



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10680.004450/2001-11
Recurso nº : 101-137075
Matéria : IRPJ E OUTROS
Recorrentes : FAZENDA NACIONAL e HORSÁ HOTÉIS REUNIDOS LTDA. (MASSA FALIDA)
Recorrida : 1ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
Sessão de : 19 de junho de 2006
Acórdão : CSRF/01-05.469

DECADÊNCIA – TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA SRF - A partir de janeiro de 1992, por força do artigo 38 da Lei nº 8.383/91, os tributos administrados pela SRF passaram a ser sujeitos ao lançamento pela modalidade homologação. O início da contagem do prazo decadencial é o da ocorrência do fato gerador do tributo, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN. Na ocorrência de dolo fraude ou simulação, o início da contagem do prazo desloca-se do fato gerador para o primeiro dia do exercício seguinte àquele no qual o lançamento poderia ser realizado, antecipando para o dia da entrega da declaração se feita no ano seguinte ao da ocorrência dos fatos geradores. (Art. 150 § 4º e 173-I e § único do CTN).

RECURSO DO CONTRIBUINTE - RECURSO DE DIVERGÊNCIA – Não se conhece de Recurso Especial, quando as circunstâncias de fato, situação jurídica dos recorrentes, no combatido e no paradigma são distintas, mormente no caso em que a possível questão a ser debatida na Instância Especial da esfera administrativa já fora decidida pela justiça com trânsito em julgado.

Recurso especial da Fazenda Nacional negado.

Recurso especial do contribuinte não conhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL e HORSÁ HOTÉIS REUNIDOS LTDA. (MASSA FALIDA),

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, vencidos os Conselheiros Cândido Rodrigues Neuber, Marcos Vinícius Neder de Lima, Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antonio Gadelha Dias

Rr

Processo nº : 10680.004450/2001-11
Acórdão : CSRF/01-05.469

que deram provimento ao recurso, e, por unanimidade de votos, NÃO CONHECER do recurso especial do contribuinte, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



JOSÉ CLÓVIS ALVES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 04 AGO 2006

Participaram ainda, do presente julgamento, os conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA (Substituto convocado), JOSÉ CARLOS PASSUELLO, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, DORIVAL PADOVAN e JOSÉ HENRIQUE LONGO.

Processo nº : 10680.004450/2001-11
Acórdão : CSRF/01-05.469

RELATÓRIO

Tratam os presentes autos de recursos do do Procurador da Fazenda Nacional, e do contribuinte supra identificado contra o acórdão 101-94.770 de 11 de novembro de 2.004. A câmara recorrida, analisando recurso voluntário decidiu por unanimidade de votos, acolher a preliminar de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos de janeiro de 1.993 a maio de 1.996, cuja ciência do lançamento se deu em 11 de junho de 2.001 (fl. 130) e quanto ao mérito por unanimidade de votos negar provimento ao recurso.

DA AUTUAÇÃO:

Tratam os autos de exigência do IRPJ, PIS e CSLL, em virtude de omissão de receita financeira, detectada na conferência DIRFxDIPJ e escrituração, onde ficou constatado que empresa deixara de reconhecer e escriturar receita. Segundo informação a contribuinte deixou de contabilizar por ter ação judicial contestando a legalidade da exigência de imposto de renda de massa falida.

A empresa apresentou DIPJ/97 em 17-02-99, lucro real mensal no ano de 1.996, tendo a autuação portanto sido realizada pelo real mensal alcançado todos os meses de 1.996 – janeiro a dezembro.

Os autos de infrações descrevem com precisão a infração bem como contêm os enquadramentos legais, atendendo assim tanto os pressupostos do artigo 142 do CTN quanto do Decreto nº 70.235/72.

A matéria foi regularmente impugnada, tendo a decisão de primeira instância mantido o lançamento e tendo sido objeto de recurso voluntário a Câmara recorrida acolheu a preliminar de decadência no mérito negou provimento ao recurso.



