



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

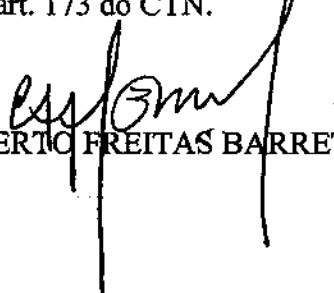
Processo nº 10640.002769/2005-01
Recurso nº 156.290 Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-00.484 – 1ª Turma
Sessão de 25 de janeiro de 2010
Matéria IRPJ e OUTROS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MELT METAIS E LIGAS S/A

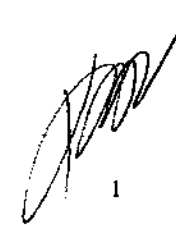
CONHECIMENTO. CSLL. DECADÊNCIA. APLICABILIDADE DO PRAZO PREVISTO NO ARTIGO 45 DA LEI Nº. 8.212/91. Não merece conhecimento o Recurso que requer a aplicação do prazo previsto no artigo 45 da Lei nº 8.212/91, o qual foi declarado inconstitucional, conforme Súmula Vinculante nº 08 editada pelo Supremo Tribunal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

IRPJ. IRRF. 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, por maioria de votos, negar provimento, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os conselheiros Antonio Praga que dava provimento parcial para restabelecer a exigência do IR-FONTE e Carlos Alberto Freitas Barreto que negava provimento, restabelecendo a tributação do IRPJ e CSLL, contando-se o prazo na forma do art. 173 do CTN.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.


1



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 em 13/11/2007 pela Fazenda Nacional, com fundamento no artigo 7º, incisos I e II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais vigente à época, contra Acórdão nº 103-23.033, proferido pela Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

O processo trata de Auto de Infração (fls. 03/14) relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (fls. 03/14), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls. 15/25), e Imposto de Renda Retido na Fonte (fls. 26/50), perfazendo um crédito tributário no valor de R\$ 23.999.064,04, compreendendo o principal, multa de ofício, multa isolada e juros de mora calculados até 30/11/2005.

De acordo com o relatório da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Juiz de Fora, as irregularidades ensejaram os lançamentos dos tributos e contribuição nos anos-calendário de 1999, 2000 e 2001.

A ciência do Auto de Infração se deu em 21/12/2005.

De acordo com o relatório do 1º Conselho de Contribuintes, em 19/01/2006 o contribuinte apresentou Impugnação alegando, dentre outros fundamentos, (i) nulidade total do auto de infração, tendo em vista que o fisco lavrou o Auto sem a resposta ao último termo de Intimação; (ii) nulidade do valor da penalidade isolada, que deveria se dar em processo apartado do IRPJ; (iii) decadência do IRPJ e CSLL em relação ao ano calendário de 1999; (iv) decadência do IRRF atingindo a totalidade do Auto de Infração; (v) quanto ao mérito, alegou não procederem as alegações do Fisco; (vi) requereu a compensação de ofício dos prejuízos fiscais do ano calendário de 1998, com matéria tributada nos períodos não abrangidos pela decadência; (vii) por fim, alegou improcedência do lançamento das multas em todos os Autos de Infração e concluiu solicitando “o decotamento do valor de todas as penalidades lançadas”.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamentos, em seu Acórdão DRJ/JFA 09-13.570/2006 (fls. 734/756), entendeu por bem considerá-lo procedente em parte, acolhendo a decadência do IRRF em relação ao fato gerador 31/12/1999 e reconhecendo o direito à compensação, no valor da infração apurada para o ano calendário de 1999, do saldo de prejuízos acumulados em anos-anteriores e do prejuízo apurado naquele próprio ano-calendário.

Em relação à parcela exonerada, a primeira instância julgadora recorreu de ofício ao 1º Conselho de Contribuintes.



O Recurso Voluntário reiterou as razões da peça impugnatória, abrangendo a exigência relativa ao IRPJ e CSLL para o ano calendário de 1999, a cobrança da multa isolada pela omissão de informações na DIPJ e a autuação do IRRF referente ao ano calendário de 2000, não recorrendo das autuações do IRPJ e CSLL referentes aos anos-calendário 2000 e 2001 (fls. 851, relatório do acórdão recorrido).

O Acórdão nº 103-23.033 (fls. 841/862), da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, acolheu a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário do IRRF relativo ao ano-calendário de 2000; por maioria de votos, acolheu a preliminar em relação ao IRPJ e CSLL relativos ao ano calendário de 1999, e no mérito, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário para excluir a "exigência de multa regulamentar", e negou provimento ao recurso *ex officio*. A Decisão restou assim ementada:

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.- DECADÊNCIA.

FRAUDE O fisco dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador, para promover o lançamento de tributos e contribuições sociais enquadrados na modalidade do art. 150 do CTN, a do lançamento por homologação. Inexistência de pagamento, ou descumprimento do dever de apresentar declarações, não alteram o prazo decadencial nem o termo inicial de sua contagem. Nos casos de comprovação de evidente intuito de fraude conta-se o prazo de acordo com a norma do art. 173, I, do CTN, antecipando-se o termo inicial para a data da entrega da DIPJ.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ. COMPENSAÇÃO DO SALDO DE PREJUÍZOS DE PERÍODOS ANTERIORES. Na apuração do resultado em procedimento de ofício deve ser considerado, para o IRPJ, o saldo acumulado de prejuízos anteriores, dentro dos limites legais, que deixou de ser considerado na apuração original.

MULTA DE OFÍCIO. SUCESSÃO. Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora quando o controle da sucedida e da sucessora é exercido pelas mesmas pessoas.

