



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10680.006883/2003-64
Recurso nº : 154.630
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - EX.: 1998
Recorrente : DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS CENTRO SUL LTDA.
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ em BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 26 DE JANEIRO DE 2007
Acórdão nº : 105-16.276

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.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS CENTRO SUL LTDA.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para acolher a preliminar de decadência, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Luís Alberto Bacelar Vidal e Wilson Fernandes Guimarães.


JOSÉ CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE e RELATOR

FORMALIZADO EM: 05 FEV 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: DANIEL SAHAGOFF, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES (Suplente convocado), EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, IRINEU BIANCHI e ROBERTO BEKIERMAN (Suplente convocado). Ausente, justificadamente o Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

FL.

Processo nº. : 10680.006883/2003-64

Acórdão nº. : 105-16.276

Recurso nº. : 154.630

Recorrente : DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS CENTRO SUL LTDA.

RELATÓRIO

DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS CENTRO SUL LTDA., CNPJ Nº 21.105.341/0001-00, já qualificada nestes autos, recorre a este Conselho contra a decisão prolatada pela 4ª Turma da DRJ em BELO HORIZONTE/MG, contida no acórdão de 02-11.023 de 06 de julho de 2006, que julgou lançamento procedente.

Trata a lide de lançamento de CSLL originada da revisão da declaração da DIRPJ, referente ao exercício de 1998, ano-calendário 1997, deste procedimento constatou-se que, na apuração da contribuição em cotejo, houve compensação de base de cálculo negativa superior a 30% do lucro líquido ajustado.

Consta do auto de infração o seguinte enquadramento legal,: art. 2º e §§ da Lei nº 7.689, de 1988; art 58 Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 12 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995 e art. 19 da Lei nº 9.249, de 1995.

Inconformada com a autuação a empresa apresentou a impugnação de fls. 44/70, na qual alega, em síntese, que em recente julgamento da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, cuja ementa transcreve em sua petição, firmou-se o entendimento de que, nos casos de compensação integral de prejuízo fiscal/base de cálculo negativa de CSLL, deve ser analisada a possibilidade de tratar-se de postergação no pagamento, hipótese que torna indevida a exigência do valor principal de R\$ 7.306,76 relativa à CSLL , bem como dos juros Selic de todo o período.

O recorrente fundamentou-se na jurisprudência, doutrina e no art. 189 da Lei nº 6.404, de 1976, aduz que logra o Fisco, apenas, na antecipação de algum recurso através de um crédito tributário insano e inconstitucional que, em contrapartida, retarda a saúde financeira do contribuinte e sua capacidade contributiva.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10680.006883/2003-64
Acórdão nº. : 105-16.276

Ressaltou o dispositivo imposto pela Lei nº 8.981, de 1995, foi criado em ofensa aos princípios da anterioridade e da irretroatividade da lei, pois atinge situações consumadas na legislação anterior e, portanto, vigentes à época da compensação.

Diz que na seqüência das leis sempre houve o respeito à aplicação da lei vigente à época da ocorrência do prejuízo. Cita a Lei nº 8.383, de 1991, que, embora tenha permitido a compensação, sem limite de prazo, dos prejuízos apurados nos meses de 1992, manteve a lei anterior na parte em que fixava o prazo de quatro anos para a compensação dos prejuízos fiscais apurados até 31/12/1991. Da mesma forma, a Lei nº 8.541, de 1992, manteve ilimitadas as compensações relativas aos prejuízos dos meses do ano de 1992 e sua aplicabilidade é constitucionalmente assegurada até o ano-calendário de 1995.

Diz que em relação às bases negativas de contribuição social apuradas até 31 de dezembro de 1994, as pessoas têm o direito adquirido de compensá-las, sem os limites impostos pela nova lei, em obediência a ditame constitucional expresso no artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal de 1988.

Contesta a aplicação da multa que considera inconstitucional, confiscatória e ilegal, por inexistência de matéria imponible e dolo, assim como os juros, que devem se limitar a 1% (um por cento) ao mês, como de lei.

Fundamentou seu entendimento na doutrina e jurisprudência cujos excertos transcreveu em sua petição.

A 4ª Turma da DRJ em BELO HORIZONTE analisou a autuação bem como a impugnação e manteve a exigência, sob os seguintes argumentos:

Para análise do lançamento da glosa da compensação da base de cálculo negativa apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento do lucro líquido ajustado, importa salientar, inicialmente, que o Código Tributário Nacional (CTN, Lei de n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966), em seu art. 142 e parágrafo único, prescreve que:

"Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10680.006883/2003-64
Acórdão nº. : 105-16.276

matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único - A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional".

No que se refere às alegações de suposta inconstitucionalidade da limitação imposta ao direito à compensação de prejuízos fiscais, cumpre salientar que o contencioso administrativo não é o fórum adequado ao exame desta questão, haja vista o seguinte pronunciamento exarado pela Coordenação do Sistema de Tributação através do Parecer Normativo CST nº 329, de 1970:

"Iterativamente tem esta Coordenação se manifestado no sentido de que a arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional".

Portanto, as contestações da interessada, limitando-se a insinuar pretensos desajustes da lei ordinária à Constituição Federal de 1988, conduzem ao entendimento de que, à luz do art. 142 do CTN, anteriormente transcrito, a autoridade administrativa encontra-se limitada ao estrito cumprimento da legislação tributária; tomando-se defeso a ela, pois, ultrapassar tais limites para ir examinar questões outras como aquelas suscitadas na impugnação.

Por conseguinte, em relação ao presente caso, há que ser observado o seguinte teor do art. 16 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995:

Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subsequentes, observado o limite máximo, de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995.

Concernente à interpretação das normas legais apontadas na peça impugnatória, esclareça-se que as disposições constantes na legislação tributária têm de ser observadas conforme os limites ali estabelecidos, porque se pressupõe elaboradas de forma precisa. Deve o aplicador abster-se de lhes restringir ou dilatar o sentido por encerrarem prescrições de ordem pública, imperativas ou proibitivas e afetarem o livre exercício dos direitos patrimoniais.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10680.006883/2003-64
Acórdão nº. : 105-16.276

Relativamente à doutrina mencionada, observe-se que os agentes públicos não podem aplicar pareceres de juristas contrários às orientações estabelecidas na legislação tributária de regência da matéria, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142 do Código Tributário Nacional, inciso IV do item 1 da Portaria SRF nº 3.608, de 06 de julho de 1994, e art. 7º da Portaria MF nº 258, de 24 de agosto de 2001).

Quanto ao entendimento contido nas decisões judiciais trazidas a exame, há que se recordar que, em face do ordenamento jurídico pátrio, sua eficácia fica restrita às respectivas lides, salvo quando se configura a hipótese prevista no art. 4º do Decreto de nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, o que não ocorre no caso vertente.

Quanto aos acréscimos legais, a presente exação se mantém, em face da constatação de que as imposições se subsumem às respectivas legislações de regência, eficazes e em vigor.

A multa de ofício aplicada, de 75% do imposto devido, é a cominada no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que diz:

Art. 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964 independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Na espécie, houve falta de recolhimento de imposto de renda, em virtude de declaração inexata. Esta é exatamente a hipótese do inciso I retro. Portanto, a multa foi exigida como determina a legislação tributária.

De acordo com o inciso VI do art. 97 do CTN, somente a lei pode estabelecer as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. Portanto, por não haver autorização para que a autoridade julgadora reveja ou reduza multa aplicada de forma legítima, bem como



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10680.006883/2003-64
Acórdão nº. : 105-16.276

inexistindo dispositivo de lei que desonere a impugnante do encargo em tela, há que se manter a multa imposta.