Processo nº : 10680.004450/2001-11
Acórdão : CSRF/01-05.469

Quanto às matérias galgadas a esta Instância Especial são as seguintes:

Recurso de divergência do PFN – Decadência

Recurso de divergência do Contribuinte: Indevida autuação, pois como massa falida não tem capacidade contributiva não é proprietária de eventuais lucros; só a partir de 1997 com lei 9.430/96 é que a massa falida foi equiparada a pessoa jurídica para fins de imposto de renda.

Passemos ao relato de cada recurso especial.

RECURSO DO PFN.

Inconformado com a decisão prolatada, o PFN com fulcro no artigo 5º incisos I do Regimento Interno da CSRF, aprovado pela Portaria MF 58/98, apresentou o recurso especial de folhas 312 a 319, alegando contrariedade à lei.

O recurso do PFN argumenta em síntese o seguinte:

Falece aos Conselhos de Contribuintes a competência para julgar inconstitucionalidade de lei, mais especificamente do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, conforme artigo 22-A.

RAZÕES PARA A REFORMA DO ACÓRDÃO NO QUE SE REFERE AO PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO.

A tese contida no acórdão recorrido é de que a CSL é tributo regido pela modalidade de lançamento por homologação, contando-se o prazo de decadência a partir dos fatos geradores, assim para o auto que fora cientificado em 11 de junho de 2.001, aqueles ocorridos até maio de 1.996, são caducos, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN.

Diz o recorrente que o prazo para lançamento da CSLL é de 10 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte, nos termos do artigo 45 da Lei 8.212/91, tendo a câmara recorrida negado eficácia a tal dispositivo legal.

Traz doutrina de Roque Antônio Carraza no sentido de que a questão da decadência, faz parte do direito a que as pessoas jurídicas de direito público tem direito de regular logo seria impróprio a Lei Complementar tratar dessa matéria

Processo nº : 10680.004450/2001-11
Acórdão : CSRF/01-05.469

podendo ser regulada por lei ordinária.

Traz jurisprudência do STJ, sobre as contribuições previdenciárias.

Traz jurisprudência administrativa contida no Acórdão 108-07.623.

Através do Despacho PRESI 101-066/2005, o presidente da câmara recorrida deu seguimento ao recurso do PFN.

Intimada a empresa apresentou Contra-Razões ao Recurso do PFN, argumentando em síntese o seguinte:

Sobre a competência dos Conselhos que a decisão não declarou a inconstitucionalidade nem negou eficácia a qualquer lei. O fato de ter afastado determinado dispositivo por inaplicável ao caso concreto analisado não tem o condão de tornar nula a decisão.

Afirma que os tribunais administrativos não podem dar guarida a designios arrecadatórios sob pena de traí-lo em sua própria concepção, reduzindo as dimensões jurisdicionais.

Cita o Parecer PGFN/CRF nº 439/96, de lavra de Luiz Oliveira de Moreaes aprovado pelo Procurador Geral Adjunto da Fazenda Nacional.

Quanto ao mérito diz que a jurisprudência do STJ citada pelo recorrente encontra-se superada, que decadência é matéria de lei complementar pois as contribuições como tributos, estão submissas ao artigo 146 da Constituição Federal de 1.988. Cita decisão contida no RE nº 101-407/SP.

Cita jurisprudência administrativa contidas em acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes e desta Turma da Câmara Superior, Acórdãos CSRF/ 01-03.860 e 04.387.



Processo nº : 10680.004450/2001-11
Acórdão : CSRF/01-05.469

Diz finalmente que nem se deve alegar a inexistência de pagamento, pois a sua ausência não tem o condão de retirar do mundo jurídico o exato momento da concretização do fato gerador do tributo, muito menos, não retira deste último seu caráter de tributo sujeito a lançamento por homologação. Diz que no caso de inadimplência o contribuinte se sujeita ao pagamento do tributo com os consectários legais desde a data do vencimento da obrigação. Cita acórdão CSRF/01-04.600.