Na seqüência, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial contra o r. acórdão (fls. 867/888), requerendo o afastamento da decadência dos lançamentos de IRRF (ano calendário 2000), IRPJ e CSLL (ano calendário 1999), alegando, em síntese, (i) a ocorrência de contrariedade ao artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, uma vez que, nos casos em que não há recolhimento do tributo devido, o lançamento é efetuado de ofício, razão pela qual se aplica o artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional para a contagem do prazo decadencial e não o artigo 150, § 4º do mesmo *codex*; (ii) a entrega da declaração de ajuste não implica na antecipação da contagem do prazo decadencial; e (iii) não há que se falar em decurso do prazo decadencial para a administração pública proceder ao lançamento da CSLL (ano calendário 1999) vez que o auto de infração foi lavrado em data anterior ao término do prazo de dez anos disposto no art. 45 da Lei 8.212/91, que é norma especial frente aos arts. 150, § 4º e 173, I, do CTN, não havendo conflito entre essas disposições.

A Fazenda Nacional não recorreu do item em que foi aplicada multa qualificada de 150% sobre a glosa de custos decorrentes de notas fiscais frias, já que o 1º

Conselho de Contribuintes aplicou o art. 173, I, do CTN, em razão da existência de fraude ou simulação.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a final diagonal stroke.

Voto

Conselheira Karem Jureidini Dias

O Recurso da Fazenda é tempestivo e lhe foi dado seguimento. Saliento, contudo, que nesta nova análise conheço parcialmente do recurso. Primeiramente, de se salientar que a Recorrida, em contrarrazões, suscita preliminar de não conhecimento do Recurso Especial no que tange a decadência para o IRRF, tendo em vista que foi unânime o acórdão recorrido nesta parte e não teria restado configurada a divergência. Sobre este ponto, entendo que não assiste razão à recorrida. De fato, a decadência para o IRRF foi votada por unanimidade, entretanto, a Recorrente apontou paradigma suficiente a configurar a divergência, conforme item I.1 do Recurso Especial e Acórdãos CSRF/01-03.103 e CSRF/01-01.994, pelo que dele conheço nesta parte.

Não obstante, o Recurso Especial não deve ser conhecido na parte em que pede a aplicação do artigo 45 da Lei n. 8.212/91, pelas razões abaixo aduzidas.

Da aplicação da regra especial de decadência das contribuições sociais previstas no artigo 45 da Lei nº 8.212/91

A Fazenda requer a aplicação do art. 45 da Lei 8.212/91 ao caso, a fim de que se afaste a decadência anteriormente acolhida para a CSLL. Para tanto, verifica-se que:

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

(ii) o acórdão recorrido, neste passo, cancelou a exigência fiscal relativa ao ano-calendário de 1999;

(iii) a ciência dos lançamentos ocorreu em 21/12/2005;

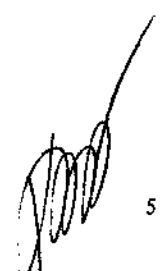
O primeiro ponto que deve ser analisado, imprescindível para a solução do presente caso, é a natureza jurídica das contribuições sociais, o que determina o prazo decadencial a ser aplicado.

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 Social sobre o Lucro Líquido é contribuição 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, 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.

Da aplicação do art. 173, I, em detrimento ao art. 150, §4º, ambos do CTN

A Fazenda requer a aplicação do art. 173, I, do CTN, em detrimento ao art. 150, §4º, CTN, a fim de que sejam mantidos os lançamentos de IRRF, relativo ao ano-calendário de 2000, e IRPJ, relativo ao ano calendário de 1999.

A questão versa sobre aplicabilidade do prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional em detrimento daquele previsto no artigo 173 do mesmo *codex*. Para tanto, importante reiterar que:

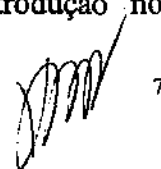
(i) Os tributos em questão são IRPJ, ano-calendário 1999, e IRRF ano calendário 2000.

(ii) Não há informação nos autos acerca do recolhimento parcial, mas o lançamento é referente a redução indevida da base de cálculo do IRPJ e CSLL, o que faz presumir, se não o recolhimento, o dever de pagar.

(iii) Não houve imposição de multa qualificada para a parte do lançamento em que acolhida a decadência, no entanto, houve imposição de multa qualificada para outro item do lançamento.

(iv) A ciência do lançamento ocorreu em 21/12/2005.

Primeiramente, importante aspecto a ser analisado é o método de apuração aplicado ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e ao Imposto de Renda Retido na Fonte. 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 e o Imposto de Renda Retido na Fonte, 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 e o IRRF, devem 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. 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, desde que existente apuração e não constatado dolo, fraude ou a simulação. Neste passo, em se tratando de IRPJ, fatos geradores ocorridos em 31/12/1999, e IRRF, fatos geradores mais recentes em 15/12/2000 (fls. 741, relatório DRJ), considerando a contagem do prazo conforme previsto no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional e tendo em vista que a notificação do contribuinte ocorreu 21/12/2005, constatou-se a decadência de ambos os lançamentos efetuados, uma vez que o prazo para o lançamento em que foi argüida a decadência de IRPJ seria em 31/12/2004, e o prazo para o lançamento em que foi argüida a decadência de IRRF seria em 15/12/2005.

Por todo o exposto, voto por CONHECER em parte o Recurso Especial da Fazenda Nacional, e na parte conhecida, NEGAR PROVIMENTO ao Recurso da Fazenda Nacional.

É como voto.



Karem Jureidini Dias - Relatora