



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Csc/7

Processo nº : 10240.001577/2002-30
Recurso nº : 137571
Matéria : IRPJ E OUTROS – EX (s):1994 a 1996
Recorrente : CIMAK GÁS, INDÚSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS
ELETROTÉCNICOS LTDA. ME
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-BELÉM/PA
Sessão de : 16 DE JUNHO DE 2004.
Acórdão nº : 107-07 687

IRPJ E OUTROS - LANÇAMENTO ORIGINAL COM BASE EM PERIODICIDADE ANUAL - NULIDADE POR VÍCIO DE FORMA - DECISÃO INSUBSISTENTE - OFENSA AO ART. 142 DO CTN - ERRO NA FORMULAÇÃO DO FATO GERADOR - ELEMENTOS INTRÍNSECOS – FUNDAMENTAIS - INOCORRÊNCIA DE VÍCIO FORMAL - Ofensa na identificação do aspecto temporal do fato gerador do IRPJ não se confunde com os elementos finalistas que culminam com a formalização do lançamento. Estes são posteriores aos fundamentos intrínsecos. O vício cometido no levantamento, bem como a inobservância quanto aos elementos constitutivos - portanto básicos e antecedentes - malferem o aspecto substancial da exigência; o segundo, apenas a sua forma extrínseca definida em lei ou em atos normativos expedidos pelo ente tributante, tipificando-se o denominado vício de forma. Este se submete ao inciso II do art. 173 do CTN, e reclama um novo auto de infração despido dos respectivos vícios. Aquele queda-se derruído se já atingido pela caducidade prescrita pelo inciso I, art. 173 do mesmo Estatuto Tributário.

IRPJ E OUTROS - NULIDADE POR VÍCIO DE FORMA - REGIME NORMATIVO SUBSTANTIVO - FATO GERADOR OU ÉPOCA DO LANÇAMENTO - DUALISMOS. INOCORRÊNCIA DE VÍCIO FORMAL - A obrigação tributária se rege pelo regime normativo substantivo e se reporta a época do fato gerador e não o da época do lançamento.

IRPJ E OUTROS - CIÊNCIA DOS AUTOS EM 12.11.2002 - FATOS GERADORES DE 1993 A 1995 - EXERCÍCIOS FINANCEIROS DE 1994 A 1996 - DECADÊNCIA AO ABRIGO DO INCISO IV DO ART. 150, E DO INCISO I DO ART. 173 DO CTN - LANÇAMENTO INSUBSISTENTE - *Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10240.001577/2002-30
Acórdão nº : 107-07.687

deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. "

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CIMA K GÁS, INDÚSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS ELETROTÉCNICOS LTDA. ME.,

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, ACOLHER a preliminar de decadência em relação ao IRPJ e PIS e, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência em relação à CSLL; e COFINS, vencidos os Conselheiros Luiz Martins Valero, Marcos Rodrigues de Mello e Marcos Vinicius Neder de Lima.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE


NEICYR DE ALMEIDA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 06 DEZ 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NATANAEL MARTINS, OCTAVIO CAMPOS FISCHER; JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



Processo nº : 10240.001577/2002-30
Acórdão nº : 107-07.687

Recurso nº : 137571
Recorrente : CIMAK GÁS, INDÚSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS
ELETROTÉCNICOS LTDA. (ME)

RELATÓRIO

I – IDENTIFICAÇÃO.

CIMAK GÁS, INDÚSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS ELETROTÉCNICOS LTDA. ME., empresa já qualificada na peça vestibular desses autos, recorre a este Conselho da decisão proferida pela Primeira Turma da DRJ/BELÉM/PA., que negara provimento às suas razões iniciais.

II – ACUSAÇÃO.

01. IRPJ

De acordo com as fls. 03/15, o crédito tributário – litigioso nessa esfera - lançado e exigível decorre de lançamento de ofício que se refez, tendo em vista que o primitivo fora declarado nulo por vício formal. Transcreve-se:

omissão de receita por saldo credor de caixa, por recomposição do fluxo de caixa nos anos-calendário de 1993, 1994 e 1995.