Pede o improvimento do Recurso Especial.

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA DO CONTRIBUINTE

Além das contra-razões o contribuinte apresentou também às folhas 344 a 348, Recurso Especial de Divergência em relação à ao fato da decisão ter considerado correta a equiparação da empresa falida a contribuinte para fins do IRPJ e contribuições sociais, e que a continuidade das atividades da empresa teria o condão de transformá-la em contribuinte do imposto.

Argumenta divergência entre o recurso combatido e o acórdão 107-06.570 de 20.03.2002, re-ratificado pelo acórdão 107-07.857, que põe por terra o procedimento fiscal ora em exame, transcreve a ementa do julgado.

Diz que a divergência, está caracterizada na parte relativa à indisponibilidade econômica ou jurídica de renda das massas falidas.

Quanto à continuidade dos negócios diz também haver dissídio jurisprudencial pois enquanto o recorrido diz que permanecendo a massa falida em atividade permanece como contribuinte do imposto, o acórdão paradigma entende que: ainda que dotada de personalidade jurídica, a massa falida não pode ser alcançada à condição de contribuinte de impostos e contribuições.

Por fim diz que até a edição da Lei 9.430/96, não havia equiparação da massa falida à pessoa jurídica, logo sendo os fatos geradores de 1.996 não há como aplicar tal norma.



Processo nº : 10680.004450/2001-11
Acórdão : CSRF/01-05.469

Arremata arguindo que, ainda que se entenda que a massa falida detenha capacidade contributiva, para se submeter à generalidade dos tributos, falece a ela capacidade para suportar o IRPJ e CSLL, uma vez que não tendo disponibilidade jurídica ou econômica, não realiza o fato gerador desses tributos.

Diz que sendo massa falida não se submete a lucro real, pois segundo o PN 48/87, não estão elas sujeitas a entrega de declarações, reafirma não ser contribuinte do imposto, sendo inadequado o enquadramento do lançamento no art. 24 da Lei 9.249/95.

O Presidente da Câmara Recorrida através do despacho PRESI – 101-180/2005, deu seguimento ao RE apresentado pelo contribuinte.

Cientificado o PFN, apresentou Contra-Razões ao RE, argumentando que a decisão deve ser mantida em relação ao tema objeto do RE pois, está de acordo com o artigo 188 do CTN, 124 do Decreto-lei nº 7.661/1.945 e jurisprudência do STJ contida no RESP 128.291.

Assim se apresentam os recursos para julgamento.

É o relatório.



Processo nº : 10680.004450/2001-11
Acórdão : CSRF/01-05.469

VOTO

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator.

Como existem dois recursos, um do PFN e um do Contribuinte, trataremos um de cada vez, já que tratam de matérias distintas.

RECURSO DO PFN.

O recurso é tempestivo e teve seu seguimento deferido dele tomo conhecimento, bem como das contra-razões apresentadas pela empresa.

Examinemos inicialmente quando cabe o recurso especial, para isso transcrevamos o artigo 32 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF 55 de 16 de março de 1998.

Art. 32. Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais:

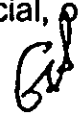
I – de decisão não unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova; e

II – de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha outra Câmara de Conselho de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 1º No caso do inciso I, o recurso é privativo do Procurador da Fazenda Nacional; no caso do inciso II, sua interposição é facultada também ao sujeito passivo.

O Procurador interpôs recurso especial de divergência baseado no inciso I, apontou como contrariado o artigo 45 da Lei 8.212/92, deve portanto ser conhecido.

Tratando de matéria relativa a decadência é importante fixar as datas de ocorrência dos Fatos Geradores, o início da contagem do prazo decadencial, o fim



Processo nº : 10680.004450/2001-11
Acórdão : CSRF/01-05.469

e, a data de ciência do auto de infração.

