



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10825.000672/2003-26
Recurso nº : 139.315
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1998
Recorrente : AMF EMPRESA DE MÃO DE OBRA S/C LTDA.
Recorrida : 5ª TURMA/DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP
Sessão de : 12 de setembro de 2005
Acórdão nº : 103-22.089

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. NULIDADES. São nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Outras irregularidades, incorreções ou omissões não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo.

OMISSÃO NA DECISÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Eventual ausência de menção específica a um determinado argumento de contestação não resulta em omissão e, conseqüentemente, cerceamento do direito de defesa, se a decisão, no conjunto da sua análise, considerou implicitamente todos os questionamentos suscitados.

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 AMF EMPRESA DE MÃO DE OBRA S/C LTDA.,

ACORDAM os Membros da terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade suscitada pela contribuinte e, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário, vencidos os Conselheiros Flávio Franco Corrêa que não a acolheu em relação às contribuições: CSLL e COFINS e o Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber que a acolheu em parte em relação aos fatos geradores dos 1º, 2º e 3º trimestres de 1997, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA
RELATOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10825.000672/2003-26
Acórdão nº : 103-22.089

FORMALIZADO EM: 20 OUT 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 : 10825.000672/2003-26
Acórdão nº : 103-22.089

Recurso nº : 139.315

Recorrente : AMF EMPRESA DE MÃO DE OBRA S/C LTDA.

RELATÓRIO

O processo sobe a este colegiado para julgamento de recurso voluntário interposto por AMF Empresa de Mão de Obra S/C Ltda. contra o Acórdão nº 4.200/2003 (fls. 166), da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Ribeirão Preto-SP.

O relatório que integra a decisão refutada detalha minuciosamente o histórico dos autos. Peço permissão para transcrevê-lo:

“Contra a empresa acima identificada foi lavrado o auto de infração de fls. 05/10, exigindo-lhe o imposto de renda pessoa jurídica no valor de R\$ 387.722,00 e, em decorrência deste, foram lavrados autos de infração para exigir a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) de R\$ 27.603,77 (fl. 11), a Contribuição Social sobre o Lucro (CSL) de R\$ 40.768,66 (fl. 16), a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) de R\$84.934,70 (fl. 21), acrescidos de multa de ofício de 150% e juros de mora, perfazendo o crédito tributário de R\$ 1.984.795,47 (fl. 04).

Conforme Termo de descrição dos fatos e enquadramento legal (fl. 06), a exigência é decorrente de omissão de receita operacional (atividade imobiliária – prestação de serviços) caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, sendo que o imposto de renda foi apurado mediante arbitramento do lucro, com fulcro na Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 47, III, tendo em vista que a contribuinte, notificada a apresentar os livros e documentos da sua escrituração, deixou de apresentá-los sob a alegação de não manter escrituração contábil fiscal.

O procedimento fiscal iniciou-se em 31/03/2003 com a ciência do Termo de início de fiscalização (fl. 40/41), por meio do qual exigiu-se da contribuinte a apresentação, entre outros documentos, dos livros contábeis e fiscais e documentos que serviram de base para a escrituração relativa ao ano-calendário de 1997, bem assim a comprovação, mediante documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, da origem dos depósitos bancários, relacionados às fls. 43/50, feitos no ano de 1997, na conta nº 285.974 do Banco de Crédito Nacional S/A, agência 102, de titularidade da empresa fiscalizada.

Em resposta, a empresa informou às fl. 73/74 que, por estar desativada desde 1992, não possuía os livros contábeis e fiscais e, com relação aos depósitos bancários, alegou serem eles decorrentes de receitas de outras empresas.

Em relação às demais exigências, esclareceu que por estar desativada desde 1992 deixava de apresentar o demonstrativo dos tributos devidos nos últimos cinco anos, bem assim o Balanço Patrimonial de 31/12/1997 e acrescentou que, por ser uma microempresa, estava desobrigada de manter escrituração contábil. Informou ainda que apresentou em janeiro de 1998 a declaração de imposto de renda relativa ao ano-calendário de 1997 “zerada”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10825.000672/2003-26
Acórdão nº : 103-22.089

(fls.90/91), como declaração de encerramento, mas que a mesma foi devolvida por não ter sido aprovado o processo de encerramento em virtude de pendência então existente.

