



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-6

Processo nº : 10293.001301/98-34
Recurso nº. : 133.376
Matéria : IRPJ e OUTROS - Ex: 1994
Recorrente : EMPOL RIO BRANCO EMPREITEIRA DE OBRAS LTDA.
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-BELÉM/PA
Sessão de : 14 DE AGOSTO DE 2003
Acórdão nº : 107-07.287

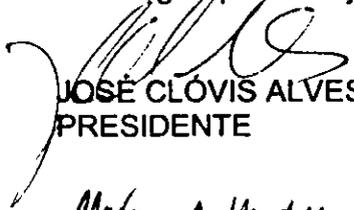
PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DECADÊNCIA -
PROCEDÊNCIA - A teor do disposto no artigo 150, § 4º, do CTN,
decai a Fazenda Pública do direito de promover o lançamento após
cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, razão pela qual,
tendo a decadência neste caso concreto se operado, improcede em
parte o lançamento.

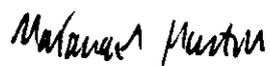
IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - O lançamento de valores na
contabilidade que, pela sua natureza, caracterizam omissão de
receitas, dão ensejo à cobrança do crédito tributário e seus
consecutórios, mormente quando o contribuinte, em nenhum momento,
tenta desfazer a presunção estabelecida pela fiscalização.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/REPIQUE -
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO -
CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/REPIQUE - IMPOSTO DE RENDA NA
FONTE - O lançamento reflexo deve observar o mesmo procedimento
adotado no principal, em virtude da relação de causa e efeito que os
vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto
por EMPOL RIO BRANCO EMPREITEIRA DE OBRAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho
Contribuintes, por unanimidade de votos, ACOLHER a preliminar de decadência em
relação ao IRPJ E IR FONTE até outubro de 1993, inclusive; por maioria de votos,
ACOLHER a preliminar de decadência em relação às contribuições sociais no mesmo
período, vencidos os Conselheiros Luiz Martins Valero e Francisco de Sales Ribeiro de
Queiroz, e, quanto ao mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e
voto que passam a integrar presente julgado.


JOSÉ CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE


NATANAEL MARTINS
RELATOR

FORMALIZADO EM: 12 SET 2003

Processo nº : 10293.001301/98-34
Acórdão nº : 107-07.287

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, OCTÁVIO CAMPOS FISCHER, NEICYR DE ALMEIDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES e RONALDO CAMPOS E SILVA (PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL).



Processo nº : 10293.001301/98-34
Acórdão nº : 107-07.287
Recurso nº : 133376
Recorrente : EMPOL RIO BRANCO EMPREITEIRA DE OBRAS LTDA.

RELATÓRIO

EMPOL RIO BRANCO EMPREITEIRA DE OBRAS LTDA., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 163/172, do Acórdão nº 637, de 28/08/2002, prolatado pela 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Belém - PA, fls. 153/158, que julgou procedente o lançamento consubstanciado nos autos de infração de IRPJ, fls. 109; PIS, fls. 115; COFINS, fls. 121; Contribuição Social, fls. 127; e IRFonte, fls. 132.

Consta da descrição dos fatos que, no ano-calendário de 1993, o recorrente omitiu receitas de prestação de serviços, com infração aos artigos 157 e § 1º, 175, 178, 179, 387, II do RIR/80 e o art. 43 da Lei nº 8.541/92.

Irresignada, a contribuinte insurgiu-se contra a exigência, nos termos da impugnação de fls. 142/145.

A 1ª Turma da DRJ/Belém, manteve integralmente o lançamento, conforme acórdão citado, cuja ementa tem a seguinte redação:

"IRPJ

Ano-calendário: 1993

OMISSÃO DE RECEITAS – Restando provado nos autos a emissão de notas fiscais nos períodos em que o sujeito passivo declarou estar a empresa sem movimento, existe omissão de receitas tributáveis.

DECADÊNCIA – O direito da Fazenda Pública constituir o lançamento ocorre em cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA – IRRF – CSLL – PIS – 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 : 10293.001301/98-34
Acórdão nº : 107-07.287

Ciente da decisão de primeira instância em 30/09/02 (AR fls. 1637), a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário, protocolo de 22/10/02 (fls. 172), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que o débito exigido referente aos fatos geradores ocorridos nos meses de junho a outubro de 1993, foram atingidos pela decadência;
- b) que foi considerado pela fiscalização, como omissão de receita as notas fiscais encontradas na empresa Elo Engenharia Ltda., no ano de 1993, sob a alegação de tais documentos serem comprobatórios para se considerar omissão de receitas;
- c) que a fiscalização, porém, deixou de comprovar que essas notas fiscais teriam sido recebidas pela recorrente;
- d) que o mero indício de que foram extraídas não conduz à alocação dos mesmos a título de aplicação no fluxo de caixa. A fiscalização não comprovou que os valores das notas fiscais teriam sido recebidos pela recorrente, o que era imprescindível para poder realizar o lançamento;
- e) que não foi demonstrado que a recorrente recebera pelos serviços discriminados nas notas fiscais, pois nunca os executou, sendo que a própria legislação determina que o dever de prova é do fisco, não bastando lançar sem o esteio da comprovação.

