



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

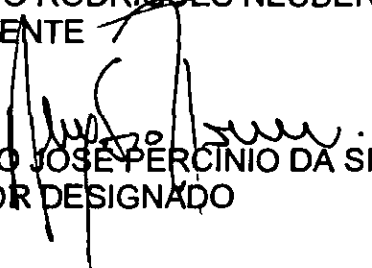
Processo nº : 10665.001904/2003-43
Recurso nº : 139.445
Matéria : IRPJ E OUTRO - Ex(s): 1999 a 2002
Recorrente : FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DE ITAÚNA
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 18 de maio de 2005
Acórdão nº : 103-21.948

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. A Fazenda Pública 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 da sua contagem.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DE ITAÚNA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso para ACOLHER a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário, vencidos o Conselheiro Flávio Franco Corrêa, (Relator), que acolheu a decadência apenas em relação ao IRPJ, e o Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber, que negou provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 08 JUL 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, MAURÍCIO PRADO DE ALMEIDA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.001904/2003-43
Acórdão nº : 103-21.948

Recurso nº : 139.445
Recorrente : FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DE ITAÚNA

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por Fundação Universidade de Itaúna, devidamente qualificada nos autos, contra o Acórdão DRJ/Belo Horizonte/MG nº 5.247 (fl. 677), da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte/MG, que julgou procedentes os auto de infração de imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ), fls.09 a 14, e da contribuição social sobre o lucro (CSSL), fls. 72 a 79.

Junto ao presente processo, apensado, está o de nº 10665.001633/2002-45, com quatro volumes e três anexos, no qual se decidiu, exclusivamente, sobre a suspensão da imunidade da Fundação. Consta, neste último, o termo de constatação e notificação fiscal, de 28.11.2002, em fls. 06 a 52, lavrado pelos agentes fiscais responsáveis pelas verificações e conclusões que ensejaram a suspensão da imunidade, para fins do IRPJ, e da isenção da CSSL, para o período entre 01.01.1998 e 31.12.2001. As declarações de imunidade e de isenção para o lapso temporal em tela estão inseridas em seus autos.

A fiscalização iniciou-se no dia 17.07.2002. Logo depois, em 14.08.2002, a fiscalizada impetrou mandado de segurança preventivo na Seção Judiciária de Minas Gerais, com o nº 2003.38.00.057725-9, pretendendo, mediante ordem judicial, evitar a autuação, por não recolher quaisquer contribuições previdenciárias sob sua administração, nem ser punida, direta ou indiretamente, pelo mesmo motivo.

Em 11.09.2002, a autoridade judicial deferiu parcialmente o pedido liminar, proibindo a autoridade fiscal de exigir a demonstração de cumprimento ao artigo 19 e parágrafos da Lei nº 10.260/2001, além de vedar a imposição de sanção pela ausência de sua observância.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.001904/2003-43

Acórdão nº : 103-21.948

Em 15/10/2002, homologou-se o pedido de desistência formulado pela impetrante, tornando sem efeito a liminar parcialmente deferida, extinguindo-se o processo sem julgamento do mérito.

Em 27.12.2002, a autuada ingressou com sua defesa administrativa à notificação fiscal. Após a análise das alegações e dos documentos trazidos aos autos, o titular da delegacia de seu domicílio, no exercício de suas atribuições, decidiu expedir os Atos Declaratórios Executivos nº 13 e 14, de 1º de setembro de 2003, o primeiro relativo à suspensão da isenção da CSLL, e o segundo, relativo à suspensão da imunidade, para fins de IRPJ, dando-se ciência à interessada em 04.09.2003, que preferiu não impugná-los no processo nº 10665.001633/2002-45.

Em seguida, a Fiscalização providenciou a lavratura dos autos de infração do IRPJ e, em reflexo, da CSSL, onde estão descritas as seguintes infrações:

a) OMISSÃO DE RECEITAS – RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS.

Falta de escrituração, nas contas de resultado, de 70% (setenta por cento) das receitas auferidas com os cursos de especialização e de pós-graduação, entre janeiro de 1998 e dezembro de 2001.

Enquadramento legal para o IRPJ: art. 2º da Medida Provisória nº 374/93 e reedições, convalidadas pela Lei nº 8.846/94; artigos 195-II, 197 e parágrafo único, 225, 226 e 227 do RIR/94; artigo 24 da Lei nº 9.249/95; artigos 249-II, 251 e parágrafo único, 278, 279, 280, 283 e 288 do RIR/99.

Enquadramento legal para a CSSL, em reflexo: artigo 2º e §§ da Lei nº 7.689/88; artigos 19 e 24 da Lei nº 9.249/95; artigo 1º da Lei nº 9.316/96; artigo 28 da Lei nº 9.430/96; artigo 6º da Medida Provisória nº 1.807/99 e reedições; artigo 6º da Medida Provisória nº 1.858/99 e reedições.

b) ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL - LUCRO REAL NÃO DECLARADO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.001904/2003-43
Acórdão nº : 103-21.948

Em decorrência da constatação da violação aos preceitos legais que estabelecem os requisitos para o gozo da imunidade tributária do IRPJ e da isenção da CSLL, a Fundação foi intimada a optar, em 08.09.2003, pela forma de tributação do seu lucro, conforme fls. 104 a 107, intimação que se reiterou em 01.10.2003, em fls. 108 a 110, sem cumprir-se, todavia.