Enquadramento legal: art. 43 e §§ 2º e 4º, da Lei nº 8.541/92, com a redação dada pela Medida Provisória nº 492/94 e suas reedições, convalidada pela Lei nº 9.064/95; arts. 523, parágrafo 3º, 739 e 892, do RIR/94.

02. TRIBUTAÇÃO DECORRENTE

02.1.PIS. Fls. 16/25. Enq. Legal, às fls. 18.

02.2.COFINS. Fls. 26/35. Enq. Legal, às fls. 28.



Processo nº : 10240.001577/2002-30
Acórdão nº : 107-07.687

02.3.CSLL. Fls. 36/48. Enq. Legal: art. 43 da Lei nº 8.541/92, com a redação dada pela Medida Provisória nº 492/94 e suas reedições, convalidada pela Lei nº 9.064/9. Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 9.065/95.

02.4. IRRF. Fls. 49/61. Enq. Legal: art. 44 da Lei nº 8.541/92, com a redação dada pela Medida Provisória nº 492/94 e suas reedições, convalidada pela Lei nº 9.064/95; art. 62 da Lei nº 8.981/95; e art. 739 do RIR/94.

III – AS RAZÕES LITIGIOSAS VESTIBULARES

Cientificada da autuação em 12.11.2002, por via postal (AR de fls. 02 – verso), apresentara a sua defesa em 11.12.2002, conforme fls. 180/191, acostando o documento de fls. 192. São essas as razões extraídas da e peça decisória de Primeiro Grau:

que “Entende a REQUERENTE ser pertinente mencionar que o ilustre Fiscal entendera ser devida a importância correspondente a R\$ 342.395,98 (TREZENTOS E QUARENTA E DOIS MIL, TREZENTOS E NOVENTA E CINCO REAIS E NOVENTA E OITO CENTAVOS)- MONTANTE NO TODO FANTASIOSO E SIM, INDEVIDO -, a partir do confronto de suposto faturamento, conforme ele próprio assevera”;

que se “Isso não bastasse, decidira o ilustre Fiscal, considerando como infalíveis às informações pelo mesmo colhidas, achando por bem adicionar tais lançamentos como decorrentes do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, cuja suposta infração apurada gerara insuficiência na determinação das bases de cálculo do IRPF e das contribuições para o PIS, Seguridade Social e Contribuição social, o que implicara tributação reflexa”;

que “Ora Nobres Julgadores, pela simples análise do procedimento do ilustre Fiscal, pode-se facilmente perceber que o mesmo passou a entender como verdade absoluta todos os valores e documentos que viera a utilizar para fazer o lançamento que ora é impugnado, sendo que tal



Processo nº : 10240.001577/2002-30
Acórdão nº : 107-07.687

procedimento é, no mínimo arriscado, e porque não dizer temerário, no que tange à sua precisão, senão vejamos”;

que “Em primeiro lugar, convém a REQUERENTE ressaltar que a comprovação de possível omissão de receita deverá sempre estar fundamentada em dados concretos, objetivos, que provem de forma irrefutável sua ocorrência, hipótese essa que na presente incoerência”;

que o conselho de Contribuintes já se manifestou a respeito da necessidade de provas para a comprovação de omissão de receitas, conforme acórdão reproduzido na peça impugnatória. Que” ocorre que, conforme já jurisprudência mansa e pacífica existente no Conselho de Contribuintes do Ministério da Economia, Fazenda e planejamento, a simples constatação de possíveis diferenças de valores de imposto, por si só, também não autoriza a tributação pelo imposto de renda, notadamente, como no caso em vertente, se não demonstrada clara, cristalina omissão de receita, em qualquer de suas modalidades”;

que “Isso não bastasse, os principais dados que foram colhidos pelo ilustre Fiscal para lavratura do auto de infração ora impugnado, foram todos obtidos por estimativa, fato que por si só, macula a certeza dos valores apurados quando do lançamento, qual seja, o equivalente a R\$ 342.395,98 (TREZENTOS E QUARENTA E DOIS MIL, TREZENTOS E NOVENTA E CINCO REAIS E NOVENTA E OITO CENTAVOS)”;