Fatos geradores considerados como alcançados pela decadência: janeiro a maio de 1.996.

DIPJs entregues com atraso em 17.02.99, como lucro real fl. 38.

Data da ciência da autuação 11 de junho de 2.001, fl. 130.

Para aqueles que entendem a necessidade de pagamento: em nos meses de janeiro a maio a empresa apresentou prejuízo.

Posto isso passemos a analisar a matéria de direito em relação à decadência.

DA ALEGADA INCOMPETÊNCIA DO CONSELHO

Argumenta o recorrente que falece aos Conselhos competência para rejeitar a aplicação de norma vigente, não declarada inconstitucional pelo STF. Afirma que o artigo 22-A do RICC, incorporado pela Portaria MF 103 de 23 de abril de 2.002, veda aos Conselhos afastar a aplicação de norma em virtude de inconstitucionalidade, salvo se declarada pelo STF e objeto de Resolução do Senado Federal, tenha sido autorizado em caso concreto pelo Presidente da República e que em cuja matéria tenha o SRF dispensado a constituição de crédito tributário ou desistência de execução por ato do Procurador Geral da Fazenda Nacional.

De longa data percebemos uma tentativa de redução da competência dos Conselhos por parte de outros órgãos do executivo, que sem perceberem a finalidade do Tribunal Administrativo, elaboram atos, como a citada Portaria publicada quando o Secretário da Receita Federal assumiu interinamente o Ministério.

Em primeiro lugar cabe salientar que as finalidades principais do Tribunal Administrativo são: Celeridade, auditoria nos processos administrativo visando corrigir falhas, tanto do ponto de vista material como legal, evitar o ônus de

Processo nº : 10680.004450/2001-11
Acórdão : CSRF/01-05.469

sucumbência na esfera judicial.

Ora manter matéria comprovadamente inconstitucional como foi a cobrança da CSLL em 1.988, quando a Lei 7.689 determinou sua incidência já em 1.988, sem respeitar a noventena constitucional, levaria a exigência de créditos num momento e a sua devolução no futuro como ocorreu em grande volume ou ao pagamento de ônus de sucumbência caso os Conselhos não julgassem os recursos também conforme a Constituição Federal que o presidente jurou cumprir.

Saliente-se ainda que a Administração, como detentora do direito ao crédito não está submetida à limitações de competência a que está o Poder Judiciário, pois pode o detentor de um direito deixar de exercê-lo a qualquer tempo, mormente quando verifica a ilegalidade da exigência e a possível perda no caso de pronunciamento do judiciário.

Assim os Conselhos de Contribuintes, não podem e nem devem examinar inconstitucionalidade de lei em tese e muito menos declarar a inconstitucionalidade de qualquer norma, porém pode e deve julgar o caso concreto de acordo com a lei e o direito, aplicando inclusive a Constituição Federal, de modo a cumprir as finalidades para as quais a sociedade instituiu o órgão, sob pena de perda de sua utilidade.

Como se não bastasse, as limitações feitas pela referida Portaria do Ministro da Fazenda, foram objeto de inclusão pelo Executivo na Medida Provisória 75/2002, rejeitada pelo Congresso.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972
Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

{Art. 17 com redação dada pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.}



Processo nº : 10680.004450/2001-11
Acórdão : CSRF/01-05.469

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, também, à impugnação que, exclusivamente:

I - contiver:

- a) contestação de valores confessados pelo sujeito passivo;
- b) pedido de dispensa de pagamento do crédito tributário, por equidade;
- c) mera manifestação de inconformidade com a lei;

II - argüir a ilegalidade ou a inconstitucionalidade de disposição de lei, salvo na hipótese de que trata o inciso II do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, que haja sido objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, bem assim da determinação a que se refere o § 4º do artigo citado.

III - discutir matéria de mérito no processo administrativo que tenha o mesmo objeto submetido pelo impugnante a apreciação judicial.