Com base nos livros contábeis, a Fiscalização apurou o lucro líquido e o lucro real trimestral, conforme demonstrativos em fls. 23 a 55, promovendo-se as devidas compensações de prejuízo, de acordo com o Termo de Verificação Fiscal, em fls. 15 a 19, com enquadramento legal no artigo 195, do RIR/1994, e artigo 249, do RIR/1999.

c) FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL.

Enquadramento Legal: artigo 2º e §§ da Lei nº 7.689/88; artigo 19 da Lei nº 9.249/95; art. 1º da Lei nº 9.316/96; artigo 28 da Lei nº 9.430/96; artigo 6º da Medida Provisória nº 1.807/99 e reedições; art.6º da Medida Provisória nº 1.858/99 e reedições.

Cientificada do lançamento em 23.10.2003, em fl. 282, a fiscalizada apresentou impugnação em 21.11. 2003, em fls. 283 a 295, com base nos seguintes fundamentos:

- 1) que a auditoria fiscal resultou na adoção do procedimento de suspensão da imunidade e de isenção, formalizado no Termo de Constatação e Notificação Fiscal, do qual foi cientificada e notificada a apresentar provas e alegações no prazo de 30 trinta dias;
- 2) que demonstrou, em suas alegações, preencher todas as disposições constitucionais e legais para o gozo da imunidade, rejeitadas, porém, pelo Delegado da Receita Federal em Divinópolis;
- 3) que o motivo alegado, quanto à CSLL, é o suposto descumprimento dos requisitos do art. 55, incisos II, III, IV e V da Lei nº 8.212/91;
- 4) que o motivo alegado, quanto ao IRPJ, é a suposta violação ao art. 14, incisos II e III do CTN (Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172/66) e dos §§ 2º, alíneas 'a', 'b' e 'c', e 3º do art. 12 da Lei nº 9.532/97;

3



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.001904/2003-43
Acórdão nº : 103-21.948

5) que os motivos que levaram o Fisco à suspensão de sua imunidade e à presente autuação foram:

- a aplicação de parte dos superávits de ano anterior em fundos de renda fixa;
- supostamente omitir nos seus livros contábeis parte das receitas dos cursos de pós-graduação em Odontologias terceirizados para empresas de prestação de serviço;
- supostamente remunerar ocupante de funções efetivas que participam de sua administração superior;
- não ter concedido 20% da gratuidade e por não possuir Certificado de Entidade Filantrópica emitido pelo CNAS;

6) que, apesar de cumprir todos os requisitos da legislação invocada pela Receita Federal, no que toca à imunidade das contribuições sociais, por ser uma entidade beneficente de assistência social, tem seu direito adquirido, a teor do que prescreve o Decreto-lei nº 1.572, de 1º de setembro de 1977;

7) que o citado Decreto-lei não revogou a isenção das entidades filantrópicas que preenchiam os requisitos legais, assegurando indefinidamente a validade do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos;

8) que a Lei nº 8.212/91 limitou a validade do Certificado ou Registro de Entidade de Fins Filantrópicos em três anos, mas ressalvou os direitos adquiridos (art. 55, §1º);

9) que é entidade educacional sem fins lucrativos, cuja constituição foi autorizada por Lei Estadual nº 3.596/65, exercendo atividades essenciais do Estado, desenvolvendo atividades filantrópicas e assistenciais de grande repercussão social na região que se insere no campo da educação, saúde e da assistência jurídica, possuindo Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, emitido pelo Conselho Nacional do Serviço Social desde 22.09.1972.;

10) que estruturou seus estatutos e programou suas atividades com vista à consecução de uma filantropia auto-sustentada, segundo os critérios legais vigentes à época de sua constituição;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.001904/2003-43
Acórdão nº : 103-21.948

- 11) em face de novos critérios, constantemente alterados, acrescidos e multiplicados, por atos normativos inidôneos e inconstitucionais, não pode ser surpreendentemente descaracterizada;
- 12) que atende ao requisito vigente ao tempo de sua constituição, como exigem o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça, além de observar todas as disposições do CTN e da legislação ordinária vigente, ainda que não lhe sejam aplicáveis;
- 13) que não violou as atuais exigências para o gozo das imunidades: arts. 195, §7º (contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social) e 150, inciso VI, alínea c (impostos sobre a renda, o patrimônio e os serviços) da Constituição;
- 14) que as aplicações financeiras, com parte de seus superávits, não representam ofensa aos dispositivos legais que exigem a aplicação integral dos recursos e resultados obtidos pela pessoa imune na manutenção e no desenvolvimento das suas atividades institucionais;
- 15) que não houve acusação de desvio de recursos para outros fins distintos dos seus objetivos sociais (educação, assistência social, melhoramento de suas instalações, etc.);
- 16) que estando envolvida na construção de obras de engenharia vultuosas, o bom administrador deve se programar financeiramente e obter o melhor resultado dos recursos que possui;
- 17) que firmou contratos de permissão de uso das instalações da Faculdade de Odontologia, para oferta de cursos de pós-graduação *lato sensu*, atendidas certas condições, como a gratuidade para pacientes comprovadamente carentes;
- 18) que o contrato acima firmado não foi o de prestação de serviços;
- 19) que, pela cessão do uso de suas instalações, recebe 30% do faturamento que equivalem a 100% da receita;
- 20) que os outros 70% são dinheiro alheio que nunca passou por sua titularidade ou pelo seu caixa;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.001904/2003-43