Por não ter sido apresentado qualquer documento comprobatório da origem dos depósitos bancários, a fiscalização considerou os respectivos valores como receita omitida e ante a inexistência de escrituração dos livros contábeis e fiscais, procedeu-se ao arbitramento do lucro, citando como fundamento a Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, c/c a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, IN – SRF nºs 56 de 1992 e Parecer Normativo nº 23 de 1978.

A fiscalização informou (fl. 27) que deixou de proceder a representação fiscal para fins penais, nos termos da Portaria/SRF nº 1.279 de 2002, art. 1º, § 7º, por ter a ação fiscal originado de procedimento do Ministério Público Federal.

Inconformada, a contribuinte ingressou, por meio de seus procuradores, Luiz Francisco Borges e Vigílio Augusto Borges, com a impugnação de fls. 93/157, na qual esclareceu, inicialmente, ter sido autuada (processo nº 10825.000028/99-65), com referência aos meses de julho a setembro e dezembro de 1994 e janeiro a junho de 1995, pelos mesmos motivos da presente autuação, ou sejam, por omissão de receita com base em extratos bancários e arbitramento do lucro pela não apresentação de livros e documentos. Informou que, em relação à referida autuação, a DRJ/Ribeirão Preto julgou a ação procedente em parte (Decisão nº 821, de 27/05/1999) e recorreu de ofício ao 1º CC, o qual, por meio do Acórdão nº 103-20.308, deu provimento parcial ao recurso ex-offício para restabelecer a exigência da Cofins. Acrescentou que houve desmembramento do processo com formação do processo nº 10825.001498/99-64, para apreciação do recurso voluntário, o qual foi objeto do Acórdão nº 103-20318, que decidiu dar provimento parcial ao recurso para excluir as exigências relativas ao IRPJ, IRF, PIS e Contribuição Social. Teria, assim, ficado mantida apenas a exigência da Cofins.

Após essas informações, a impugnante solicitou cópia dos autos do processo nº 10825.000028/99-65, cópia da Decisão DRJ/RPO nº 921/99 e dos Acórdãos nºs 103-20308 e 103-20318, alegando que tais cópias seriam necessárias para que problemas iguais tivessem igual solução, exceto quanto à Cofins.

Em seguida, alegou não ter auferido receita no ano de 1997 e que o próprio autuante, no processo nº 10825.000028/99-65, informou ter constatado, em diligência, inexistir instalações físicas, funcionários e maquinários para o exercício de suas operações. Concluiu que diante disso não poderia falar em lucro, seja real, arbitrado ou presumido.

Argüiu, preliminarmente, nulidade dos autos de infração por cerceamento do direito de defesa, alegando não ter recebido cópia de todos os elementos, tais como cópia dos extratos bancários, o que impediu a conferência da transcrição dos valores discriminados na relação que acompanhou o termo de verificação fiscal.

Argüiu também decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos nos quatro trimestres do ano de 1997 (ciência do auto em 22/04/2003), uma vez que o prazo decadencial seria o previsto no Código Tributário Nacional (CTN), art. 150, § 4º, ou seja, cinco anos a contar do fato gerador, tendo em vista tratar-se de tributos cuja modalidade de lançamento é por homologação.

Afirmou que independentemente de ter ou não havido pagamento o prazo seria o previsto no art. 150, § 4º, do CTN, ressalvado a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Argumentou que mesmo que aplicasse o art. 173, I, do CTN, na hipótese de dolo, fraude ou



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10825.000672/2003-26
Acórdão nº : 103-22.089

simulação, estaria consumada a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos no último dia de cada trimestre (exceto quanto ao 4º trimestre), pois, nesse caso, a contagem do prazo iniciou-se em 01/01/1998 e terminou em 31/12/2002. Argumentou que mesmo admitindo que o prazo de cinco anos começa a contar a partir da entrega da declaração de rendimentos, assim mesmo já teria ocorrido a decadência, pois a entrega se deu em 30/01/1998, conforme recibo de entrega (fl. 159).