Às fls. 186, o despacho da DRJ em Belém - PA, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o relatório.



Processo nº : 10293.001301/98-34
Acórdão nº : 107-07.287

VOTO

Conselheiro NATANAEL MARTINS, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Inicialmente cabe a apreciação da preliminar de decadência levantada pela recorrente.

Sobre o assunto, em estudo que inclusive publiquei, escrevi que a questão da natureza jurídica do lançamento do imposto de renda das pessoas jurídicas no âmbito do 1º Conselho de Contribuintes no passado foi muito acirrada, podendo hoje se afirmar, no entanto, que a corrente majoritária entende tratar-se de um lançamento por homologação.

Deveras, o Código Tributário Nacional, instituído pela Lei 5172/66, recepcionado com eficácia de lei complementar, como é cediço, disciplina as normas gerais em matéria tributária, inclusive no concernente aos tipos de lançamento e aos prazos em matéria de decadência e prescrição.

No que se refere à decadência, genericamente, estabelece o art. 173 do CTN:

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

I. do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

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

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento".



Processo nº : 10293.001301/98-34
Acórdão nº : 107-07.287

Por outro lado, de forma totalmente assistemática, na disciplina do denominado lançamento por homologação, estabeleceu-se no art. 150, § 4º, do CTN:

"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 à 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"

Ou seja, enquanto que, regra geral, o prazo decadencial de cinco anos começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado (CNT, art. 173, I), sendo lícito, portanto, afirmar-se que o prazo, contado da ocorrência do fato gerador, não é propriamente de cinco anos, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação o prazo decadencial conta-se a partir do fato gerador sendo o prazo, neste caso, propriamente de cinco anos.

Lançamento por homologação, na definição do CTN, ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, operando-se pelo ato em que referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Pois bem, relativamente ao imposto de renda das pessoas jurídicas, muito se discutiu e ainda hoje se discute, sobre a natureza jurídica do lançamento que o corporifica, havendo aqueles que o julgam como um tributo sujeito a lançamento por declaração ou misto, outros, mais recentemente, defendendo que a sua natureza, hoje, seria a de lançamento por homologação.

Alberto Xavier, em sua clássica obra Do lançamento, Editora Resenha Tributária, 1977, ferindo a questão, naquela oportunidade, defendeu a idéia de que o lançamento do imposto de renda não se traduz num caso de auto lançamento (ou lançamento por homologação), pela circunstância específica de que a fiscalização, no

Processo nº : 10293.001301/98-34
Acórdão nº : 107-07.287

ato da entrega da declaração, examina o seu conteúdo, procedendo em face deste ao lançamento e, no próprio momento, notifica o contribuinte do imposto que lhe foi lançado.

Dai conclui Alberto Xavier:

"Ora, na hipótese em apreço não se verifica um pagamento prévio ou antecipação do imposto, mas sim um verdadeiro lançamento com base na declaração, regido pelos arts. 147 e 149 do Código Tributário Nacional, com a única particularidade de o ato administrativo de lançamento ser praticado no próprio ato da entrega da declaração e não no momento posterior do procedimento tributário". (pg. 80).

Entretanto, se naquela ocasião podíamos compartilhar da opinião de Alberto Xavier, após o advento do Decreto-lei 1967/82 (e, com maior razão, ainda, a vista das Leis 8383/91, 8541/92, 8981/93 e 9249/95), passamos a pensar de forma diversa.

Com efeito, com a edição do Decreto-lei 1967/82, desvinculou-se o prazo do pagamento do imposto com a entrega da declaração de rendimentos não havendo mais, pois, o prévio exame da autoridade administrativa. Se mais não bastasse, com a descentralização da entrega da declaração de rendimento, não se pode alegar, em absoluto, estar havendo exame do lançamento pela autoridade administrativa, pois o simples carimbo aposto pelo estabelecimento receptor da declaração (que, aliás, pode ser uma instituição financeira), à evidência, não pode ser considerado notificação de lançamento nos termos preconizados no art. 142 do CTN. Logo, o contribuinte recolhe (está obrigado) as parcelas do imposto devido sem que tenha ocorrido qualquer manifestação da autoridade administrativa. Ademais, em parte o imposto já deve ser recolhido antes da própria entrega da declaração de rendimentos sob a forma de antecipações, duodécimos ou recolhimentos estimados (calculável com base em lucro presumido) na linguagem atual.

Não há dúvida, pois, ser o IRPJ um tributo sujeito a lançamento por homologação.

A declaração do imposto de renda, hoje, representa o cumprimento de um dever meramente instrumental do contribuinte perante a Fazenda Pública, constituindo-se, além disso, por força das normas que a disciplina, do ponto de visto jurídico, confissão de dívida quanto ao crédito tributário porventura indicado ou, quanto



Processo nº : 10293.001301/98-34

Acórdão nº : 107-07.287

ao resultado negativo nela quantificado, o direito de crédito (abatimento) do contribuinte.