que “Diz o auditor-fiscal, na descrição dos fatos: “Não foram considerados os saldos de duplicatas/ valores a receber informados pelo contribuinte, uma vez que o mesmo não apresentou documento hábil que comprovasse tais valores/operações, nos termos da intimação de 09/ 03/ 98” . Ora, se a autuada não apresentou mais documentos, em razão da intimação supra, é porque já os havia entregues ao Fisco, anteriormente, quando do início da ação fiscal;

que “ Consoante a documentação entregue ao Fisco, não se pode chegar a um volume de omissão tão elevado, como o apontado pelo



Processo nº : 10240.001577/2002-30
Acórdão nº : 107-07.687

auditor-fiscal, eis que tanto as receitas, à vista ou a prazo, bem assim as despesas operacionais, estão devidamente comprovadas. Na verdade, os elevados valores apontados como rendimentos omitidos não passaram de presunção da fiscalização”;

que “Como se vê, ao constituir um crédito tributário monstruoso, em valor tão elevado, um verdadeiro confisco ao patrimônio da autuada, a autuante não se utilizou de meios convincentes quanto ao real valor omitido. A fiscalização partiu de uma presunção de um valor omitido e mostra isso em seu próprio relatório, o que enseja motivos para a revisão do lançamento fiscal”;

que “ A vulnerabilidade do lançamento é ainda evidenciada nas seguintes expressões contidas nas descrições dos fatos, quando a autoridade fiscalizadora refere-se aos valores depositados em conta corrente da autuada: “Tais créditos em conta corrente, acrescidos dos registros no Livro Caixa como recebimento de vendas à prazo superam as vendas registradas nos Livros Registros de Saídas/prestações de Serviços e declarados na DIRPJ, o que, em tese, seria a origem de parte das receitas omitidas”;) Ora, como pode a fiscalização lançar um crédito tributário, com todos os acessórios, incluindo multa de ofício de 75%, com base na presunção da omissão de rendas da autuada? Nessas circunstâncias, não se pode vingar a ação fiscal quando seus alicerces foram plantados numa suposição, podemos dizer, da omissão de rendimentos da autuada. Não pode preservar o crédito tributário total quando sua origem esta naquilo que “em tese, seria a origem de parte das receitas omitidas”, como dissera a autoridade fiscal”;

que “O fato de ter declarado, em resposta à intimação de 24/03/98, que não possui outros documentos além daqueles que já haviam sido apresentados à fiscalização, não confira que esteja confessando a omissão das receitas alegadas na ação fiscal”;

que “ Importante mencionar o seguinte entendimento extinto Tribunal Federal de Recursos, que confirma a tese de que não se pode lavrar auto de infração, mediante a suposição de omissão de rendimentos, ainda mais,



Processo nº : 10240.001577/2002-30
Acórdão nº : 107-07.687

quando em saldos bancários: É ilegítimo o lançamento do Imposto de Renda arbitrado com base apenas em extratos bancários..." (Enunciado da súmula nº 182, do extinto Tribunal Federal de Recursos – DJU 07.10.85, p. 17.374);

que " A atuada tem apurado mensalmente todos os impostos e contribuições federais, recolhido o valor em tempo hábil e declara anualmente o IRPJ, procedendo à entrega da declaração sempre no prazo.

que " Isso, e, mediante os fundamentos acima delineados, REQUER de Vossa Senhoria seja conhecida e provida a presente impugnação, para, ao final, ser julgado improcedente o Auto de Infração (processo nº 10240.000473/98-24), exonerando-se a atuada de todo o crédito tributário nele contido, incluindo os reflexos".