Alegou ainda, em preliminar, que o enquadramento legal da omissão de receita citado pelo autuante não dá qualquer amparo legal ao procedimento fiscal, o que tornaria o lançamento nulo.

Quanto ao mérito alegou que a jurisprudência sempre negou a legitimidade à tributação de depósitos bancários, pois os depósitos não representam fato gerador do imposto de renda.

Com relação ao arbitramento do lucro alegou que, por ser uma microempresa, estaria dispensada de manter escrituração contábil e acrescentou que se o AFRF autuante entendeu que era caso de arbitramento deveria ter concedido um prazo formal para atualização da escrituração e, após transcrever vários acórdãos do Conselho de Contribuintes, concluiu que a utilização de depósitos bancários como base para arbitramento do lucro não tem amparo legal e que a tributação deveria ser sobre o lucro presumido.

Com relação aos autos de infração de Cofins, PIS e CSLL alegou que sendo eles decorrentes do IRPJ deveriam ser cancelados.

Quanto à multa de ofício qualificada alegou, em síntese, que o Fisco não explicou onde e como ocorreu o “evidente intuito de fraude” e argumentou que mesmo que os depósitos representem receita omitida, não justificaria a multa, pois não estaria caracterizado o evidente intuito de fraude, já que a conta bancária estava em nome da própria impugnante.

Contestou os juros de mora calculados com base na taxa Selic alegando que referida taxa é inaplicável para cobrança de tributos e que tal exigência seria inconstitucional e acrescentou que é nula uma decisão administrativa que não enfrente a alegação de inconstitucionalidade.

Por último, solicitou o cancelamento dos autos de infração.”

A turma julgadora de primeira instância, por unanimidade de votos dos seus integrantes, considerou o lançamento procedente em parte. A multa de lançamento de ofício restou reduzida para o seu percentual padrão de 75%. Eis a ementa do julgado:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/03/1997, 30/06/1997, 30/09/1997, 31/12/1997

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CAPITULAÇÃO LEGAL IMPERFEITA.

O erro na capitulação legal ou mesmo a sua ausência não acarreta a nulidade do auto de infração quando a descrição dos fatos nele contida é exata,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10825.000672/2003-26
Acórdão nº : 103-22.089

possibilitando ao sujeito passivo defender-se de forma ampla das imputações que lhe foram feitas.

DECADÊNCIA.

Nos lançamentos de ofício, relativos ao IRPJ, aplica-se a regra contida no art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

OMISSÃO DE RECEITA. ARBITRAMENTO DO LUCRO.

A existência de depósitos bancários não contabilizados e de origem não comprovada caracteriza omissão de receita, que servirá de base para o arbitramento do lucro, quando o contribuinte deixar de apresentar os livros e documentos de sua escrituração.

DEMAIS TRIBUTOS (PIS, COFINS E CSLL). MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fato gerador de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à real ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação dele decorrente.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO.

O agravamento da multa somente pode ocorrer quando a autoridade fiscal provar de modo inconteste, por meio de documentação acostada aos autos, o dolo por parte do contribuinte, condição imposta pela lei.

JUROS DE MORA. APLICAÇÃO DA TAXA SELIC.

A cobrança de juros de mora está em conformidade com a legislação vigente, não sendo da competência desta instância administrativa a apreciação da constitucionalidade de atos legais.”

Cientificada do acórdão em 02/02/2004, conforme comprovante às fls. 191, a autuada apresentou recurso voluntário em 19/02/2004, fls. 192.

Na sua contestação, alega, em breve síntese: o auto de infração é nulo haja vista o enquadramento legal incompleto, a decisão é nula por não ter enfrentado todas as suas razões de defesa, já ocorrera a decadência quando do lançamento, depósito bancário não é renda e a fiscalização deveria ter concedido prazo para regularização da sua escrita. Também argumenta que sofreu autuação sobre a mesma matéria, com julgamento deste Conselho que lhe foi favorável. Por fim, requer diligência e contesta a aplicação dos juros de mora com base na taxa Selic.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10825.000672/2003-26
Acórdão nº : 103-22.089

Por meio do documento juntado aos autos às fls. 232, a recorrente informa que “está desativada desde o ano de 1992 e não dispõe de qualquer patrimônio”.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10825.000672/2003-26
Acórdão nº : 103-22.089

VOTO

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, Relator.