Nessa linha de raciocínio, a Fazenda Nacional deve verificar a atividade do contribuinte, homologando-a no do prazo de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, findo o qual considerar-se-á, de forma tácita, homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito a ele correspondente, decaindo, portanto, o direito de a Fazenda corrigir ou lançar "ex officio" (via auto de infração) o tributo anteriormente não pago, sendo inaplicável à espécie a regra do art. 173, I, do CTN ou a disciplinada no § 2º do art. 711 do RIR/80, aliás não reproduzida no atual RIR/94.

Paulo de Barros Carvalho, a esse propósito, é claro:

"Prevê o Código o prazo de cinco anos para que se dê a caducidade do direito da Fazenda constituir o crédito tributário pelo lançamento. Nada obstante, fixa termos iniciais que dilatam por período maior o aludido prazo, uma vez que são posteriores ao acontecimento do fato jurídico tributário. O exposto já nos permite uma inferência: é incorreto mencionar prazo quinquenal de decadência, **a não ser nos casos em que o lançamento não é da essência do tributo - hipóteses de lançamento por homologação - em que o marco inicial de contagem é a data do fato jurídico tributário**" (Curso do Direito Tributário, Ed. Saraiva, 4a. Ed., pg. 311).

Nem se diga que a regra de contagem, em eventuais casos de prejuízos fiscais não poderia ser a estabelecida no art. 150, § 4º, do CTN, mas sim a do art. 173, I, ao argumento de que não teria havido nenhum pagamento (apurou-se prejuízo fiscal no período), não havendo, pois, o que homologar.

A primeira vista esse argumento impressiona, "máxime" em face de decisões do Conselho de Contribuintes relativas a IRF, que se consubstanciaria em hipótese de lançamento de ofício e não por homologação, regrado pelo art. 173, I, do CTN, justamente porque, dizem, não havendo pagamento, nada há a ser homologado. (confira-se, v.g., Acórdão do 1º C.C. nº 101-83.005/92 - DOU de 07.01.94)

Entretanto, o entendimento acima exposto, sufragado pelo Conselho de Contribuintes, em nada se assemelha ao tema que ora se debate, já que naquelas hipóteses (lançamento de ofício de IRF) o contribuinte de fato não praticou nenhuma



Processo nº : 10293.001301/98-34

Acórdão nº : 107-07.287

ação (atividade) tendente à quantificação do "quantum debeatur" sujeito a pagamento antecipado.

É que em matéria de imposto de renda determinado em função do lucro (real ou presumido), os contribuintes, sempre e necessariamente, levam ao conhecimento da autoridade administrativa todas as atividades que exercem (procedimentos), tendentes a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido.

Ora, o que se homologa não é propriamente o pagamento, mas sim toda a atividade procedimental desenvolvida pelo contribuinte.

Souto Maior Borges, em sua magnífica obra sobre o Lançamento Tributário (volume 4 do Tratado de Direito Tributário Brasileiro, Forense, 1981), em diversas passagens, fere profundamente essa questão não deixando dúvidas sobre a matéria, valendo a pena transcrevê-las:

"... o que se homologa não é um prévio ato de lançamento, mas a atividade do sujeito passivo adentrada no procedimento de lançamento por homologação, não é ato de lançamento, mas pura e simplesmente a "atividade" do sujeito, tendente à satisfação do crédito tributário"... (fls. 432).

....

"...Compete à autoridade administrativa, "ex vi" do art. 150, caput, homologar a atividade previamente exercida pelo sujeito passivo, atividade que em princípio implica, embora não necessariamente, em pagamento. E, o ato administrativo de homologação, na disciplina do C.T.N., identifica-se precisamente com o lançamento (art. 150, caput)". (fls. 440/441),

Mais adiante, dando fecho a sua conclusão, assevera o Mestre Pernambucano:

"...Conseqüentemente, a tecnologia contemplada no C.T.N. é, sob esse aspecto, feliz: homologa-se a "atividade" do sujeito passivo, não necessariamente o pagamento do tributo. O objeto da homologação não será então necessariamente o pagamento". (fls. 445)



Processo nº : 10293.001301/98-34
Acórdão nº : 107-07.287

Aliás, a interpretação de que o que se homologa é a atividade do contribuinte e não o pagamento realizado é a única possível, sob pena de nulificar todas as regras insertas no art. 150 e §§ do CTN, especialmente a do § 4º.