{Parágrafo único com redação dada pela Medida Provisória nº 75, de 24 de outubro de 2002, rejeitada em 18 de dezembro de 2002.}

Continuou portanto o § único do artigo 17 do Decreto nº 70.235/72 com a seguinte redação:

Parágrafo único. O sujeito passivo apresentará os pontos de discordância e as razões e provas que tiver e indicará, no caso de perícia, o nome e endereço do seu perito.

A permanência de um dispositivo nos regimentos dos Conselhos de Contribuintes, art. 22A, restringindo sua competência e tendo tal dispositivo sido rejeitado pelo Congresso quando examinou uma Medida Provisória, me parece no mínimo inconveniente senão despedido de sustentáculo legal, pois se fosse matéria que não precisasse de lei não teria o Executivo tentado elevar a norma ao nível de lei.

E nem se diga que não cabe ao Conselho de Contribuintes deixar de aplicar o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pois assim estaria decretando sua inconstitucionalidade.

Diante de um conflito de leis cabe a aplicador, seguindo a sua hierarquia aplicar a lei maior no caso o CTN, se a opção fosse pela



Processo nº : 10680.004450/2001-11
Acórdão : CSRF/01-05.469

aplicação do artigo 45 da Lei 8.212/91, estaria a câmara não só decidindo pela inconstitucionalidade do artigo 173 do CTN, pois negaria-lhe vigência como estaria deixando de obedecer não só a constituição como a hierarquia das leis. Não é o aplicador da lei que estabelece essa hierarquia mas o próprio constituinte ao entender que determinadas matérias pela sua importância devem ter quorum privilegiado, e portanto só podem ser veiculadas através de lei complementar.

Quanto à jurisprudência do STJ, o recorrente se socorre de tese já ultrapassada visto que a mais recente, RESP Nº 616.348-MG (2003/02229004-0) de 14 de dezembro de 2.004, assim se posicionou:

“As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no artigo 146, III, b, da Constituição, segundo a qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadências tributárias, compreendida nesta cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991, que fixou o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social.”

Mesmo tratando de contribuição para a previdência, sobre a qual não resta dúvida ter dirigido a lei 8.212/91, o STJ tem idêntica posição daquela tomada pela maioria desta Turma.

A aplicação de uma lei complementar em detrimento da lei ordinária não significa que o Conselho tenha por via indireta decretado a inconstitucionalidade da lei que deixou de ser aplicada conforme já decidiu o STF, nos seguintes julgamentos:

STF – 1ª Turma, RE 274.362 AgR/ RS, Relatora Min. Ellen Gracie, DJ 08.11.2002.

“Ementa: o acórdão recorrido decidiu conflito entre normas infraconstitucionais, referente a expedição de Certidão Negativa de Débitos, o que inviabiliza a admissão do recurso extraordinário. Agravo regimental desprovido.”

No voto a Ministra assim se manifestou:



Processo nº : 10680.004450/2001-11
Acórdão : CSRF/01-05.469

"O acórdão recorrido julgou o confronto entre normas de índole ordinária (Código Tributário Nacional e Lei nº 8.212/91), para concluir que a agravada faz jus a recebimento da certidão positiva de débitos, com efeito de negativa. A matéria, portanto, não se reveste do conteúdo constitucional que o agravante insiste em lhe atribuir, a impedir a admissão do recurso extraordinário." (grifamos).

STF – 2ª TURMA, RE 377.026 AgR/RS, DJ de 12/03/2004

"Ementa: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. OFENSA REFLEXA À CF/88. INADMISSIBILIDADE. 1. Acórdão de origem reconheceu a limitação imposto pela Lei Complementar 82/95 à regra contida na Lei Estadual nº 10.395/95, considerada hierarquicamente inferior àquela. 2. É inadmissível o recurso extraordinário no qual, a pretexto de ofensa ao princípio da legalidade, pretende-se a exegese de legislação infraconstitucional. Ofensa à Constituição meramente reflexa ou indireta. Agravo Regimental improvido."

Concluindo, o próprio STF já se posicionou sobre o tema, ou seja o fato da Câmara deixar de aplicar uma lei ordinária, por padecer de ilegalidade pois avançou no campo de outra lei hierarquicamente superior, não significa que esteja declarando nem por via indireta sua inconstitucionalidade.

Interessante que ao mesmo tempo que o recorrente diz que os Conselhos não podem avançar até a constituição para a interpretação da lei aplicada ao caso concreto, defende a constitucionalidade do artigo 45 da Lei 8.212/91, ou seja acaba sendo incoerente pois se não há autorização para avançar até a constituição para mostrar a incompatibilidade da lei com a Carta Magna, tampouco o teria para mostrar sua compatibilidade. Como entendo não ter em nenhuma hipótese a câmara recorrida declarado ainda que de forma indireta a inconstitucionalidade da referida norma não há o que falar sobre a constitucionalidade defendida pelo PFN.

Quanto à decadência do direito de lançar a CSL a tese da Câmara recorrida é a seguinte.

Entende a câmara recorrida que a CSL, por se tratar de tributo cuja modalidade de lançamento é por homologação, expirado cinco anos a contar da



Processo nº : 10680.004450/2001-11
Acórdão : CSRF/01-05.469

ocorrência do fato gerador sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário. Acolhe a câmara a tese de prevalência do artigo 150 § 4º do CTN.

Entendo não haver razão ao recorrente, é que sendo a decadência, por força do artigo 146 inciso III letra "b" da Constituição Federal de 1988, matéria de reservada à Lei Complementar, somente lei de igual hierarquia poderia alterar os conceitos existentes na Lei n.º 5.172/66, CTN.

Entendo também que o § 4º do artigo 150 do CTN quando diz "se a lei não dispuser de forma diversa", está se referindo a outra lei complementar, pois se assim não for entendido estaríamos diante da situação na qual o legislador complementar contrariaria o constitucional, pois quis esse último reservar determinadas matérias à Lei Complementar que tem quorum privilegiado.

Não se trata de declarar a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei 8.541 de 1992, de opção pela lei maior, Constituição Federal e Código Tributário Nacional.

Como fundamento para o decidido, vale transcrever voto do iminente conselheiro Natanael Martins no Acórdão n.º 107-06.455 de 08 de novembro de 2.001, que tem aplicação tanto à CSL como ao IRPJ o qual adoto como razão de decidir, pois a partir da edição da Lei 8.383/91, a contribuição e o tributo em lide passara a ser regidos pelo lançamento do tipo homologação previsto no artigo 150 do CTN.

"A questão ora sob exame resulta de lançamento de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Inicialmente, deve ser apreciada a preliminar de decadência argüida pela contribuinte, a qual tem relevância fundamental no julgamento deste processo, sendo certo que a natureza jurídica do lançamento da contribuição social sobre



Processo nº : 10680.004450/2001-11
Acórdão : CSRF/01-05.469

o lucro, pelas suas próprias características é, em tudo e por tudo, idêntica à do IRPJ, pelo que tomo a liberdade de me reportar ao que sobre o assunto já tive a oportunidade de escrever: .

"A questão da natureza jurídica do lançamento do imposto de renda das pessoas jurídicas no âmbito do 1º Conselho de Contribuintes ainda é acirrada, podendo no entanto afirmar-se que a corrente pelo menos até hoje majoritária entende tratar-se de um lançamento por declaração.

Não é o que pensamos e o que passaremos a demonstrar, obviamente deixando de lado as críticas que a doutrina faz relativamente aos tipos de lançamentos descritos no CTN, dado não ser este o escopo de nosso trabalho.

Com efeito, 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".

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



Processo nº : 10680.004450/2001-11
Acórdão : CSRF/01-05.469

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 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



Processo nº : 10680.004450/2001-11
Acórdão : CSRF/01-05.469

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, grande parte do 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 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 dentro 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.



Processo nº : 10680.004450/2001-11
Acórdão : CSRF/01-05.469

173, I, do CTN, justamente porque, dizem, não havendo pagamento, nada há a ser homologado. (confira-se, v.g., Acórdão do 1º C.C. n.º 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 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 toda a atividade que exercem (procedimentos), tendente 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:

"...Consequentemente, 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)

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



Processo nº : 10680.004450/2001-11
Acórdão : CSRF/01-05.469

puramente literal do caput do art. 150 do CTN), com a devida vênia, significa nada dizer-se 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, posto 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 legislativas, 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 obscuros, 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 consequências 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.



Processo nº : 10680.004450/2001-11
Acórdão : CSRF/01-05.469

(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 nexó 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; inquire das conseqüências possíveis de cada exegese isolada. Assim contempladas 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)

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.



Processo nº : 10680.004450/2001-11
Acórdão : CSRF/01-05.469

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" (Revista Dialética de Direito Tributário n.º 26 – p. 61/66)."

Assim, conheço o recurso especial apresentado pelo PFN, bem como as contra-razões trazidas pelo contribuinte e, no mérito voto no sentido de NEGAR-LHE PROVIMENTO.

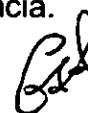
RECURSO DO CONTRIBUINTE DO CONHECIMENTO DO RECURSO

Analizando os autos, verifico que o recurso não pode ser admitido por dois motivos.

Primeiro, segundo a informação contida na decisão de Primeira Instância, folha 185, reproduzida no acórdão recorrido, a empresa recorreu à justiça para que ela se pronunciasse a respeito exatamente do tema que pretendeu discutir nesta esfera especial.

A empresa impetrou Mandado de Segurança visando a não incidência do IRPJ e contribuições da Massa Falida, não tendo logrado êxito, conforme documentos de folhas 33 a 37 combinado com a informação dada pela decisão de primeira instância, fl. 185, não contestada pela recorrente, que dá notícia de ter transitado em julgado o processo AMS Nº 1.99801.00.02930-2 / MG.

Versava a ação exatamente sobre o tema relativo a não tributação do ganho de capital por Massa Falida. O motivo centra da decisão judicial para negar o direito pretendido foi exatamente o fato da admissão pela própria justiça da continuidade da atividade por parte da recorrente, mesmo em estado de falência.



Processo nº : 10680.004450/2001-11
Acórdão : CSRF/01-05.469

Ora tendo a justiça decidido sobre o exato tema a ser examinado por esta CSRF, falece a ela competência para falar sobre a matéria, não só pela prevalência da decisão judicial como pelo fato de já ter transitado em julgado.

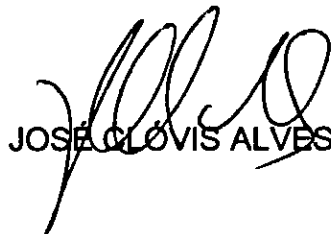
A segunda razão pelo não conhecimento é que situações jurídicas das empresas contidas nos arestos, combatido e paradigma serem distintos. No recorrido houve a autorização judicial para continuidade das operações, já no paradigma tal circunstância não ocorreu, e se isso não bastasse no paradigma a autuada é instituição financeira submetida a legislação diferenciada, no que tange a falência ou liquidação extra-judicial.

Assim deixo de conhecer do recurso apresentado pelo contribuinte por não preencher a condição imposta pelos artigos 5º inciso II e 7º § 2º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF 55/98.

Assim não conheço do recurso apresentado pelo contribuinte.

Concluindo o voto, conheço do recurso do PFN e no mérito nego-lhe provimento e não conheço do recurso apresentado pelo contribuinte.

Sala das Sessões - DF, em 19 de de junho de 2006.


JOSE CLÓVIS ALVES 