O recurso é tempestivo e reúne os demais pressupostos de admissibilidade.

A questão relativa à nulidade do auto de infração foi assim analisada no voto condutor do acórdão atacado.

“Argüiu nulidade dos autos de infração, primeiro porque teria havido cerceamento do direito de defesa, uma vez que o fisco não forneceu os extratos bancários o que teria impedido de confrontá-los com a relação que acompanhou o termo de verificação fiscal e, segundo, por imperfeição do enquadramento legal, pois teria faltado o enquadramento relativo à omissão de receita.

No caso, os extratos bancários foram extraídos dos autos judiciais, conforme conta do termo de verificação fiscal. De posse dos extratos, a fiscalização relacionou cada um dos depósitos e intimou a contribuinte a justificar a origem do recurso correspondente. Os extratos bancários constam dos autos e poderia a contribuinte ter solicitado cópia dos mesmos se assim desejasse. Não há notícia de ter a contribuinte solicitado cópia, nem de ter havido recusa no fornecimento. Assim, não está caracterizado cerceamento do direito de defesa.

Com relação à imperfeição do enquadramento legal, cabe ressaltar que o lançamento, como ato administrativo que é, pode, por deixar de conter os elementos formais a que a lei obriga, conter vícios ou defeitos. Nesta hipótese, a possibilidade de superar o vício existente é limitada pelo fato de o mesmo haver ou não prejudicado, de alguma forma, algum dos direitos do administrado, em especial o da ampla defesa.

De fato, faltou o autuante mencionar o art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, base legal para a tributação de depósitos bancários como receita omitida.

Apesar dessa falha no enquadramento legal, o termo de verificação fiscal e o termo de descrição dos fatos e enquadramento legal, foram detalhados e não deixaram dúvidas acerca da imputação. Ademais, a pessoa jurídica revelou pleno conhecimento das acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as em alentada defesa.

Afastado o cerceamento a ampla defesa da interessada, a conclusão é de que, apesar da imperfeição do enquadramento legal, o lançamento é válido e eficaz.”

A fundamentação da turma julgadora está em harmonia com a jurisprudência deste Conselho. Não merece reparo.

É igualmente descabida a alegada nulidade do acórdão. O julgador não é obrigado a rebater individualmente todos os argumentos suscitados pela parte, desde que os fundamentos da decisão sejam claros e suficientes para embasá-la. Eventual



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10825.000672/2003-26
Acórdão nº : 103-22.089

ausência de menção específica a um determinado argumento de contestação, não resulta em omissão, e, conseqüentemente, cerceamento do direito de defesa, se a decisão, no conjunto da sua análise, considerou implicitamente todas as razões expostas.

Por outro lado, entendo que já ocorrera a decadência quando o lançamento, relativo a fatos geradores de 1997, foi realizado, em 22/04/2003.

Trata-se de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo aos tributos submetidos à modalidade prevista no artigo 150 do Código Tributário Nacional (CTN), os chamados lançamentos por homologação ou "auto-lançamentos". Inicialmente, analisarei o imposto de renda.

O artigo 173 do citado ato legal fixa, como regra geral, o prazo de cinco anos para que a Fazenda Pública constitua o crédito tributário por intermédio do lançamento. Igual prazo é adotado quando o Código trata especificamente do lançamento por homologação, no § 4º do art. 150. Eis o texto dos dois dispositivos:

"Art. 150 ...

(...)

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a 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.

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."

O prazo de cinco anos não tem sido objeto de polêmica nem na doutrina nem na jurisprudência. O mesmo não se pode afirmar no tocante ao termo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10825.000672/2003-26

Acórdão nº : 103-22.089

inicial da sua contagem. Aí coexistem várias teses, todas, diga-se de passagem, muito bem fundamentadas. Citarei algumas delas, resumidamente, sem esquecer de mencionar que não serão abordadas as hipóteses de lançamento em virtude de decisão que tenha anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado e também as de dolo, fraude ou simulação, porque não são objeto deste processo.

