.

Portanto, a regra prevista no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional se aplica ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, quando lançado de ofício e não verificado dolo, fraude ou a simulação não procedendo o entendimento exarado no voto vencido do acórdão recorrido de que não haveria lançamento por homologação e, portanto, seria aplicável o artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional.



Desta forma, não há que se falar na aplicação, *in casu*, da regra prevista no o artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional, uma vez ser aplicável o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional para ambos os tributos, conforme demonstrado, mormente porque definitivamente desqualificada a penalidade.

De mais a mais, para aqueles que aplicam a decisão do Superior Tribunal de Justiça (EREsp nº 276.142/SP), entendo que, neste caso, também sob esta orientação, deve ser aplicado o prazo decadencial previsto no artigo 15, §4º do Código Tributário Nacional.

Isto porque, conforme se verifica às fls. 59 a 104, quando a fiscalização elaborar o demonstrativo de apuração de receitas omitidas, para todos os tributos verifica-se a consideração do valor recolhido face ao devido, demonstrando inexoravelmente a existência de recolhimento parcial. Ainda, foi computado o IRRF, o que também não pode deixar de ser considerado como recolhimento parcial.

Neste passo, em se tratando de fatos geradores ocorrido em todos os meses dos anos-calendário de 1995 e 1996 (tributação pelo lucro arbitrado) e, considerando a ciência ao contribuinte do auto de infração ocorreu em 29/11/00, constata-se a decadência até outubro de 1995, nos termos do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, tal como decidido pelo acórdão recorrido.

Por todo o exposto, voto por CONHECER EM PARTE do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas no tocante à aplicação do artigo 173 do Código Tributário Nacional e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao Recurso, mantendo-se o decidido no acórdão recorrido.



Karem Jureidini Dias - Relatora