IV– A DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

Às fls. 194/199, a decisão de Primeiro Grau exarou a seguinte sentença, sob o n.º 1.157, de 10 de abril de 2003, e assim sintetizada em suas ementas:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano –calendário: 1993, 1994, 1995

Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS. FLUXO FINANCEIRO. SALDO CREDOR DE CAIXA – Constatado por intermédio de ação fiscal que o sujeito passivo apresentou dispêndios superiores às receitas escrituradas, presume-se a omissão de receitas em decorrência da existência de dispêndios efetuados com recursos estranhos à contabilidade.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA – Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL, Programa de Integração Nacional – PIS e contribuição para a seguridade Nacional – COFINS – Aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

Lançamento Procedente



Processo nº : 10240.001577/2002-30
Acórdão nº : 107-07.687

V – A CIÊNCIA DA DECISÃO DE 1º GRAU

Cientificada em 16.06.2003, por via postal (AR de fls. 200-verso), apresentou o seu feito recursal em 15.07.2003 (fls. 205/277).

VI – AS RAZÕES RECURSAIS

Serão lidas em plenário.

VII – DO DEPÓSITO RECURSAL

Às fls. 220, após ser suscitada pela Autoridade da SRF, a empresa assevera que não dispões de bens para oferecer em garantia, conforme facultado pela IN-SRF nº 127/2003; declaração devidamente acolhida, ainda que tacitamente, pela Autoridade própria da DRF de Origem.

É O RELATÓRIO.



Processo nº : 10240.001577/2002-30
Acórdão nº : 107-07.687

VOTO

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA, Relator.

O recurso é tempestivo. Conheço-o.

I. IRPJ

Depreende-se, pelos autos, tratar-se de cancelamento do lançamento original consubstanciado nas fls. 81 e seguintes, havido em 02.04.1998, com ciência à parte autora em 06.04.1998. A ilustre decisão de Primeiro Grau consigna que esse lançamento fora considerado nulo, por vício formal, tendo em vista que o lançamento se reportara a fatos geradores anuais, quando o correto seria apontar para periodicidade mensal. Tal inferência decorre de uma singela leitura da nova peça acusatória de fls. 03, onde o fiscal autuante declarara que tal desfecho achava-se albergado nas fls. 308 a 314 do Processo Administrativo Fiscal sob o nº 10240.000473/98-24. Entretanto, no segundo volume, às fls. 231/237, acha-se coligido inteiro teor da decisão da Primeira Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém-PA., e que, por unanimidade, *não tomara conhecimento das razões meritórias, e, preliminarmente, declarando nulos, por vício formal, os lançamentos consubstanciados nos Autos de Infração. In verbis, o inteiro teor de suas ementas:*

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídica – IRPJ.

Anos-calendário: 1993, 1994, 1995.

PRELIMINARES. VÍCIO FORMAL.NULIDADE. Declara-se nulo, por vício formal, o lançamento tributário que não observar o correto período de apuração, transformando o fato gerador e o período de incidência do IRPJ de mensal para anual em empresas sujeitas à tributação pelo lucro presumido, na vigência dos pertinentes dispositivos de regência.



Processo nº : 10240.001577/2002-30
Acórdão nº : 107-07.687

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições.

Anos-calendário: 1993, 1994, 1995.

PROCEDIMENTOS DECORRENTES. Tendo sido declarada nula, por vício formal, a exigência referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, igual sorte devem colher os lançamentos reflexos, em virtude do princípio da decorrência.

Ainda que tal matéria não povoe os autos com absoluta clareza e profusão de provas, é crível que não se aplica à espécie o comando do inciso II, do art. 173, do CTN. Isso porque, trata-se de erro substancial delineado nas prescrições do art. 142 do Código Tributário Nacional.

Como diz Amílcar de Araújo Falcão, *in Fato Gerador da Obrigação Tributária*, Ed. Revista Tributária, São Paulo, 1997, 4ª Edição, pp.105, *o regime normativo substantivo porque se regerá a obrigação tributária será o da época do fato gerador e não o da época do lançamento, criando-se para o contribuinte então uma situação definitivamente constituída ou, como afirma Jèze, um direito adquirido que a legislação ulterior, inclusive o da época do lançamento não pode alterar em detrimento do contribuinte.*

Como razão ainda, de decidir, trago à colação ementa do excelente voto proferido pelo eminente ex-Conselheiro, Dr. Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, em sessão dessa Câmara de 22.08.2002, Acórdão 107-06757, emanado de matéria afim julgada no âmbito da própria Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém/PA., e acolhido por unanimidade pelos membros desse Colegiado. *Verbis:*

RECURSO EX OFFICIO. NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO FORMAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo definidos no art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN – são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses





Processo nº : 10240.001577/2002-30
Acórdão nº : 107-07.687

elementos básicos antecedem e são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Presentes esse pilares, merece o assunto uma outra reflexão, por decorrência:

embora não suscitado pela recorrente, estamos diante do instituto da decadência, tendo em vista que os autos foram cientificados à recorrente, em 12.11.2001, conforme Aviso de Recebimento de fls. 02 (verso). Observe-se que a caducidade aqui denunciada perfilha-se às todas correntes de pensamento desse Conselho, não excepcionando festejados julgados dos Tribunais Judiciários Pátrios em suas várias esferas.

A seguir colaciono trabalho de minha lavra que bem me posiciona frente ao que se está demandando.

“ De há muito as teorias desenvolvidas acerca da decadência e homologação vêm se prolongando, ocupando grande parte das preocupações de estudiosos e julgadores, ora prestigiando intensos debates nos meios acadêmicos e técnicos, máxime na busca do que se considera modelar no que toca à correção não só da identidade do fenômeno, como também no plano teórico da exata aplicação da norma aos casos concretos. É aparentemente um tema fácil, mas um tema extremamente complicado tanto do ponto de vista de teoria da linguagem jurídico-tributária – o que ela encerra - , como do seu preciso alcance, mormente por lhe escapar homogeneidade, unidade e, principalmente, atualidade.  



Processo nº : 10240.001577/2002-30
Acórdão nº : 107-07.687

Buscando, mais uma vez, melhor entender os conceitos normativos que fundamentam a matéria, impõe-se fixar, inicialmente, as prescrições do art. 150 e do seu parágrafo quarto emanados do Código Tributário Nacional.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

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

E o que vem a ser homologação? Podemos, num primeiro esforço de definição assentar que é a aprovação ou sanção que dá à autoridade judiciária ou administrativa, depois de examinar certos atos, para lhes dar valor jurídico.

Segundo Michaelis – Moderno Dicionário da Língua Portuguesa “ On line”, é o *Ato ou efeito de homologar. 2 Dir Decisão pela qual o juiz aprova ou confirma uma convenção particular, ou ato processual realizado, a fim de que tenha força obrigatória. 3 Dir. Sentença judicial, que permite ou autoriza a execução de outra, proferida por juiz diferente, ou de país diverso.*

Trazendo estas definições para a órbita tributária com fundamento no artigo próprio – antes citado -, o que se homologa? O preenchimento e divulgação da declaração de rendimentos, por força da instrumentalização (*atividade exercitada pelo contribuinte*) a que se acham vinculados os contribuintes em face das diversas leis reitoras? O recolhimento do tributo declarado ou não? Como se materializaria esta homologação? Estas são questões que devem ser respondidas, sob pena de não se encaminhar uma justa solução e, ao reverso, cometer erro de objeto.



Processo nº : 10240.001577/2002-30
Acórdão nº : 107-07.687

Se as respostas para os questionamentos apontarem para o tributo resultante da combinação dos diversos vetores contidos no ente acessório, nada há o que se homologar. Seria um truísmo sancionar expressamente prestações positivas declaradas pelo autor contribuinte. É absolutamente sem qualquer fundamento, portanto totalmente desnecessário, o exercício de qualquer exame – prévio ou não - da autoridade administrativa. Com que finalidade? Indubitavelmente nenhuma, tendo em vista que ao Fisco não caberia exercer quaisquer críticas ao tributo declarado tempestivamente (recolhido ou não), mesmo porque refugiria a qualquer princípio de razoabilidade impugnar-se o imposto ou a contribuição social ofertado espontaneamente **com o fito único de reduzi-lo**. Por inocuidade nem mesmo caberia expressar em termos próprios de encerramento ou em livros fiscais o acerto do tributo que fora declarado (recolhido ou não). Vale dizer: o que está correto está correto.e pronto. Ineficazes, inúteis – até mesmo sem um mínimo de sentido lógico -, quaisquer ratificações dos procedimentos ou das atividades do contribuinte na apuração dessa específica prestação.