Com efeito, dizer-se que o que se homologa seria o pagamento (interpretação puramente literal do caput do art. 150 do CTN), com a devida vênia, significa nada se dizer já que o pagamento, caso efetuado, sempre e necessariamente, seria homologável. Noutras palavras, o legislador, à evidência, não quis dizer (e não disse) que homologável seria o pagamento do tributo (R\$ 100,00, p.ex.), posto que o valor recolhido, qualquer que seja a sua grandeza, considerado em si mesmo, não diverge (R\$ 100,00 são , sempre e necessariamente, R\$ 100,00) sendo, pois, inexoravelmente homologável. Nesse diapasão, admitindo-se a tese de que homologável seria apenas o valor pago (atividade de pagamento), a regra inserta no § 4º do art. 150 do CTN, porque então não haveria sobre o que divergir, seria estúpida e absolutamente desnecessária, visto que não abrangeria as situações em que não tenha havido pagamento ou que, em tendo havido, o teria sido feito com insuficiência, não obstante toda a atividade procedimental exercida pelo contribuinte.

Certamente que esta conclusão, por conduzir ao absurdo, não pode e não deve prevalecer. O intérprete e aplicador do direito, sobretudo o investido em funções judicantes, deve buscar, para além das palavras, o exato conteúdo normatizado. Ou nos afastamos do sentido puramente literal posto na lei ou, com a devida vênia, sem demérito aos ilustres filólogos e lexicográficos, se interpretar o direito significasse simplesmente colocar a norma jurídica à vista de conceitos postos em dicionários, parodiando Paulo de Barros Carvalho,

"... seríamos forçados a admitir que os meramente alfabetizados, quem sabe com o auxílio de um dicionário de tecnologia jurídica, estariam credenciados a descobrir as substâncias das ordens legisladas, explicitando as proporções do significado da lei. O reconhecimento de tal possibilidade roubaria à Ciência do Direito todo o teor de suas conquistas, relegando o ensino universitário, ministrado nas Faculdades, a um esforço estéril, sem expressão a sentido prático de existência. Daí por que o texto escrito, na singela conjugação de seus símbolos, não pode ser mais que a porta de entrada para o processo de apreensão da vontade da lei; jamais confundida com a intenção do legislador. O jurista, que nada mais é do que o lógico, o semântico e o pragmático da linguagem do direito, há de debruçar-se sobre os textos, quantas vezes

Processo nº : 10293.001301/98-34
Acórdão nº : 107-07.287

obscuras, contraditórios, penetrados de erros e imperfeições terminológicas, para captar a essência dos institutos, surpreendendo, com nitidez, a função da regra, no implexo quadro normativo. E, à luz dos princípios capitais, que no campo tributário se situam no nível da Constituição, passa a receber a plenitude do comando expedido pelo legislador, livre de seus defeitos e apto para produzir as conseqüências que lhe são peculiares. (Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 4a. edição, pgs. 81/82).

Carlos Maximiliano, mestre dos mestres na arte da hermenêutica e interpretação do direito, a propósito da matéria preleciona:

"... nunca será demais insistir sobre a crescente desvalia do processo filológico, incomparavelmente inferior ao sistemático e ao que invoca os fatores sociais, ou do Direito comparado. Sobre o pórtico dos Tribunais conviria inscrever o aforismo de Celso ...: "saber as leis é conhecer-lhes, não as palavras, mas a força e o poder", isto é, o sentido e o alcance respectivo. (Hermenêutica e Aplicação do Direito, Ed. Forense, 9ª edição, pg. 122).

Mais adiante, já tratando do processo sistemático de interpretação, Carlos Maximiliano dá a pedra de toque à sua lição:

"Consiste o Processo sistemático em comparar o dispositivo sujeito a exegese, com outros do mesmo repositório ou de leis diversas, mas referentes ao mesmo objeto.

...

Não se encontra um princípio isolado, em ciência alguma, acha-se cada um em conexão íntima com outros...

Cada preceito, portanto, é membro de um grande todo; por isso do exame em conjunto resulta bastante luz para o caso em apreço.

Confronta-se a prescrição positiva com outra de que proveio, ou que da mesma emanaram; verifica-se o nexa entre a regra e a exceção, entre o geral e o particular, e deste modo se obtém esclarecimentos preciosos. O preceito, assim submetido a exame, longe de perder a própria individualidade, adquire realce maior, talvez inesperado. Com esse trabalho de síntese é melhor compreendido.

O hermeneuta eleva o olhar, dos casos especiais para os princípios dirigentes a que eles se acham submetidos; indaga se, obedecendo a uma, não viola outra; inquirir das conseqüências possíveis de cada exegese isolada. Assim contemplados do alto os fenômenos jurídicos, melhor se verifica o sentido de cada vocábulo, bem como se um dispositivo deve ser tomado na acepção ampla, ou na estrita, como preceito comum, ou especial. (ob. cit., pgs. 128/129)

Processo nº : 10293.001301/98-34
Acórdão nº : 107-07.287

Ou seja, concluir se o pagamento ou não do tributo teria o condão de definir a natureza do lançamento do tributo e, conseqüentemente, o prazo de decadência a ele aplicável, impõe-se empreender não a busca de significado literal que os vocábulos postos nos textos legais possam ter, mas sim analisá-los à luz de todo o ordenamento jurídico-tributário para, somente após, chegar-se à correta conclusão.