Acórdão nº : 103-21.948

21) que os balanços referentes ao período examinado foram objeto de auditoria independente e tiveram parecer favorável do Conselho Fiscal, com a aprovação da Curadoria de Fundações do Ministério Público estadual e aprovação pela Assembléia Geral, na forma prevista em seu Estatuto, sendo improcedente a acusação de ofensa aos arts. 14, inciso III do CTN e art. 12, §2º, alínea c da Lei nº 9.532, de 1997 (escrituração incompleta e livros fiscais);

22) que a Fiscalização atestou que os membros do Conselho de Curadores e da direção da Fundação Universidade de Itaúna, professores Welerson Romaniello de Freitas, Irineu Carvalho de Macedo e Noé Pereira de Andrade nunca foram remunerados pelo exercício de tais cargos, e sim pela atuação como professores da Universidade de Itaúna e de acordo com a carga horária dedicada ao magistério;

23) que, ao alegar que os valores recebidos pelo Dr. Faíçal David Freire Chequer como professor representam o dobro daqueles pagos aos demais professores, a Fiscalização foi omissa, porque não mencionou que o citado professor leciona em dois turnos do Curso de Direito (diurno e noturno), devendo receber mais do que aqueles que dão aulas em apenas um turno;

24) que é descabida a insinuação de que tal excesso seria remuneração disfarçada de suas funções diretivas, com violação de cláusula expressa dos Estatutos da Fundação;

25) que não existe norma legal que proíba a Universidade de Itaúna (mantida) de remunerar seus diretores, e nada impede que uma pessoa exerça cargos de direção nas duas entidades, mantenedora e mantida;

26) que a 270ª Ata do Conselho de Curadores da Fundação Universidade de Itaúna transcreve pareceres da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência e Assistência Social e julgados de nossos tribunais;

27) que a suspensão se justifica, conforme descrito no Termo de Constatação e Notificação Fiscal, no art. 3º, inciso VI do Decreto nº



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.001904/2003-43
Acórdão nº : 103-21.948

2.536, de 06 de abril de 1998, o qual determinou a aplicação em gratuidade, de, no mínimo 20%, da receita bruta proveniente de venda de serviços;

28) que o requisito do item anterior não é obrigatório, pois não foi instituído em lei e viola os arts. 5º, II, 84, IV, e art. 150, I, da Constituição, e o art. 99 do CTN;

29) que somente lei complementar pode tratar de requisito para gozo de imunidade, como exige o art. 146, inciso II da Constituição;

30) que a Fundação tem direito adquirido à imunidade de contribuições sociais, a teor do art. 1º do Decreto-lei nº 1.572, de 1977 e art. 55, §1º da lei nº 8.212, de 1991, conforme reconhecido pela jurisprudência do STF e do STJ, bastando que fique demonstrado o cumprimento dos requisitos vigentes ao tempo de sua constituição;

31) que o pedido de Reconsideração da Decisão que indeferiu a renovação do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos pelo CNAS está pendente;

32) que não pode ser prejudicada pelo atraso do pedido de reconsideração, mencionado do item 31, supra, mesmo porque os motivos que levaram ao indeferimento do pedido são improcedentes;

33) que a fiscalização tomou por base períodos trimestrais de apuração, o que implica apuração com caráter de definitividade;

34) que o IRPJ e a CSSL sujeitam-se ao lançamento por homologação, submetidos, portanto, ao disposto no art. 150, § 4º, do CTN;

35) que, em razão da regra citada no item precedente, eventuais créditos de IRPJ e de CSSL, existentes até setembro de 1998, já estavam extintos pela decadência, pois a ciência da autuação se deu no dia 23.10.2003;

36) que houve retenções de imposto de renda na fonte, incidente sobre aplicações financeiras realizadas no curso do período compreendido na autuação;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.001904/2003-43
Acórdão nº : 103-21.948

37) que não houve pagamento da CSSL, o que é indiferente ao prazo decadencial, segundo entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

O órgão *a quo* não acolheu a tese de decadência. Quanto ao IRPJ, a autoridade julgadora de 1ª instância entendeu que a ausência de recolhimentos do IRPJ atrai a aplicação do art. 173, I, do CTN, começando a contagem a partir do primeiro dia do exercício seguinte, ou seja, em 1º de janeiro de 2000, para os fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1998. Quanto à CSSL, adotou-se o preceito estabelecido no art. 45 da Lei 8.212/91, que fixou o prazo de decadência de 10 anos, conforme a permissão do art. 150, § 4º, do CTN, que facultou à lei a prerrogativa de estipular prazo decadencial específico.

No mais, a autoridade julgadora declarou a definitividade dos lançamentos de IRPJ e da CSSL, porquanto as questões restantes, suscitadas na impugnação, dizem respeito aos fundamentos que afetam a suspensão da imunidade, confundindo-se com a causa de pedir constante do mandado de segurança impetrado. Em suma, a opção pela via judicial implicou renúncia às instâncias administrativas.

Ciência da decisão em 05.02.2004, em fl. 700.

Recurso a este Colegiado apresentado em 05.03.2004, em fls. 701 a 706.

Relação de bens arrolados pelo próprio Fisco, em fls. 718 a 729, uma vez que os créditos tributários ultrapassaram trinta por cento do patrimônio da autuada e é superior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais).

Nesta oportunidade, aduz, em síntese que:

a) não há como lhe exigir o valor integral do crédito tributário apurado nos autos deste processo, porque a ciência da autuada ocorreu no dia



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.001904/2003-43
Acórdão nº : 103-21.948

23.10.2003, o que importa na decadência de todos os créditos existentes até setembro de 1998;

b) a decadência apontada no item "b", supra, atinge o IRPJ e a CSSL, esta última pela ausência de lei complementar para regular a matéria;

c) ao apreciar a decadência em tema de CSSL, a Câmara Superior de Recursos Fiscais afastou a aplicação do art. 45 da Lei nº 8.212/79, que não se reveste da natureza de lei complementar, restando à Fazenda Pública as regras de caducidade previstas no CTN;

d) a apuração do IRPJ e da CSSL partiu de balanços trimestrais, o que torna os respectivos montantes definitivos, não submetidos aos ajustes de final de ano;

e) a CSSL e o IRPJ sujeitam-se ao lançamento por homologação, consoante o art. 150, § 4º, do CTN;

f) a contagem da decadência, em razão da apuração trimestral, inicia-se ao final do próprio trimestre;

g) é indiferente, para fins de contagem de prazo decadencial, se houve ou não o recolhimento do tributo, durante o período abarcado pela autuação;

h) não deve prosperar a decisão recorrida, na parte em que rejeita a decadência dos créditos anteriores ao último trimestre de 1998.

A recorrente foi defendida pela Drª Emília Maria Velano, inscrição OAB/DF nº 20.037.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.001904/2003-43
Acórdão nº : 103-21.948

VOTO VENCIDO

CONSELHEIRO FLÁVIO FRANCO CORRÊA, Relator

Conheço do recurso, estando presentes os requisitos de admissibilidade.

Discordo da decisão recorrida no ponto em que rejeita a decadência dos créditos de IRPJ, constituídos até setembro de 1998. A doutrina e a jurisprudência já firmaram uma sólida repulsa à idéia de que a ausência de antecipações seria o bastante para atrair o art. 173 do CTN, afastando-se a aplicação do disposto no art. 150, § 4º da Lei nº 5.172/66.

O regime jurídico do tributo é fixado pelo legislador, no exercício da competência que lhe é própria. José Souto Maior Borges¹ explica que a *"opção por uma ou outra modalidade de lançamento obedece a razões de ordem puramente técnica"*, cabendo a lei instituidora do tributo eleger a espécie mais adequada, para fins de facilitar a arrecadação. Se a lei atribuiu ao contribuinte o dever de antecipar o seu pagamento, sem o anterior exame da autoridade administrativa, é certo que o tributo se amolda, pela vontade manifesta do legislador, à sistemática do lançamento por homologação, consoante o preceito contido no art. 150, *caput*. Isso não significa, todavia, que o descumprimento ao dever de promover as referidas antecipações, por parte do contribuinte, modifique o regime jurídico do lançamento, uma vez que a lei não prescreveu a efetividade dos recolhimentos antecipados como condição de sujeição a essa modalidade, e sim a sua obrigatoriedade, a não ser que se acolhesse a idéia absurda da prevalência da vontade do administrado na determinação do regime.

O lançamento é um ato administrativo de aplicação da lei tributária material, como ensina Alberto Xavier³, idéia *"suficientemente compreensiva para*

¹ Lançamento tributário, Malheiros, 2ª edição, pág. 329.

³ Do lançamento- teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário, Forense, 1998, pág. 66.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.001904/2003-43
Acórdão nº : 103-21.948

abranger, na sua unidade, as diversas operações exemplificativamente referidas no art. 142 do CTN, e que não passam de momentos lógicos do processo subsuntivo": a constatação da ocorrência do fato gerador, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo. O que a lei espera, quando o regime do tributo se amolda ao designado lançamento por homologação, é a adequação espontânea do destinatário do preceito legal ao cumprimento da obrigação de antecipar o tributo, procedendo, para tanto, ao conjunto de operações anteriormente indicadas, sem o auxílio do Fisco. Se frustradas as expectativas da lei, em razão da desobediência do sujeito passivo, o regime legal do tributo permanece inalterado, conforme a moldura que lhe deu o Poder Legislativo, no exercício de sua competência.

Desde a vigência da Lei nº 8.383/91, pacificou-se o entendimento de que o IRPJ se insere no contexto do lançamento por homologação, conforme diversos acórdãos deste Conselho e da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Exemplifique-se com o seguinte, citado na obra conjunta de Antonio Ailton Ferreira, Luiz Martins Valero, Ricardo Fernandes de Souza Costa e Victor Hugo Isoldi de Mello Castanho²:

"LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – DECADÊNCIA - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. Por ser tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) amolda-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (art. 173) para encontrar respaldo no parágrafo 4º do art. 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. Decadência reconhecida para os períodos-base de 1987 e 1988, já que o lançamento do IRPJ só foi cientificado à autuada em 03.01.2004 (Acórdão nº 108-04974, de 17.03.1998, publicado no DOU em 15.06.1998, 1º Conselho, 8ª Câmara).

Também não vislumbro a entrega de declaração, qualquer que seja, como condicionante à qualificação do lançamento por homologação, pois a dicção legal

² Regulamento do Imposto de Renda- 2002 – volume II, Fiscosoft Editora, pág. 1.854.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.001904/2003-43

Acórdão nº : 103-21.948

do *caput* do art. 150 não nos remete a tal dependência. Com isso, afirmo total rejeição à corrente que defende a regulação do prazo decadencial pelo art. 173 do CTN, quando o contribuinte não cumprir o dever de informar o fato gerador ou o tributo devido ao Fisco, se a lei prefigurar a exigência aos moldes do lançamento por homologação. Estou convencido de que o pronunciamento do legislador não deixou margem à escolha do contribuinte, por uma regra ou outra, sobre caducidade, conforme o seu proceder. Se a norma de incidência do tributo se ajusta ao regime jurídico do lançamento por homologação, o comportamento do contribuinte não desloca o início da contagem decadencial do dia do fato gerador, exceção feita às hipóteses de dolo, fraude ou simulação, de acordo com a previsão legal do art. 150, § 4º, parte final, do Código.

A elaboração das declarações que se apresentam ao Fisco, de harmonia com a lei, com a indicação do tributo correspondente ao valor apurado no curso do processo lógico que compreende o cumprimento do mandamento legal, não constitui a forma do ato jurídico de aplicação da norma tributária material, mas a simples realização de um dever instrumental, para fins de fiscalização e controle dos pagamentos efetuados, conforme preleciona Alberto Xavier⁴.

Mas não é só. Tendo em vista os interesses da Administração, a legislação tributária cuidou de introduzir nesses documentos uma perspectiva adicional, com a finalidade de bem atender, a final, duas funções: a coleta de informações relativas ao administrado, principalmente no que toca aos valores calculados pelo particular, quando da espontânea subsunção dos fatos ocorridos à lei material, para possibilitar ao Fisco a adequada verificação da regularidade do pagamento, e o aproveitamento de um meio hábil à confissão da dívida correspondente ao montante apurado, visando a conferir agilidade à cobrança pelo órgão arrecadador. Essa reunião em um documento comum, entretanto, não altera os atos em si, que continuam a ser o que são - informação e confissão – sem confundi-los com o ato de lançar, cuja atribuição é exclusiva do

⁴ Ob. cit. págs. 82 e 83

32



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.001904/2003-43
Acórdão nº : 103-21.948

agente do Fisco, pois a sistemática do lançamento por homologação é desvinculada da obrigatoriedade e da existência de anterior informação e confissão.

In casu, o sujeito passivo declarou-se imune ou isento, para os períodos da autuação. Importa anotar que tais declarações de isenção ou imunidade têm simples caráter informativo, pois servem, apenas, para dar ciência ao Fisco de uma suposta situação jurídica⁵ específica, relativa ao próprio informante. Pelas peculiaridades que lhes são inerentes, não há imposto de renda ou contribuição social sobre o lucro que tenham sido informados, assim como não há confissão de dívida alguma. Úteis, neste ponto, são as palavras de Luciano Amaro⁶, ao explicar que as obrigações tributárias acessórias não indicam, necessariamente, a existência de obrigação principal à qual se subordinam. Têm elas em mira a probabilidade de existir uma obrigação principal, pois são meramente instrumentais, criadas para facultar meios de controle do declarante ou de terceiros, objetivando oferecer subsídios à fiscalização tributária para a verificação da obediência à legislação.

Em regra, portanto, as declarações atuais são instrumentos que conjugam informação e confissão, mas não condicionam o lançamento por homologação. Caso o legislador decretasse a instituição do lançamento do IRPJ por declaração, aí haveria dependência do lançamento ao referido instrumento, como orienta José Souto Maior Borges⁷, ao anunciar que, nessa espécie, a declaração é ato cronologicamente antecedente ao ato de lançamento e sempre anterior ao pagamento, diversamente do que se dá no lançamento por homologação, em que o pagamento e a declaração antecedem ao lançamento.

O que destaquei nas linhas precedentes me servem de apoio à conclusão de que a entrega da declaração de imunidade ou isenção, assim como a

⁵ Eduardo Espínola, repetindo Bonecase, compreendeu a expressão "situação jurídica" como "o modo de ser de uma pessoa em relação a uma regra de direito ou a uma instituição determinada" (Sistema de Direito Civil Brasileiro, Volume I, Editora Conquista, 1960, pág. 238).

⁶ Direito tributário brasileiro, Saraiva, 1998, pág. 235.

⁷ Ob. cit. pág. 329

13



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.001904/2003-43

Acórdão nº : 103-21.948

apresentação de outra qualquer, que traduzisse situação jurídica individualmente diversa, ou, ainda, a completa omissão do fiscalizado no que se refere à prestação de mínimas informações a seu respeito, não interferem, de modo algum, na qualificação do lançamento por homologação, uma vez que a lei não condicionou a sua sistemática à entrega deste ou daquele modelo de declaração. E se o tributo, por força de sua lei instituidora, se curva ao lançamento por homologação, estando despida a autuação da imputação de prática dolosa, fraudulenta ou simulada, não há como escapar ao prazo decadencial cuja contagem começa na data do fato gerador.

Diante do que relatei, saio convicto de que, em outubro de 2003, quando da ciência da autuação, a decadência já havia fulminado o direito estatal ao lançamento de ofício referentemente a todos os fatos ocorridos até setembro de 1998.

Contudo, não partilho de semelhante conclusão quanto à CSSL.

De início, considero conflitantes as decisões do Conselho de Contribuintes que, de um lado, recusam-se a apreciar a arguição de inconstitucionalidade de lei, sob o argumento de que o órgão carece de poderes para fazê-lo, e, de outro, afastam a aplicação do art. 45 da Lei nº 8.212/91, sob o entendimento de que somente o CTN cumpre o mandamento constitucional que impõe a regulação da matéria à lei complementar, *status* que a Lei nº 8.212/91 não tem. Em outros termos, o que se pronuncia, nesses casos, é a inconstitucionalidade formal do art. 45 da Lei nº 8.212/91, não obstante o uso de palavras comedidas que, no fundo, escondem o que pretendem dizer.

É evidente que a adoção simultânea de ambas as teses demonstram contradição incontornável. Por coerência, repito, aqui, a opinião que registrei em meu voto, no julgamento do processo 10768.032525/97-29.

Os julgadores das instâncias administrativas não dispõem da competência para apreciar a arguição sobre a inconstitucionalidade de lei. Revela a

14



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.001904/2003-43
Acórdão nº : 103-21.948

doutrina do Direito Constitucional que nosso sistema abriga duas espécies de controle de constitucionalidade: o político e o judicial. O primeiro deles é essencialmente preventivo, enquanto o segundo é repressivo. A preventividade do controle político requer, como é óbvio, um controle prévio. Em nosso País, na esfera federal, exercem o controle preventivo, apenas, o Congresso Nacional – por intermédio da Comissão de Constituição e Justiça – e o Presidente da República, este último dotado de poderes conferidos pela Carta Magna para vetar o projeto de lei, por razão de interesse público **ou por considerá-lo Inconstitucional** (art. 66, § 1º, CR/88). Não há outro preceito pelo qual a Constituição tenha atribuído ao Poder Executivo a competência para o exercício do controle de constitucionalidade de uma lei, assim compreendido o ato do Poder Legislativo que percorreu as fases precedentes do processo legislativo, na forma dos artigos 64 a 66 da Carta Política, antes da sanção do Presidente da República, que poderia, ao contrário, se visível a inconstitucionalidade, consignar o seu veto na ocasião oportuna, quando o que havia, até então, não era nada além de um simples projeto de lei. Ora, se houve a sanção presidencial, a lei nasceu, depois de submetido o respectivo projeto ao controle preventivo do Chefe Supremo do Poder Executivo.

O que pretende a defesa é o exercício de um controle a *posteriori*, de cunho repressivo, tipicamente judicial, embora em sede administrativa. A recorrente quer valer-se, pelo exposto, de um meio de controle que não se coaduna com os modelos constitucionais, clamando ao Poder Executivo pelo reconhecimento da inconstitucionalidade de uma lei, cuja aplicação lhe desagrada.

A imperatividade da lei vigente é decorrência da presunção relativa de sua constitucionalidade. Se assim não se presumisse, a lei não seria imperativa. Entretanto, adentrando-se puramente no campo das hipóteses, é de se admitir que uma lei, sancionada por um Presidente da República, possa aparentar vícios de inconstitucionalidade somente observados por outro Presidente da República, posterior àquele que a sancionou. Na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o Ministro Moreira Alves, em liminar deferida na ADIN nº 221 – DF, explicitou que “os *Poderes Executivo e Legislativo, por sua Chefia – e isso mesmo tem sido questionado com o*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.001904/2003-43

Acórdão nº : 103-21.948

alargamento da legitimação ativa na ação direta de inconstitucionalidade -, podem tão-só determinar aos seus órgãos subordinados que deixem de aplicar administrativamente as leis ou atos com força de lei que considerem inconstitucionais" (RTJ 151/331) (grifos nossos). Duas conclusões se sobressaem, de imediato, das palavras do festejado Ministro: a primeira delas se refere à necessária existência de uma ordem emanada do próprio Presidente da República aos órgãos subordinados, no sentido de determinar o afastamento da lei que lhe pareça inconstitucional. Essa conclusão traz o risco de fazer do Poder Legislativo um Poder sem expressão, afora a geração de um Poder Administrativo hipertrofiado, porquanto o entendimento presidencial em sentido divergente bastaria para derrubar a teoria da presunção de constitucionalidade das leis, ao menos daquelas que o Executivo quisesse descumprir. Ressalte-se, porém, que não houve qualquer ordem de descumprimento do dispositivo legal em referência, por parte dos Presidentes da República que assumiram o comando do Executivo Federal.

No rumo desse raciocínio explanado pelo Ministro do STF e, dessa feita, com a previdente reorientação de suas palavras, no curso de uma interpretação compatível com a idéia nuclear de que não cabe a invasão de competências constitucionais, o Poder Executivo baixou o Decreto nº 2.346/97, estabelecendo que o Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos de decisão proferida pelo STF em caso concreto. O que se vê no ato referido é a cautela do Chefe do Executivo, que cuidou de resguardar os demais Poderes constituídos, impondo aos órgãos subordinados a obediência aos atos com força de lei, expedidos pelo Poder Legislativo, enquanto o Supremo Pretório, guardião máximo da Constituição, não declarar a inconstitucionalidade do ato.

Também para reforçar a preocupação com a eventualidade do exercício ilegítimo dos poderes alheios, vale recordar que o Decreto supramencionado, a teor de seu art. 4º, parágrafo único, determinou aos órgãos julgadores, coletivos ou singulares, da Administração Fazendária, o afastamento de lei, tratado ou ato normativo federal,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.001904/2003-43
Acórdão nº : 103-21.948

desde que considerado inconstitucional pelo STF, quando houver impugnação ou recurso, ainda não definitivamente julgado, contra a constituição de crédito tributário.

Outra conclusão que se obtém das palavras do Ministro realça o caminho constitucionalmente previsto ao Chefe do Executivo, que detém legitimação ativa para o ajuizamento de ação direta de inconstitucionalidade, em face de ato normativo que lhe pareça contrário à vontade do Legislador Constituinte (art. 103, I, CR/88). É cristalino: se o dispositivo constitucional oferece ao Chefe Supremo do Executivo Federal a legitimação para a propositura de ADIN, não há amparo, com base na Constituição, à tese de que o Executivo poderia, ao seu alvedrio, descumprir atos com força de lei, por sua livre convicção. Se assim o fosse, o art. 103, I, da Constituição da República, não teria o menor sentido.

Em síntese, o órgão *a quo* simplesmente aplicou a lei aprovada pelo Congresso Nacional, que recebeu sanção presidencial, sem adentrar no exame de sua constitucionalidade. Se deixasse de aplicá-la, estaria invadindo a competência alheia, realizando a função de legislador negativo.

Para finalizar, o artigo 150, § 4º, do CTN autoriza a expedição de lei para alterar a regra geral do prazo quinquenal. Reconheço que boa parte da doutrina se desloca entre duas opções, quando da interpretação da norma em referência, ora vislumbrando a alternativa única da possibilidade de diminuição do prazo, ora sustentando a necessidade de preservar o rigor formal do preceito constitucional, a reclamar por outra lei complementar, que assim seria válida para ampliar ou reduzir o período de caducidade. De minha parte, não me atrevo a colocar palavras para restringir o sentido da atuação dos membros do Poder Legislativo. Somente o Poder Judiciário tem competência para proferir a inconstitucionalidade da lei sancionada, como defendi em linhas precedentes.

De tudo o que relatei, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL
AO RECURSO VOLUNTÁRIO, acolhendo a preliminar de decadência do direito de

17



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.001904/2003-43

Acórdão nº : 103-21.948

constituir o crédito tributário, apenas em relação aos fatos geradores do IRPJ ocorridos até setembro de 1998.

Sala das Sessões - DF, em 18 de maio de 2005


FLÁVIO FRANCO CORRÊA





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.001904/2003-43
Acórdão nº : 103-21.948

VOTO VENCEDOR

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA - Relator Designado

Observo que o recurso voluntário ora analisado se restringe à questão relativa à decadência dos fatos geradores de IRPJ e CSLL ocorridos até setembro de 1998, tendo em vista o lançamento realizado em 23/10/2003. O relator Flávio Franco Corrêa, com o seu brilho habitual, acolheu a alegação de decadência apenas quanto ao IRPJ, o que resultou no voto pelo provimento parcial do recurso. ✓

Permito-me divergir do colega relator quanto à sua conclusão sobre a CSLL, uma vez que considero igualmente alcançado pela decadência o direito de realizar o lançamento dessa contribuição social referente aos fatos geradores anteriores a outubro de 1998. No tocante ao IRPJ, adoto a sua decisão. ✓

Não parece haver controvérsia nem quanto à natureza tributária das contribuições sociais nem sobre a sua submissão às regras de decadência dos tributos. Também me parece certo que a legislação de regência no período ao qual se refere a autuação autoriza enquadrá-las na modalidade do art. 150 do CTN, a do lançamento por homologação. ✓

O prazo decadencial das contribuições sociais é de 10 (dez) anos, conforme fixado pelo art. 45 da Lei 8.212/91: ✓

“Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados: ✓

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído; ✓

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada. ✓

Parágrafo único. A Seguridade Social nunca perde o direito de apurar e constituir créditos provenientes de importâncias descontadas dos segurados ou de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.001904/2003-43

Acórdão nº : 103-21.948

terceiros ou decorrentes da prática de crimes previstos na alínea j do art. 95 desta lei." ✓

Todavia, a precisa identificação da regra de decadência aplicável às contribuições sociais inclui também a observação do art. 146, III, "b" da Constituição da República. Prescreve o texto constitucional: ✓

"Art. 146. Cabe à lei complementar: ✓

(...)

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

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

(...)"

De fato, como visto, a Constituição exige expressamente que a matéria seja disciplinada por intermédio de lei complementar. O nosso Código Tributário - Lei 5.172/66 - é o ato legal competente para dispor sobre o tema. Muito embora não seja lei complementar formal, o é no seu aspecto material ou ontológico haja vista ter sido assim recepcionado pela atual ordem constitucional. ✓

De acordo com a lição de Paulo de Barros Carvalho¹: ✓

"O Código Tributário Nacional foi incorporado à ordem jurídica instaurada com a Constituição de 5 de outubro de 1988. Quanto mais não fosse, por efeito da manifestação explícita contida no § 5º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que assegura a validade sistêmica da legislação anterior, naquilo em que não for incompatível com o novo ordenamento. É o tradicional princípio da recepção, meio pelo qual se evita intensa e árdua movimentação dos órgãos legislativos para o implemento de normas jurídicas que já se encontram prontas e acabadas, irradiando sua eficácia em termos de compatibilidade plena com o teor dos novos preceitos constitucionais. Porventura inexistisse a aplicabilidade de tal princípio e, certamente, o poder Legislativo não faria outra coisa, durante muito tempo, senão reescrever no seu modo prescritivo regras já conhecidas, nos vários setores do convívio social. Este trabalho inócuo e repetitivo é afastado por obra daquela orientação que atende, sobretudo, a outro primado: o da economia legislativa." ✓

¹ "CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO", 13ª edição, Saraiva, São Paulo-SP, 2000, pag. 191.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.001904/2003-43
Acórdão nº : 103-21.948

Seria admissível que o legislador ordinário viesse a fixar prazo decadencial menor exercendo a delegação que lhe foi passada pelo comando "se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos..." (§ 4º do art. 150), não haveria aí nenhuma afronta à Lei Maior. Se fixar prazo maior, como efetivamente ocorreu no caso do art. 45 da Lei 8.212/91, invadirá o âmbito privativo da lei complementar e, conseqüentemente, terá desrespeitado o comando do art. 146, II, "b" da Carta Magna. ✓

Esse é o consenso que encontro na doutrina, a exemplo de Luciano Amaro²: ✓

"Não obstante, aparentemente, a lei de cada tributo (que opte pela modalidade de lançamento por homologação) possa escolher qualquer prazo, maior ou menor do que o indicado no Código Tributário Nacional, parece-nos que a melhor exegese é no sentido de que a lei só possa fixar prazo para homologação menor do que o previsto pelo diploma legal." ✓

A Lei 8.212/91 também extrapolou a sua competência ao fixar, como termo inicial do prazo decadencial, o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído" (art. 45, I), quando o art. 150 do CTN, no seu § 4º, já estabelecera a data do fato gerador como ponto de partida da contagem do prazo. ✓

Desse modo, considerando-se que a supremacia das normas constitucionais obriga o aplicador da lei a observá-las preferencialmente às normas de hierarquia inferior, concluo que também é de cinco anos, contados a partir do fato gerador, o prazo decadencial ao qual está subordinado o fisco quanto ao lançamento da CSLL. ✓

Nesses termos, considero alcançado pela decadência o direito de constituir o crédito tributário de IRPJ e CSLL quanto aos fatos geradores ocorridos até setembro de 1998. ✓

² "DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO", 3ª edição, Saraiva, São Paulo-SP, 1999, pág. 348.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.001904/2003-43

Acórdão nº : 103-21.948

Dou provimento ao recurso. O órgão encarregado da execução do acórdão deve observar que o julgamento só abrangeu a questão relativa à decadência dos fatos geradores ocorridos até setembro de 1998, conforme delimitado no recurso.

Sala das Sessões - DF, em 18 de maio de 2005

ALOYSIO JOSÉ PERCINIO DA SILVA