Ademais é assente nos Tribunais pátrios que, através da Declaração de Rendimentos, o contribuinte comunica ao fisco a existência de crédito tributário, ato que constitui confissão de dívida e é suficiente para a sua exigência. Não pago no vencimento, torna-se o débito imediatamente exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte. Conforme iterativa jurisprudência do STF e do STJ, a pessoa jurídica vincula-se à obrigatoriedade do pagamento do débito constituído pelo auto lançamento, restando manifesto que o crédito tributário impago quando consignado nessa declaração submete-se à multa moratória de 20% (vinte por cento), vergando-se ao prazo prescricional (arts. 156, I e 174 do CTN) a partir da data consignada no recibo de entrega do respectivo ente acessório. Não é o caso de decadência, impõe-se concluir.



Processo nº : 10240.001577/2002-30
Acórdão nº : 107-07.687

Também não se pode conceber que o exercício de homologação, se factível, pudesse se fazer à distância, de maneira plena, estribado tão-somente nos termos simplistas e débeis insertos no ente acessório. Este, pela sua própria forma e composição, como já se demonstrara, não tem e não pode cumprir essa finalidade – este objetivo. É consabido que a declaração de rendimentos não especifica a natureza e a finalidade das receitas e das despesas, sendo, em decorrência, inservível para quaisquer apreciações técnicas divorciadas dos elementos que nortearam ou propiciaram o seu preenchimento. Somente com base nessa informação, por exemplo, é impossível ao Fisco detectar uma despesa indedutível deduzida equivocadamente; a omissão de receita por saldo credor, passivo fictício, entre outras, não se patenteia, também, como é óbvio, numa sintética declaração que não objetiva, aliás, esse desiderato, reitera-se a bem da verdade. Nem mesmo serve de início de denúncia. Dessa forma não se pode *aprovar ou confirmar* os dados ofertados sem o exame aprofundado dos respectivos atos; e, para tanto, só e somente só através de uma insubstituível ação externa fiscalizadora com acesso aos livros e demais elementos componentes dos atos negociais da empresa. Dessarte, infere-se que não pode haver homologação do ato instrumental acessório – enfim, das atividades como entendem não-poucos - , por lhe faltar elementos que permitam instruir, demonstrar e convencer os seus destinatários da licitude dos demais dados que não só o tributo calculado e declarado. É um erro profundamente perturbador dar a essa atividade o cunho homologatório de que se cuida no art. 150 do CTN, fazendo sincronia com o desígnio normativo que o comando legal encerra. E, pior: não se homologa aquilo que não se acha explícito. Muito menos pode se homologar aquilo que nem mesmo consta da declaração – que não se conhece, que se acha oculto - , a exemplo das infrações só perceptíveis por um exame que vai além de uma fraca, pálida e limitada análise de um instrumento que fora concebido para espelhar, sem quaisquer desvios de conduta, a veracidade dos fatos negociais. Não se pode homologar o que sequer fora recolhido ou declarado. Se o Fisco vai à empresa e concorda, à luz de todos os elementos



Processo nº : 10240.001577/2002-30
Acórdão nº : 107-07.687

disponíveis, que o tributo declarado está correto, inócuos também quaisquer assentamentos em livros ou em termos que possam corroborar o acerto do sujeito passivo, sob quaisquer vestes da denominada falaciosa, enganosa e fantasiosa *homologação expressa*.

Do mesmo mal padece, similantemente, a citada homologação tácita. Como corolário, esta será sempre, de forma iniludível, fruto de mera omissão do ato externo fiscalizador. Ora, se não cabe a homologação expressa, por inócua, desnecessária, ineficaz etc., a homologação tácita muito menos terá qualquer espaço. Não há como convalidar, apenas com base na declaração de rendimentos – frise-se -, uma plêiade complexa de operações confluentes que deságuam no tributo apurado. Apenas esse é passível de uma contemplação ou de uma certificação – não se prestando a qualquer análise -, máxime por lhe faltar a explicitação dos ingredientes que o compõem. Serve apenas como mera expectativa do quanto potencialmente será arrecadado e nada mais.

Como corolário, inútil ou despicienda qualquer apreciação acerca de o tributo estar sujeito ou não à homologação quando se está diante de infrações alçáveis de ofício. O que é passível de decadência ou não, não é o tributo calculado e declarado (este é passível de prescrição), mas a infração e o tributo não-revelados pela declaração de rendimentos, só detectável através de ação fiscal direta. E, para aquela, o remédio se acha tipificado, à luz do dia, no art. 173 do Código Tributário Nacional de ambiência geral.

Padece ainda de mal maior quando o contribuinte nem sequer apresenta declaração ou nem mesmo possui quaisquer livros fiscais ou contábeis.

Sintetizando:



Processo nº : 10240.001577/2002-30
Acórdão nº : 107-07.687

Nenhuma ação da empresa, salvo a do tributo apurado, é levada ao conhecimento do Fisco; o que é cientificado ao ente tributante não se presta a sancionar o respectivo ato, pois a precariedade dos elementos e a pobreza de sua descrição não permitem o exercício de um exame fiscal conclusivo. É imprescindível a análise de todos os elementos a que se acham jungidas as diversas formas de tributação para se ratificar ou não o declarado.

Não há homologação tácita. Há omissão do Fisco. E mais: se, por absurdo houvesse a dita homologação a partir das informações hauridas no ente acessório, por certo tal homologação não se estenderia aos atos não-agasalhados pelo ente acessório, a exemplo das despesas indedutíveis, omissão de receitas, redução indevida do lucro líquido do exercício, etc.

A homologação expressa só teria fôlego para se materializar com a o exame de todos os entes formadores do resultado da empresa. E, tal homologação, só poderia recair no tributo declarado. Ou seja: confirmar-se-ia que o que foi declarado o foi corretamente. Qual o objetivo dessa asserção? Se o declarado foi maior do que o devido, não caberia ao Fisco impugnar o respectivo valor; se menor, por erro meramente de cálculo na construção do tributo, aí a declaração de rendimentos ou quaisquer outras atividades que enfeixem a apuração do tributo atingiria o objetivo do art. 150, tendo em vista que esse erro material é perfeitamente detectável por uma análise superficial da declaração. Se o erro apontasse para infrações não visíveis no limitadíssimo ente formal (como soe acontecer com todas, com raríssimas exceções), não haveria o que se homologar, e o prazo inicial para contagem do quinquênio decadencial se quedaria submisso ao art. 173 do CTN; o tributo declarado, não-pago, curvo ao prazo prescricional do art. 174 do mesmo Código.

O lançamento por homologação, hodiernamente, só poderia ter algum fôlego para prosperar se fosse possível ao Fisco, frente ao tributo



Processo nº : 10240.001577/2002-30
Acórdão nº : 107-07.687

declarado – não pago – alçá-lo de ofício, com lançamento de multa de 75% (setenta e cinco por cento). Porém, hoje, tal cometimento não mais encontra abrigo, conforme já fora assentado.

No regime, pois, de apuração mensal, como soe acontecer com o regime de tributação do lucro presumido, o termo inicial, por exemplo, para se proceder ao lançamento fiscal referente aos fatos geradores ocorridos em janeiro é o mês de março, tendo em vista que o tributo apurado em janeiro tem prazo até o último dia útil de fevereiro para ser recolhido ou declarado. Portanto só a partir de março poderá se perpetrar o respectivo lançamento. O exercício seguinte passa a ser 1997. Nessa ordem de valores considere-se que estão atingidas pela decadência ao abrigo do inciso I, art. 173, do CTN, as verbas relativamente aos meses-calendário de fevereiro de 1993 a dezembro de 1995. “

II. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

II.1. PIS/Faturamento

II.2. COFINS

II.3. CSLL

Superado o vício de forma, impõe-se analisar a decadência de tais contribuições sociais:

conforme AR, respectivamente, de fls. 16 – verso, 26-verso, e 36-verso, a ciência dessas contribuições se dera em 25.11.2002.

Dessa forma, ao meu juízo, em face das razões abaixo desfiadas, operara-se, similarmente, a decadência de o direito de a Fazenda promover o lançamento, ainda que sob a égide de reflexo do tributo principal.



Processo nº : 10240.001577/2002-30
Acórdão nº : 107-07.687

Colaciono parte da monografia de minha autoria sobre o tema e que embasará a minha razão de decidir.

O eminente tributarista Sacha Calmon Navarro Coelho, *in* Comentários à Constituição Federal de 1988, Sistema Tributário, 5ª Edição, p. 164, conclui: *“Pelo caráter unilateralmente compulsório, as contribuições parafiscais, já vimos “ab initio”, são ontológicas e sistematicamente tributos.”*

Nesta mesma direção, o Ministro Carlos Velloso do STF, no julgamento do RE n.º 148754-2, sobre a inconstitucionalidade dos Decretos-lei n.ºs 2.445 e 2.449 – ambos de 1988 (DJ., de 04.03.94), asseverou: *“Acho que diante do direito positivo brasileiro, as contribuições, que são tributos, podem e devem ser classificadas ou como contribuições, ou como contribuições especiais ou parafiscais.”* (o grifo não consta do original).

Ainda por força do disposto no artigo 239 da Constituição Federal de 1988, tais contribuições sociais se inserem no gênero tributo por serem destinadas à seguridade social e à materialidade das finanças públicas, de cuja instituição sujeitam-se às normas de lei complementar (conforme artigo 149 da CF/88 – parte final).

Isto posto e como tributos (ou de natureza tributária) que são, submetem-se aos recolhimentos antecipados, subordinados a ulterior homologação.

Esta matéria já é propecta no seio desta Câmara. É consabido que se o pagamento do IRPJ de que aqui se cuida não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação de que trata o artigo 150 §4º do CTN, porque lhe faltará objeto. Nesse caso o prazo decadencial rege-se pelo artigo 173, inciso I. Não menos diferente é a decisão da 2ª Turma do Superior



Processo nº : 10240.001577/2002-30
Acórdão nº : 107-07.687

Tribunal de Justiça, quando do Recurso Especial n.º 169.246/SP. – Processo n.º 98.22674-5, DJ., de 29.06.1998, relato da lavra do eminente Ministro Ari Pargendler:

“Tributário. Decadência. Tributos Sujeitos ao Regime do Lançamento por Homologação. Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. “

Aqui, como no caso do IRPJ, se o pagamento não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, porque lhe faltará objeto. Não menos diferente é a decisão da 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, quando do Recurso Especial; n.º 169.246/SP. – Processo n.º 98.22674-5, DJ., de 29.06.1998, relato da lavra do eminente Ministro Ari Pargendler:

“Tributário. Decadência. Tributos Sujeitos ao Regime do Lançamento por Homologação. Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. “

A teor do artigo 146, inciso III, letra “b” da Constituição Federal de 1988, somente a lei complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria



Processo nº : 10240.001577/2002-30
Acórdão nº : 107-07.687

tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários. Não obstante a Lei n.º 8.212/91, em seu art. 45, "caput" e inciso I terem prescritos o prazo decadencial para as citadas contribuições, em 10 (anos), tal determinação, como se viu, não encontra abrigo na Carta Magna. Vale dizer: a lei ordinária não tem o condão de substituir a lei complementar.

Em face do exposto, considero que o prazo decadencial para as Contribuições Para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Programa de Integração Social (PIS), e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) operara-se com todas as luzes, respectivamente em 1998 ou em 1999, consoante a corrente prevalecente. Como o lançamento fiscal, frise-se, ocorrera em 08.11.2002 e a ciência ao contribuinte, em 25.11.2002, por força do art. 23, § 2º, inciso II do Decreto n.º 70.235/72, concluo pela decadência do direito de se lançar.

CONCLUSÃO

Em face do exposto decido por se conceder provimento integral ao apelo recursal.

Sala das Sessões - DF, em 16 de junho de 2004.

NEICYR DE ALMEIDA ICM