Ora, tendo-se presente consistir o lançamento um procedimento administrativo (atividade) tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, etc (CTN, art. 142); tendo-se presente que nos tributos sujeitos ao pagamento sem o prévio exame da administração não existe, propriamente, o lançamento; tendo-se presente, por fim, que a administração pública, tomando por empréstimo toda a atividade exercida pelo contribuinte (não apenas o pagamento, que é eventual), tacitamente a homologa, evidentemente que o pagamento do tributo não é fator fundamental, senão para a simples conferência se o "quantum" apurado "casa" com o "quantum" recolhido. Fundamental, isto sim, é toda atividade exercida pelo contribuinte levada a conhecimento da autoridade administrativa, esta sim objeto da homologação.

O pagamento, assim, por si só, não tem o condão de definir a modalidade de lançamento a que o tributo se sujeita, sob pena de se ter de assumir que esta poderia ser dupla, conforme houvesse ou não o pagamento.

Enfim, por essas razões, entendemos que o lançamento de IRPJ é por homologação, devendo a contagem de prazo decadencial, portanto, ser feita em conformidade com a regra prescrita no artigo 150, § 4º, do CTN."

Por outro lado, no que se refere à contribuição social lançada – CSLL – esta também têm indiscutível natureza tributária e seu prazo decadencial também se rege pelo CTN, sendo igualmente de cinco anos.

De fato, a despeito da venerável posição de parte do Colegiado no sentido de não caber (...) este órgão colegiado, integrante do Poder Executivo, negar aplicação a dispositivo legal em vigor, enquanto não reconhecida sua inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal", no caso em espécie, ousou dela



Processo nº : 10293.001301/98-34
Acórdão nº : 107-07.287

divergir, especialmente no que se refere à aplicação do artigo 45 da pré-falada Lei nº 8.212/91, porque, como se verá, não se esta aqui a simplesmente negar vigência a uma lei, mas, sim, a de aplicar a lei que especificamente deve reger a matéria.

Para esclarecer tal discordância, mister rememorar a moderna classificação das espécies tributárias já diversas vezes exaltada pela Colenda Suprema Corte e claramente dissecada no voto proferido pelo Excelentíssimo Ministro Carlos Velloso, no julgamento do RE nº 138.284/CE, datado de 1º de julho de 1992, ou seja, posteriormente à edição da Lei nº 8.212/91:

"As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) impostos (CF, arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (CF, art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (CF, ar. 145, III); c.2. parafiscais (CF, art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (CF, art. 195, I, II, III), c.2.1.2. outras de seguridade social (CF, art. 195, parág. 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, CF, art. 212, parág. 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, CF, art. 240); c.3. especiais: c.3.1 de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2. corporativas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148)."

Depreende-se da classificação tributária erigida pelo Ministro Carlos Velloso e acima reproduzida que as contribuições sociais, portanto, têm natureza tributária. E tal posicionamento do Pretório Excelso, como dito, não é isolado, o que se atesta pela transcrição de importantes manifestações do irretocável Ministro Moreira Alves, escolhidas dentre tantas outras manifestações dos Ministros daquela Corte:

"Sendo, pois, a contribuição instituída pela Lei nº 7.689/88 verdadeiramente contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social, com base no inciso I do artigo 195 da Carta Magna, segue-se a questão de saber se essa contribuição tem, ou não, natureza tributária em face dos textos constitucionais em vigor. Perante a Constituição de 1988, não tenho dúvida em manifestar-me afirmativamente." (RE nº 146.733/SP; j. 29.06.1992)

"Esta Corte, ao julgar o RE 146.733, de que fui relator, e que dizia respeito à contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas instituída pela Lei nº 7.689/88, firmou orientação no sentido de que as contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social têm natureza tributária, embora não se enquadrem entre os impostos." (Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1 Distrito Federal; j. 1º.12.1993)

Processo nº : 10293.001301/98-34
Acórdão nº : 107-07.287

Desse modo, afigura-se incontestemente a natureza tributária da contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88, assim como de qualquer outra contribuição social. Tal afirmação, contudo, não esgota a questão, porquanto a natureza tributária das contribuições sociais acarreta-lhes conseqüência de suma importância ao deslinde da controvérsia instaurada nestes autos, qual seja, a sua submissão às normas gerais de tributação veiculadas por lei complementar.

Retomando-se o voto do ilustre Ministro Carlos Velloso acima transcrito parcialmente, o qual, lembre-se, trata da figura das contribuições sociais no novel ordenamento, infere-se que:

“(…) 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 (CF, art. 146, III, b; art. 149).”

Corroboram esse entendimento diversas manifestações do Egrégio Supremo Tribunal Federal, o que se atesta pela transcrição de trechos de votos da lavra do Ministro Ilmar Galvão, proferidos, respectivamente, no julgamento dos já citados RE nº 146.733/SP e Ação Declaratória de Constitucionalidade 1-1/DF:

“A contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88 está prevista no art. 195 da Constituição Federal.

O dispositivo e seus incisos e parágrafos definem o tributo (**caput**), os contribuintes (inciso I e parágrafo 8º) e a base de cálculo.

Nada deixaram, como se vê, para eventual lei complementar, que, assim, não faz falta. A sua instituição, por isso, pôde ser autorizada por meio de lei (ordinária), no **caput** do art. 195, sendo certo que as «normas gerais» a que está sujeita hão de ser encontradas na lei complementar que, entre nós, já regula a matéria prevista no art. 146, III, b, da CF.”

“Na verdade, no que tange à base de cálculo, as vedações constitucionais são circunscritas às hipóteses de taxas relativamente aos impostos (art. 145, par. 2º) e de impostos da competência residual da União, no que diz respeito aos demais impostos, federais, estaduais ou municipais (art. 154, I).



Processo nº : 10293.001301/98-34
Acórdão nº : 107-07.287

Não referem, pois, às contribuições sociais, como as de que se trata, em relação as quais se limitou, no art. 149, a declarar sujeitas às normas do artigo 146, III e 150, I e III, além do disposto no art. 195, par. 6º."

Com efeito, dúvidas não hão de remanescer acerca da submissão das contribuições sociais, dentre elas a de que ora se trata, às normas gerais referidas no artigo 146, III, da Carta Magna, as quais estão contidas no Código Tributário Nacional. Isso a despeito da desnecessidade de lei complementar para sua instituição, conforme também já decidiu a Egrégia Suprema Corte.

Dita o referido artigo 146, III, da Constituição Federal que:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, **prescrição e decadência tributários;**
(...)” (grifos nossos)

No Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172/66, alçada à categoria de lei complementar quando da sua recepção pelo ordenamento vigente -, a decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário está prevista, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, no artigo 150, § 4º, e, para os demais tributos, no artigo 173, I.

Tratando-se de tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação, como de fato se trata, aplica-se à espécie o artigo 150, § 4º, do CTN, o qual dita que se operará a decadência em cinco anos "(...) a contar da ocorrência do fato gerador (...)".

E nem se alegue, no que tange às contribuições de seguridade social, que o artigo 45 da Lei nº 8.212/91 referir-se-ia a regra específica de decadência a elas aplicável, haja vista que, como visto à exaustão, determina a Constituição Federal que a decadência em matéria tributária deve ser tratada por lei complementar. Ou seja, sendo inegável a natureza tributária da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, está



Processo nº : 10293.001301/98-34

Acórdão nº : 107-07.287

ela, pois, sujeita ao mencionado mandamento constitucional devidamente regulamentado no Código Tributário Nacional.

Não se trata, aqui, como já de início asseverado, de negar aplicação a dispositivo vigente de lei ainda não declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal e, por via de consequência, de negar vigência à Portaria MF 103/2002 que delimitou a competência dos Conselhos de Contribuintes, mas, sim, de eleger, entre dois dispositivos de lei, aquele que mais se adapta ao ordenamento vigente.

Ensina o Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira, em lição de atualidade e profundidade indiscutíveis, que:

"A interpretação das leis não deve ser formal, mas sim, antes de tudo, real, humana, socialmente útil. (...) Se o juiz não pode tomar liberdades inadmissíveis com a lei, julgando 'contra legem', pode e deve, por outro lado, optar pela interpretação que mais atenda às aspirações da Justiça e do bem comum" (RSTJ 26/384)

Ora, não se está a tratar aqui tão-somente da aplicação da Lei nº 8.212/91, mas também do Direito, haja vista que, repisando regra comezinha do direito processual, ao julgador cabe aplicar a Lei e o Direito.

Ninguém menos que Miguel Reale, elucidando o pensamento sempre vivo do saudoso jurista italiano Tullio Ascarelli, brilhantemente ensina que:

"O ato interpretativo, segundo Ascarelli, não se reduz a mera inferência lógica a partir de regras de direito, tomadas como premissas, mas ao contrário, representa uma valoração a partir de paradigmas normativos. (...) Como se vê, Ascarelli estava convencido, e este é um dos seus grandes méritos, que não pode haver interpretação que não envolva uma preferência valorativa, segundo parâmetros normativos, os quais delimitam a função criadora do intérprete, mas não a suprimem. Interpretar é valorar, ou seja, optar entre valores compatíveis com a estrutura normativa. Todo intérprete, por mais isento ou neutro que queira ser, jamais poderá libertar-se, primeiro, de seu coeficiente pessoal axiológico e, em segundo lugar, do coeficiente social de preferência inerente à sociedade a que ele pertence, ou ao "tempo histórico" que está vivendo. O advogado, o teórico ou o juiz são, antes de mais nada, homens inseridos num contexto de valorações e de preferências. Antes do jurista, há, em suma, a consciência, que é, ao mesmo tempo, uma realidade psíquica, com motivações econômicas, morais, religiosas, as quais não podem deixar de condicionar o ato interpretativo.