Há os que entendem que, na ausência ou insuficiência de pagamento, deve-se iniciar a contagem a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme previsto no art. 173, I, tendo em vista que não se trataria de lançamento por homologação, mas de lançamento de ofício, ao rigor do inciso V do art. 149, abaixo:

“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

V - quando se comprove omissão ou inexactidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

(...)”

Outros defendem a contagem a partir da homologação, ou quando transcorrido o prazo para a prática de tal ato pela Administração, na hipótese de homologação tácita, aplicando-se a partir desse momento a regra do art. 173, I. Na prática, essa interpretação contempla a soma dos prazos dos artigos 150 e 173.

Também existem aqueles que defendem que o termo inicial é sempre a data do fato gerador, em qualquer situação.

Alinho-me a esses últimos, os que pensam que o termo inicial será sempre o fato gerador, não obstante inexistir pagamento.

A modalidade de lançamento na qual se encontra enquadrado um tributo está definida na sua legislação de regência. Deve-se compulsar a lei para descobrir qual é a participação do sujeito passivo desde a apuração do montante devido até o momento da satisfação da obrigação principal. Não é a circunstância de haver pagamento (ou não) que define o tipo de lançamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10825.000672/2003-26

Acórdão nº : 103-22.089

Quando cabe a ele informar dados ao Fisco e aguardar que ele (o Fisco) os processe e informe o valor devido para só então efetuar o pagamento, estamos diante do lançamento por declaração. No lançamento de ofício, todos os procedimentos são adotados pela Administração de forma independente de colaboração do sujeito passivo. Na modalidade do lançamento por homologação, toda a atividade de apuração do valor do tributo é atribuída ao sujeito passivo. A definição desta modalidade está no caput do art. 150:

“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.”

Após identificar a modalidade de acordo com as normas que definem a essência da sistemática de apuração e pagamento do tributo, então o intérprete estará apto a identificar a sua regra específica de decadência.

Vislumbro um equívoco na argumentação dos que defendem que só pode haver homologação de pagamento. Não é o pagamento que se homologa. Sobre esse tema, ensina Hugo de Brito Machado¹:

“Objeto da homologação é a atividade de apuração. Tal atividade é privativa da autoridade administrativa. Assim, quando atribuída por lei ao sujeito passivo da obrigação tributária, faz-se necessária a homologação, que a transforma em atividade administrativa. Pela homologação, a autoridade faz sua aquela atividade que foi de fato desenvolvida pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Ainda quando se diz que a autoridade homologa o pagamento, na verdade é a apuração do valor pago que está sendo homologada.”

José Antonio Minatel², quando integrava a 8ª Câmara deste Conselho, com a objetividade e a simplicidade que lhe são peculiares, assim se pronunciou ao enfrentar a matéria:

“O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um

¹“ Lançamento Tributário e Decadência”, Dialética e Icet, Fortaleza-CE, 2002, pág. 244.

² Voto integrante do Acórdão 108-04.393, sessão de 09/07/97.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10825.000672/2003-26
Acórdão nº : 103-22.089

procedimento de obviada absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, *a contrario sensu*, não homologado o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao “conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado”, na linguagem do próprio CTN.”

Convém lembrar que o termo “lançamento” conforme empregado nos §§ 1º e 4º do artigo 150 vem designar a atividade de apuração do tributo realizada pelo sujeito passivo, exatamente, a atividade que carece de homologação. Neste sentido, lançamento não significa ato administrativo de constituição do crédito tributário.

Alberto Xavier³, ao criticar a terminologia do Código, vem confirmar, indiretamente, esta constatação ao referir-se à existência da figura de um “lançamento praticado por particular”, o que, no meu entender, é a própria atividade de apuração acima referida. Escreve o professor:

“Salta logo à vista a imprecisão e incoerência do legislador quando, após tentativa de salvar o conceito de lançamento como atividade privativa da Administração, recusando-se formalmente a utilizar o conceito – com aquele contraditório – de auto-lançamento, acaba caindo neste vício, ao aludir, nos §§ 1º e 4º do artigo 150, à “homologação do lançamento”. Assim fazendo, entrou em contradição com o “caput” do artigo 150 em que a homologação é referida ao pagamento, que não ao lançamento; e, do mesmo passo, acabou por reconhecer um lançamento, praticado por particular, homologável pelo Fisco, o que contraria a noção do artigo 142.”