Ainda sobre o tema, vale ressaltar que a vedação de se usar tributo com efeito de confisco, o respeito ao princípio jurídico da razoabilidade e a gradação da pena são princípios que norteiam o legislador e não o aplicador da lei. À administração tributária, compete, tão-somente, conferir efetividade a tais princípios, identificando, nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (§ 1º do art.145 da Constituição Federal).

No tocante aos juros, o § 1º do art. 161 do CTN diz que eles são calculados à taxa de 1% ao mês, *se a lei não dispuser de modo diverso*. A exegese que se extrai do citado dispositivo é a de que o *quantum* previsto no Código Tributário Nacional somente é aplicável de forma supletiva, na ausência de lei que discipline a matéria, o que não constitui a hipótese. O art. 13 da Lei nº 9.065, de 1995, dispõe que, sobre os débitos de tributos com fatos geradores ocorridos a partir de 01/04/1995, incidem juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC. Portanto, diferente do que diz a impugnante, a taxa SELIC é índice de juros de mora, por expressa determinação legal.

Ademais, pelas razões já elencadas, a autoridade administrativa não pode deixar de cumprir lei vigente e as questões de inconstitucionalidades não podem ser analisadas neste foro.

Inconformada a empresa apresentou recurso voluntário de fls.83/107, argumentando, em epítome:

Diz que nenhum momento fora requerido a declaração de inconstitucionalidade da norma, pois é cediço que não é atribuição desta seara administrativa reconhecê-la.

Argumenta que a apuração de resultados em que se procede nos balanços anuais das empresas obedece ao princípio básico da continuidade. Por conseguinte, o lucro ou prejuízo apurado ao final de um exercício social se propagará inevitavelmente pelos exercícios seguintes.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10680.006883/2003-64
Acórdão nº. : 105-16.276

Diz que a compensação dos prejuízos fiscais apurados em um período base era admitida nos períodos seguintes.

Argumenta que a nova lei não pode alterar os efeitos jurídicos de atos ou fatos que lhe antecedem.

Diz que houve lesão ao direito adquirido, e que não pode, portanto afastar norma posterior que revogue a lei do qual decorre e que era aplicável à época da ocorrência do fato.

E de garantia arrolou bens.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10680.006883/2003-64
Acórdão nº. : 105-16.276

VOTO

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator

Analisando os autos, verifico o recurso atende aos pressupostos regimentais para sua admissibilidade.

Tratando de matéria relativa a decadência é importante fixar as datas de ocorrências dos Fatos Geradores, o início da contagem do prazo decadencial, o fim e, a data de ciência do auto de infração.

Fato gerador: 31 de dezembro de 1.997, fl. 03.

Data da ciência do lançamento: 12 de março de 2.003, fl. 31.

Houve a aplicação de multa de ofício no percentual de 75%.

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

Quanto à decadência do direito de lançar das Contribuições as duas teses são as seguintes:

Entende a decisão que o prazo decadencial é de dez anos previsto no artigo 45 da Lei nº 8.212/91.

DECADÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES.

Entendo 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10680.006883/2003-64
Acórdão nº. : 105-16.276

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 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:

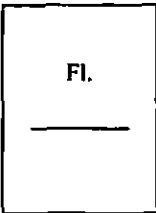
"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA



Processo nº. : 10680.006883/2003-64
Acórdão nº. : 105-16.276

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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10680.006883/2003-64
Acórdão nº. : 105-16.276

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 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 vista jurídico, confissão de dívida quanto ao crédito tributário porventura indicado ou, quanto ao resultado negativo nela quantificado, o direito de crédito (abatimento) do contribuinte.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10680.006883/2003-64
Acórdão nº. : 105-16.276

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. 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10680.006883/2003-64
Acórdão nº. : 105-16.276

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 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 §



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10680.006883/2003-64
Acórdão nº. : 105-16.276

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 legisladas, explicitando as proporções do significado da lei. O reconhecimento de tal possibilidade roubaria à Ciência do Direito todo o teor de suas conquistas, relegando o ensino universitário, ministrado nas Faculdades, a um esforço estéril, sem expressão a sentido prático de existência. Daí por que o texto escrito, na singela conjugação de seus símbolos, não pode ser mais que a porta de entrada para o processo de apreensão da vontade da lei; jamais confundida com a intenção do legislador. O jurista, que nada mais é do que o lógico, o semântico e o pragmático da linguagem do direito, há de debruçar-se sobre os textos, quantas vezes 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 conseqüências que lhe são peculiares. (Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 4a. edição, pgs. 81/82).*

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

"... nunca será demais insistir sobre a crescente desvalia do processo filológico, incomparavelmente inferior ao sistemático e ao que invoca os fatores sociais, ou do Direito comparado. Sobre o pórtico dos Tribunais conviria inscrever o aforismo de Celso ...: "saber as



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10680.006883/2003-64
Acórdão nº. : 105-16.276

leis é conhecer-lhes, não as palavras, mas a força e o poder", isto é, o sentido e o alcance respectivo. (Hermenêutica e Aplicação do Direito, Ed. Forense, 9ª edição, pg. 122).

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

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

...

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

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

Confronta-se a prescrição positiva com outra de que proveio, ou que da mesma emanaram; verifica-se o 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10680.006883/2003-64
Acórdão nº. : 105-16.276

atividade exercida pelo contribuinte (não apenas o pagamento, que é eventual), tacitamente a homologa, evidentemente que o pagamento do tributo não é fator fundamental, senão para a simples conferência se o "quantum" apurado "casa" com o "quantum" recolhido. Fundamental, isto sim, é toda atividade exercida pelo contribuinte levada a conhecimento da autoridade administrativa, esta sim objeto da homologação.

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

Enfim, por essas razões, entendemos que o lançamento de IRPJ é por homologação, devendo a contagem de prazo decadencial, portanto, ser feita em conformidade com a regra prescrita no artigo 150, § 4º, do CTN" (Revista Dialética de Direito Tributário n.º 26 – p. 61/66)."

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 aplicação do artigo 45 da Lei 8.212/91, estaria a câmara não só decidindo pela inconstitucionalidade dos artigos 150 e 173 do CTN, pois negaria-lhes 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, 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."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10680.006883/2003-64
Acórdão nº. : 105-16.276

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 infra-constitucionais, 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:

“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 infra-constitucional. 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

FL.

Processo nº. : 10680.006883/2003-64
Acórdão nº. : 105-16.276

O STF através de seu TRIBUNAL PLENO também já se posicionou quanto a lei ordinária que invadiu o campo previsto para lei complementar no artigo 146 – III da Constituição Federal de 1.988.

RE 407190 / RS

Relator: Min: MARCO AURÉLIO

Julgamento: 27/10/2004 – Órgão Julgador: Tribunal Pleno

Ementa:

TRIBUTO – REGÊNCIA – ARTIGO 146, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – NATUREZA. O princípio revelado no inciso III do artigo 146 da Constituição Federal há de ser considerado face da natureza exemplificativa do texto, na referência a certas matérias. MULTA – TRIBUTO – DISCIPLINA. Cumpre à legislação complementar dispor sobre os parâmetros da aplicação da multa, tal como ocorre no artigo 106 do Código Tributário Nacional. MULTA – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – RESTRIÇÃO TEMPORAL – ARTIGO 35 da LEI Nº 8.212/91. Conflita com a Carta da República – artigo 146, inciso III – a a expressão “para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1.977”, constante do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, com redação decorrente da Lei nº 9.528/77, ante o envolvimento da matéria cuja disciplina é reservada à lei complementar.

No voto o Ministro relator deixa claro que as matérias citadas no artigo 146 são apenas exemplificativas, o que significa estar sob a égide da Lei Complementar outras além das ali relacionadas, desde que tratadas em lei desse nível, logo é de se concluir com muito mais certeza de que as ali colacionadas pelo Constituinte, devem ser veiculadas através de lei complementar.

Transcrevamos a legislação:

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966
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,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº. : 10680.006883/2003-64
Acórdão nº. : 105-16.276

tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º - **Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.**

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.

Nunca se pode analisar um texto fora do contexto. Assim precisamos analisar os textos contidos no CTN, especialmente em relação à decadência dentro do contexto em ocorria a relação jurídico tributária entre a administração e o contribuinte à



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10680.006883/2003-64
Acórdão nº. : 105-16.276

época da publicação da referida norma, para depois transportá-la e adaptá-la ao contexto atual.

À época da edição do CTN, a maioria dos tributos regia-se pela modalidade de lançamento por declaração. No caso do Imposto de Renda, o sujeito passivo informava os valores que representavam o acréscimo patrimonial, a administração tributária, poderia com os dados fazer o lançamento, ou se tivesse alguma dúvida interagira com o declarante e logo em seguida procedia ao lançamento do imposto. Assim a medida preparatória para o lançamento a que se refere o artigo 173 estaria inserida exatamente no procedimento de recebimento da declaração e expedição da notificação.

Com o passar dos anos a maioria senão hoje, 2.007, quase a totalidade dos tributos e contribuições enquadram-se na modalidade de lançamento por homologação, pois a administração não toma nenhuma medida para lançar o tributo, estando assim sujeito em termos de prazo ao do artigo 150 § 4º do CTN, se porém tiver havido quaisquer das hipóteses dos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64, devendo aí a contagem de prazo decadencial ser deslocada do referido artigo para o artigo 173.

A DIPJ teria somente caráter informativo ou serviria para outros fins? Esta é a pergunta que me debrucei sobre ela e depois de pesquisa cheguei à conclusão de que, tem outras finalidades que não simplesmente informar a administração os dados necessários à administração do tributo senão vejamos.

Não se sustenta a tese de que a declaração tenha sido apenas informativa, na realidade ela se constitui no término, no acabamento do lançamento por homologação pois é através dela que o contribuinte dá conhecimento da apuração do imposto com os dados de receitas, despesas, adições e exclusões, isenções, parciais e ou totais, incentivos fiscais, etc, e como há uma conferência sumária há sim a participação do sujeito ativo da relação jurídico tributária.

Mas não é só isso o artigo 811 do RIR/99 inciso I prevê a realização do lançamento de ofício na hipótese do contribuinte não apresentar declaração, o demonstra a correção de nossa tese de que a apresentação da declaração seguindo as



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10680.006883/2003-64
Acórdão nº. : 105-16.276

normas estabelecidas pela administração uma vez recepcionada, constitui no acabamento do lançamento, pois caso contrário a própria administração não chamaria o lançamento advindo da revisão da declaração de suplementar, pois é impossível existir o suplementar sem o original, o principal.

Corroborando ainda com essa tese o fato da declaração servir para inscrição na dívida ativa e a cobrança executiva, ora se o imposto não tivesse sido lançado, se não houvesse a tradução em linguagem escrita dos fatos econômicos que redundaram em renda não haveria a possibilidade de se inscrever na dívida ou cobrar o tributo pois só é possível cobrar tributo lançado, se não lançado, primeiro a administração deve tomar providência e realizá-lo.

Considerando que o lançamento se refere a fato gerador ocorrido em 31.12.97;

Considerando que não houve acusação de dolo, fraude ou simulação.

O prazo final para o lançamento foi 31.12.2002.

Conclui-se portanto caduco o lançamento feito após a homologação tácita, pois a ciência só ocorreu no dia 12 de dezembro de 2.003 (fl. 31).

Assim conheço o recurso por ser tempestivo e preencher os demais requisitos legais e declaro insubsistente o lançamento por ter sido lançado fora do prazo legal.

Sala das Sessões - DF, 26 de janeiro de 2007.


JOSE CLÓVIS ALVES