Processo nº : 10293.001301/98-34
Acórdão nº : 107-07.287

Para chegar a uma "interpretação concreta", Ascarelli adota a tese desenvolvida por um grande mestre da Teoria do Estado, Herman Heller, segundo o qual a interpretação não se põe no fim, como resultado do ordenamento, mas sim no começo do ordenamento, o que quer dizer que ela condiciona o sistema normativo. Por outras palavras, o ordenamento jurídico só se torna pleno graças à mediação hermenêutica, ou, mais propriamente, graças ao trabalho criador do intérprete. (...)." ("A teoria da interpretação segundo Tullio Ascarelli", in Revista de Direito Mercantil, Industrial, Económico e Financeiro nº 38, p. 75).

Alias, se dúvidas outrora houvesse quanto a função judicante na esfera administrativa, estas se dissiparam com o advento da Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, aplicável no âmbito do processo administrativo tributário federal, que, solenemente, proclamou que **"nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de atuação conforme a lei e o Direito"** (art. 2º., par. Único, inciso I).

Nessa vereda, diga-se que a questão não se põe ao extremo de reputar inconstitucional esta ou aquela norma, mas sim de interpretar o Direito vigente, como princípio ao exercício das funções de um órgão judicante. Isso, pois, afastada a "consciência" do julgador, esvaziada estaria a tarefa desse Egrégio Colegiado, mormente considerando que a interpretação é instrumento imprescindível a qualquer operador do Direito.

Deveras, não se há de fechar os olhos ao fato de que a Constituição incumbiu à lei complementar a competência para disciplinar o instituto da decadência em matéria tributária, competência esta exercida pelo Código Tributário Nacional e aplicável às contribuições sociais, conforme interpretação pacífica engendrada do Egrégio Supremo Tribunal Federal, guardião da Constituição Federal.

Remetendo-se novamente a atenção à supra transcrita lição de Miguel Reale, frise-se que "o ordenamento jurídico só se torna pleno graças à mediação hermenêutica". É, portanto, lançando-se mão dessa mediação hermenêutica, e de nada mais, que se aplica ao caso concreto o artigo 150, § 4º, do Código Tributário



Processo nº : 10293.001301/98-34
Acórdão nº : 107-07.287

Nacional ao invés do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, privilegiando-se a plenitude do ordenamento jurídico.

Noutro giro e se mais não bastasse, não se pode negar que precedentes jurisprudenciais declaratórios da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91 também devem ser sopesados na verificação da aplicação da lei ao caso concreto, a exemplo do acórdão oriundo do julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nº 63.912, incidente no Agravo de Instrumento nº 2000.04.01.092228-3/PR, cuja ementa é a seguir transcrita:

“Arguição de Inconstitucionalidade. Caput do artigo 45 da Lei nº 8.212/91.

É inconstitucional p caput do artigo 45 da Lei nº 8.212/91 que prevê o prazo de 10 anos para que a seguridade social apure e constitua seus créditos, por invadir área reservada à lei complementar, vulnerando, dessa forma, o art. 146, III, b, da Constituição Federal.”
(TRF – 4ª Região – Corte Especial – DJ 05.09.2001)

Nesse sentido, se o julgador possui em mãos instrumentos cujo manejo possibilita a aplicação ao caso concreto de norma harmônica com o ordenamento jurídico, pode e deve fazê-lo. Não se há de esperar que o Egrégio Supremo Tribunal Federal reconheça a inconstitucionalidade apontada via declaração efetuada pelo controle difuso, cuja extensão de efeitos a todos os contribuintes reclamaria a edição de Súmula do Senado Federal, ato de discricionariedade indiscutível.

Assim, se é certo que os Conselhos de Contribuintes devem se pautar segundo suas regras de competência judicante, não menos certo é o fato de que no exercício dessa atividade, cuja competência deriva do Decreto 70235/72, lei ordinária como proclamado pelo Poder Judiciário, devem os julgadores, por força dos princípios emergentes na Lei já citada Lei 9.784/99, aplicar o direito cabível à espécie. É justamente em face dessa realidade contextual que se deve tomar a referida Portaria MF 103/02 como veiculadora de regras não exaustivas de competência.

Noutras palavras, quando a lei e o direito aplicável emergirem de forma incontestada, sobretudo quando derivados de reiteradas manifestações ou de decisões definitivas de Tribunais Superiores, especialmente do Supremo Tribunal Federal



Processo nº : 10293.001301/98-34
Acórdão nº : 107-07.287

quando este, de forma definitiva, já tenha feito o devido controle de constitucionalidade, o órgão julgante não somente pode como deve aplica-los.

Diante do exposto, permanece em litígio unicamente a parcela relativa ao mês de novembro de 1993, ainda não atingida pelo prazo decadencial.

MÉRITO

Quanto ao mérito, a fiscalização informa que *"Em 17/03/1998, houve uma representação contra a fiscalizada que indicava a falta de recolhimento, no sistema da Receita Federal, de tributos referentes às notas fiscais emitidas para a empresa ELO ENGENHARIA LTDA., durante o ano de 1993."*

Devidamente intimada por meio do Termo de Início de Ação Fiscal, a recorrente alegou não possuir qualquer movimentação relativa ao período em questão, bem como solicitou prazo para a apresentação de documentos.

Posteriormente, efetuou a entrega para a fiscalização, de sete dos dez talonários de notas fiscais impressos conforme autorização para impressão nº 102/91, além de declaração (fls. 090), onde afirma ter extraviado os outros três talonários em falta. Apresentou, ainda, anúncios em jornais (fls. 91 a 93), com publicações datadas de 14/08/98, 17/08/98 e 18/08/98, com a comunicação do extravio das notas fiscais em questão.

Compulsando os autos, chega-se às seguintes constatações:

- o Fisco deu início aos procedimentos de fiscalização junto à recorrente em 23/07/98, tendo em vista a representação fiscal (fls. 096), a qual comunica que a recorrente manteve operações com a empresa Elo Engenharia Ltda., sendo que esta escriturou dispêndios, para os quais, como comprovação, apresentou as notas fiscais de nºs 451 a 459, de titularidade da recorrente, porém, não consta o recolhimento de tributos em nome da mesma;
- após intimada a fornecer os documentos, a fiscalizada apresentou publicações em jornais, do extravio de três talonários



Processo nº : 10293.001301/98-34
Acórdão nº : 107-07.287

de notas fiscais, porém, com data posterior a de início da fiscalização;

- na peça recursal fundamenta sua defesa sob a alegação de que a fiscalização não comprovou o efetivo recebimento dos valores constantes nas notas fiscais em questão.

É importante ressaltar que a recorrente limita-se a afirmar que não foi comprovado pela fiscalização o efetivo pagamento das notas fiscais.

Cabe aqui citar, por ser inteiramente aplicável ao caso, o entendimento exarado no Parecer Normativo CST nº 11/76, no sentido de que a receita deverá ser reconhecida no exercício em que se tornar juridicamente disponível, independentemente do pagamento, em plena harmonia com a legislação de regência e com os princípios contábeis geralmente aceitos.

Com efeito, se é certo de que o regime que impõe a determinação do lucro líquido é o regime de competência, não menos certo é de que este pode e deve ser apurado pela aplicação de todos os princípios de contabilidade geralmente aceitos, dentre os quais o próprio princípio da competência (ou, mais especificamente, de realização da receita).

De fato, o reconhecimento de uma receita não se faz apenas em razão do ingresso em caixa pela contrapartida da venda de mercadorias ou serviços, mas sim, pela efetiva realização da operação, ou seja, deve ser reconhecida a receita quando estiver realizada a operação, com o devido cumprimento de todas as condicionantes que a teoria contábil nos impõe, independentemente do regime de caixa.

Ou seja, não se trata simplesmente de afirmar que o lançamento não procede em razão da não comprovação, por parte da fiscalização, dos pagamentos correspondentes às notas fiscais, isto é, não é apenas o pagamento que comprova a realização dos serviços. Poderia ter havido permuta de serviços por bens, ou de serviços por serviços ou, ainda, concedido prazo para a liquidação dos valores.



Processo nº : 10293.001301/98-34
Acórdão nº : 107-07.287

De todas as peças que compõem os autos, nenhuma delas vêm em auxílio da recorrente, muito pelo contrário, denotam que a empresa efetivamente prestou os serviços discriminados nas notas fiscais, pois, conforme comprovou o Fisco, as notas constantes na escrituração da empresa que deu origem à representação fiscal são, efetivamente, aquelas impressas pela recorrente.

Além disso, caso se tratasse, efetivamente, de extravio dos talonários, deixou a contribuinte de tomar as providências necessárias e cabíveis na época oportuna, ou seja, a publicação em jornais de grande circulação, bem como a comunicação à fiscalização, sem embargo do fato de que, se verdadeira fosse a sua alegação, deveria ter trazido aos autos do processo elementos que militassem a seu favor.

Dessa forma, a omissão de receitas deve ser mantida.

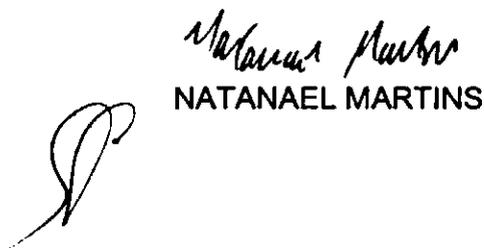
TRIBUTAÇÃO REFLEXA

IRFONTE – PIS/REPIQUE – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – COFINS

Os lançamentos chamados decorrentes, devem observar o mesmo procedimento adotado no principal, em virtude da relação de causa e efeito que os vincula.

Diante do exposto, voto no sentido de acolher, em relação aos fatos geradores ocorridos nos períodos de: 30/06/93, 31/07/93, 31/08/93, 30/09/93, 31/10/93, a decadência e, quanto ao mérito, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 14 de agosto de 2003.


NATANAEL MARTINS