Ressalve-se que me atrevo a discordar do ilustre mestre, pelas razões já aqui expostas, no tocante à sua certeza de que a homologação é relativa ao pagamento.

É oportuno lembrar que o § 4º do art. 150 seria simplesmente inútil se o pagamento é que fosse passível de homologação, a norma a ser aplicada seria sempre a geral (art 173, I). Além do mais, o que estaria sujeito à homologação, senão a apuração, quando não há valor a ser pago em virtude do próprio sistema de apuração do tributo, a exemplo do que ocorre com o IRPJ na situação de prejuízo fiscal ou de IPI e ICMS quando a conta-corrente acusa crédito do contribuinte?

³“Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário”, Forense, Rio de Janeiro-RJ, 1998, pág. 87.
jms - 17/10/05



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10825.000672/2003-26

Acórdão nº : 103-22.089

Na verdade, o § 4º do art.150 do CTN fixa um prazo de 5 anos, contados a partir do fato gerador, para que a Administração exerça o seu poder de controle sobre a acurácia da atividade de apuração (ou, como vimos, de “lançamento”) que deve ser realizada pelo sujeito passivo por determinação legal. Dentro desse prazo, sendo constatada ausência ou insuficiência de recolhimento, cabe à autoridade competente realizar o lançamento de ofício como previsto no art. 149, V.

Contudo, a hipótese de lançamento de ofício não transfere o procedimento fiscal para o âmbito da regra geral de decadência do art. 173, I. O inc. V do art. 149 apenas tem a função de autorizar o lançamento de ofício quanto aos tributos originariamente classificáveis como “auto-lançados”. Afinal, como já demonstrado, a homologação diz respeito à atividade de apuração do valor do tributo e tem o seu *dies ad quem* fixado no citado § 4º do artigo 150 como regra específica para os casos de lançamento por homologação. O decurso do prazo sem manifestação do Fisco pressupõe a sua concordância tácita e extingue o direito de lançar.

Também me parece natural que o prazo tenha a sua contagem iniciada com o nascimento da obrigação tributária. Nas duas outras modalidades – de ofício e declaração, o lapso temporal (art. 173, I) encontra justificativa na necessidade de reservar-se tempo para o procedimento administrativo que antecede o lançamento tributário e o pagamento, ao contrário do que ocorre no lançamento por homologação, em que o pagamento prescinde de ato administrativo prévio. Daí, ter-se a antecipação do *dies a quo* - que é, em geral, o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido realizado - para a data de ocorrência do fato gerador.

Quanto às contribuições sociais, não parece haver controvérsia nem quanto à sua natureza tributária, 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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10825.000672/2003-26
Acórdão nº : 103-22.089

“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 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 Carvalho⁴:

“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

⁴ “Curso de Direito Tributário”, 13ª edição, Saraiva, São Paulo-SP, 2000, pág. 191.
jms - 17/10/05



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10825.000672/2003-26

Acórdão nº : 103-22.089

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.”

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 Amaro⁵:

“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 das Contribuições Sociais..

Pelo exposto, conclui-se que o lançamento foi realizado quando já ocorrera a decadência do direito para tal.

⁵ “Direito Tributário Brasileiro”, 3ª edição, Saraiva, São Paulo-SP, 1999, pág. 348.
jms - 17/10/05



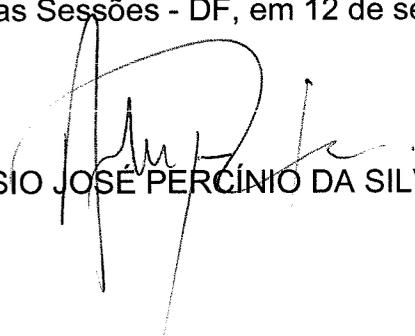
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10825.000672/2003-26
Acórdão nº : 103-22.089

Em razão do reconhecimento de decadência, o exame das demais questões fica prejudicado.

Considerando o conjunto da análise acima, dou provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 12 de setembro de 2005


ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA 